



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

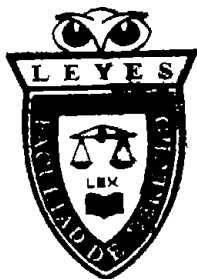
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“EL RECURSO DE REVISION ADHESIVA DERIVADO DE UN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, EN MATERIA FISCAL FEDERAL”.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :

SALVADOR FRANCISCO CASTELLANOS NICOLAS



ASESORA: DRA. MARIA DEL CARMEN PEREZ OCAMPO



CD. UNIVERSITARIA, D. F.

2005

m. 340909



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

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

Cd. Universitaria, D. F., 12 de Enero de 2005.

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 **CASTELLANOS NICOLÁS SALVADOR FRANCISCO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"EL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA DERIVADO DE UN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL FEDERAL"**.

Con fundamento en los artículos 8° 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 le 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.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES.

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Salvador Francisco Castellanos Nicolás
FECHA: 10/02/2005
FIRMA: [Firma]

Gracias a Dios,
por la dicha infinita de vivir,

.... a los dilectos iniciadores
de mis días,
por todo su amor
e incondicionalidad.

... a la Universidad Nacional
Autónoma de México,
por el inestimable espacio y herramientas
para mi desarrollo académico y humano,

... al doctor Miguel Angel Vázquez
Robles, por sus valiosos consejos para
la delimitación y desarrollo de este
trabajo.

.... a mi querida maestra,
doctora María de Lourdes Pérez Ocampo,
por su inagotable paciencia y su sabia dirección
para la elaboración de esta tesis.

... al distinguido licenciado Jorge Luis
Suárez Aceituno, por sus valiosas
enseñanzas.

... a todos mis maestros
de la siempre erguida Facultad de derecho
de la Universidad Nacional,
por compartirme sus conocimientos,

... a todos mis amigos y seres amados,
por creer en mí.

INDICE

“EL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA DERIVADO DE UN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL FEDERAL”

Introducción	I
Abreviaturas utilizadas	VIII

I. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

1.1	El contencioso administrativo	1
1.2	Tribunales de anulación y de plena jurisdicción	12
1.3	Evolución histórica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	16
1.4	Naturaleza jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	38
1.5	Estructura e integración actuales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	48
1.6	Competencia jurisdiccional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	57
1.7	El juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	65
1.7.1	El proceso	84
1.7.1.1	La instrucción	85
1.7.1.2	Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	104

II. EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL

2.1	Evolución del recurso de revisión fiscal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el Código Fiscal de la Federación	122
2.2	Régimen jurídico actual	173
2.2.1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	174
2.2.2	Código Fiscal de la Federación	175
2.2.3	Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	175
2.3	Naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal	181

2.4	Requisitos de procedencia del recurso de revisión fiscal	191
2.4.1	Requisitos objetivos	192
2.4.1.1	Resolución recurrible	192
2.4.1.1.1	Criterios de importancia y trascendencia para la Suprema Corte de Justicia de la Nación	201
2.4.1.1.2	Otros criterios para su calificación	211
2.4.1.2	Oportunidad	237
2.4.1.3	Forma	240
2.4.2	Requisitos subjetivos	241
2.4.2.1	Autoridad legitimada para interponer el recurso	242
2.4.2.2	Autoridad competente para conocer el recurso	248
2.5	Sustanciación del recurso de revisión fiscal	251
2.6	Resolución al recurso de revisión fiscal	262

III EL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA DERIVADO DE UN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL FEDERAL

3.1	Concepto	273
3.2	Régimen jurídico actual del recurso de revisión adhesiva en materia fiscal	293
3.2.1	Fundamento Constitucional	296
3.2.2	Código Fiscal de la Federación	302
3.2.3	Reglamentación de su trámite en la Ley de Amparo	307
3.2.3.1	Aplicación supletoria	311
3.2.3.2	Aplicación integradora	331
3.3	Procedencia de la adhesión al recurso de revisión fiscal	354
3.4	Oportunidad para la adhesión al recurso de revisión fiscal	360
3.5	Trámite relativo a la adhesión al recurso de revisión fiscal	363
3.6	Exposición de agravios mediante adhesión al recurso de revisión fiscal	368
3.7	Criterios relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación al recurso de revisión adhesiva	396
3.8	Diversas opiniones en torno al recurso de revisión adhesiva	399
3.8.1	Su necesidad procesal	399
3.8.2	Propuesta sobre su regulación jurídica	400
	Conclusiones	402
	Bibliografía	415
	Anexos	419

INTRODUCCION

Partir hacia la concepción de elementos novedosos para la regulación del contencioso administrativo, a manera de propuesta, implica un arduo trabajo de investigación y elucubración jurídica, sustentada en un método adecuado, que lógicamente requiere sostener la propuesta desde cuestiones elementales, que permitan al lector introducirse gradualmente en el tema de tesis, y que permitan al suscrito sostener argumentos primarios y generalmente aceptados, hasta arribar a razonamientos más debatibles y complejos.

En la especie, el tema eminentemente procesal justifica ampliamente el contenido de los tres capítulos de esta tesis. Efectivamente, para abordar en el tercer capítulo la problemática y soluciones de un tema que se ubica en la segunda instancia del contencioso administrativo, nos encontramos constreñidos a estudiar en el primer capítulo al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y a estudiar en el segundo capítulo al recurso de revisión fiscal.

Así, en el capítulo I de este trabajo, nos referimos a la noción del contencioso administrativo, la relación jurídico administrativa, los derechos subjetivos públicos objeto de protección, y otros conceptos elementales para sentar el estudio de los tribunales de anulación y de plena jurisdicción. Posteriormente, efectuamos un análisis de la evolución histórica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para comprender la forma en que surgió y sus transformaciones principales. La naturaleza jurídica de ese tribunal constituyó un elemento primordial en este capítulo, para comprender la clase de sentencias que emiten sus Salas. La estructura e integración actuales, así como la competencia jurisdiccional del mismo tribunal, circunscribieron el conocimiento de este órgano de derecho. Por último, nos acercamos hacia el tratamiento de la segunda instancia en que se ubica el tema de este trabajo, al estudiar el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el proceso, la instrucción y las sentencias del mismo, lo cual implica la etapa anterior a aquella en que se ubica el contenido central de este trabajo.

El estudio del contenido del capítulo II resultó inexcusable, pues es precisamente la observación de esta etapa por la cual advertimos la problemática que dio origen a este trabajo. Naturalmente, el recurso de revisión fiscal tenía que ser estudiado desde sus orígenes, hasta la regulación jurídica que actualmente lo integra –Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, y Ley de Amparo–. Con base en ese conocimiento exploramos la naturaleza jurídica de este recurso, los requisitos de procedencia objetivos y subjetivos, la autoridad legitimada para interponerlo y la autoridad competente para conocerlo y resolverlo. Estudiamos por último la forma en que actualmente se tramita y la manera en que debe resolverse, para tener un conocimiento pleno de este medio de defensa.

Por lo que respecta al capítulo III de este trabajo, parte medular del mismo, en él ubicamos la principal propuesta de esta tesis, a saber: la regulación expresa dentro del Código Fiscal de la Federación, de un nuevo recurso que pueda ser interpuesto por el opositor al recurso de revisión fiscal, atendiendo precisamente al carácter de *parte* del mismo, y mediante el cual pueda efectuar una adecuada defensa a sus derechos e intereses jurídicos precisamente como *opositores* al recurso de revisión fiscal que puede interponer la autoridad administrativa en contra de resoluciones y sentencias de las salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Particular explicación ameritan el nombre general y el título de los diversos puntos del capítulo III, antes de continuar con la introducción al mismo, pues, de una simple lectura a sus tópicos, podría fácilmente convencerse el lector, de que consideramos aplicable para el recurso de revisión fiscal, al recurso de revisión adhesiva previsto en la Ley de Amparo para los juicios de garantías, lo que en absoluto resulta correcto, pues tal como hemos señalado en el párrafo precedente, lo que verdaderamente proponemos es la creación de un nuevo y diferente recurso a favor de los particulares, y claramente distinto al recurso de revisión adhesiva previsto para los juicios de amparo.

No obstante la anterior advertencia, reconocemos que la nomenclatura del tercer capítulo y sus puntos, no es la más afortunada, razón por la cual es imprescindible explicar

esta circunstancia a la luz de lo que resultó el planteamiento inicial de la hipótesis general de este trabajo.

Así es, nuestra hipótesis general consiste en *la necesidad de incluir dentro del Código Fiscal de la Federación, la regulación expresa del trámite del recurso de revisión derivado de un juicio contencioso administrativo en materia fiscal federal, y el recurso de revisión adhesiva, para no tener la necesidad de acudir a la regulación supletoria de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. De la cual, debemos distinguir dos partes:

a) El presente trabajo se dirigía a demostrar la necesidad de *regular expresamente dentro del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revisión fiscal, y el recurso de revisión adhesiva*.

Esta parte se verificó en el desarrollo del presente trabajo, en el segundo capítulo por lo que se refiere al recurso de revisión fiscal, y en el tercer capítulo se justificó la necesidad de la defensa que debe corresponder al opositor del recurso de revisión fiscal, concluyendo con una propuesta de creación de un nuevo recurso que permita una defensa en forma adecuada, recurso que igualmente concluimos que debe ser distinto al de revisión adhesiva previsto en el juicio de amparo, inclusive en cuanto a su denominación, para evitar confusiones.

b) Se demostraría que de existir la regulación expresa cuya necesidad se encontraría justificada, ya no sería necesario acudir a la aplicación supletoria de la revisión adhesiva prevista en el juicio de amparo, lo cual se desprende de la segunda parte de la hipótesis general.

Esta parte de la hipótesis dejaba claro que debíamos sostener que actualmente es posible aplicar la regulación de las revisiones adhesivas del juicio de amparo, a los recursos de revisión fiscal, pues sólo de esa forma se podría cumplir la hipótesis de que sería innecesario acudir a dicha aplicación supletoria si existiera una regulación expresa. Efectivamente, tal fue nuestra postura inicial, la cual, como todo trabajo académico serio, se sujetaría a un profundo análisis, comprobación e investigación que pudiera sustentarla. Los elementos previos que dirigieron esta parte de la hipótesis, fueron la existencia de tesis

aisladas de Tribunales Colegiados de Circuito, que admitían esa aplicación supletoria, así como la elemental defensa que conforme a nuestra Constitución observamos tienen derecho los opositores al recurso de revisión fiscal. Sin embargo, tras conocer la jurisprudencia por contradicción de tesis sostenida por nuestro máximo tribunal sólo desde este año, obligatoria para los Tribunales Colegiados de Circuito, en que se pronuncia concluyendo que no es posible aplicar la regulación de la revisión adhesiva en el juicio de amparo, a los recursos de revisión fiscal, y sumado a los resultados obtenidos por nuestra parte a través de la investigación y estudio que implica este trabajo, concluimos que actualmente no es posible jurídicamente dicha aplicación.

Sólo así se comprende la titulación del capítulo III de este trabajo, pues, acorde a lo expresado, fue dirigido de manera inicial a la regulación de la revisión adhesiva en amparo, cuya aplicación supletoria quedaba sujeta a demostración. Una vez que hemos concluido categóricamente lo contrario al desarrollar el presente trabajo, dirigimos el tercer capítulo definitivamente a la regulación de un recurso ideal, nuevo, inexistente en este momento, pero que proponemos su creación en aras del debido cumplimiento a la garantía de defensa jurídica de que son titulares los opositores al recurso de revisión fiscal.

Amén de lo anterior, igualmente advertimos que a pesar que el título del tercer capítulo, que podría entenderse acotado por haberse dirigido únicamente a la revisión derivada de un juicio en materia fiscal federal, también consideramos que puede ser aplicable a las derivadas del contencioso administrativo en materia administrativa general, por lo que la distinción resulta irrelevante.

Para lograr una visión completa del tercer capítulo de este trabajo, y por ubicarnos metodológicamente en el apartado adecuado, nos referiremos enseguida concretamente a:

- a) La problemática actual,
- b) El objeto de estudio,
- c) La metodología empleada y,
- d) Las soluciones que proponemos.

a) La problemática actual

La problemática observada, tal como se ha enunciado, consiste en la carencia de algún medio de defensa que puedan intentar los particulares, que hubieren sido parte en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para la adecuada defensa de sus derechos e intereses jurídicos en la sustanciación y resolución al recurso de revisión fiscal.

b) El objeto de estudio

El objeto de estudio se integró por los ordenamientos jurídicos vigentes que regulan el recurso de revisión fiscal: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Asimismo, se estudió la interpretación relativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y de los Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial Federal. Igualmente se estudiaron las figuras jurídicas de la supletoriedad, integración de las normas, y otros conceptos jurídicos relacionados.

c) La metodología empleada

Para identificar la problemática actual, partimos del punto de vista consistente en que el opositor al recurso de revisión fiscal debe contar con un medio de defensa adecuado que respete su garantía de defensa jurídica, mediante el cual pueda acudir ante el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del recurso de revisión fiscal relativo. Esta posición la soportamos en primer lugar, demostrando que el opositor al recurso de revisión fiscal detenta el carácter de *parte* en el mismo; para ese efecto, nos apoyamos en tres argumentos principales. En primer lugar, el reconocimiento que la Primera Sala de nuestro máximo tribunal ha realizado, de que el opositor al recurso de revisión fiscal está legitimado para intervenir en la sustanciación del mismo en su carácter de parte. En segundo lugar, consideramos que el principio de igualdad de las partes, previsto en los artículos 215 y 237 del Código Fiscal de la Federación, se prolonga a la etapa del recurso de revisión fiscal. En tercer lugar, observamos el reconocimiento de *parte* que efectúan comúnmente las Salas del

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al particular, al ordenar en el acuerdo que tiene por presentado el recurso, que se de le corra traslado del mismo para que esté en posibilidad de acudir al Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente a defender sus intereses jurídicos.

A continuación, estudiamos la garantía de audiencia que en su carácter de *parte*, tiene el particular opositor al recurso de revisión fiscal. Analizamos los elementos del derecho de defensa y concluimos que esa garantía no se respeta adecuadamente en la actualidad.

Antes de proponer alguna solución, dilucidamos si actualmente resulta válido aplicar supletoriamente a los recursos de revisión fiscal, la regulación que otorga la Ley de Amparo para los recursos de revisión adhesiva dentro de los juicios de garantías, y concluimos que no es así. Para esto último, se estudió la interpretación relativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y de los Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial Federal, e igualmente se estudiaron las figuras jurídicas de la supletoriedad, integración de las normas, y otros conceptos jurídicos relacionados.

Al confrontar la necesidad jurídica previamente justificada, de que el opositor cuente con un medio de defensa como el que se propone en el tercer capítulo de este trabajo, con la inexistencia del mismo, y con la imposibilidad de aplicar en forma supletoria una figura prevista en la Ley de Amparo para los juicios de garantías, concluimos con la propuesta de creación de un recurso distinto e independiente del previsto en este último ordenamiento citado, dilucidando su naturaleza jurídica ideal.

Por último, propusimos concretamente que la regulación expresa del recurso que se propone, se incluyera dentro del Código Fiscal de la Federación. Los elementos configurativos del mismo, discernidos por nuestra parte, fueron: una denominación correcta; la forma que debe revestir; sujetos procesales, incluyendo el tratamiento del órgano jurisdiccional competente para conocer y resolver el recurso; (agravios o consideraciones) que puede hacer valer el sujeto activo del recurso, observando algunos elementos aislados de las figuras de revisión adhesiva en el juicio de amparo y de apelación

adhesiva civil, pero concluyendo con cuestiones que deben ser propias de la materia que nos ocupa: la tramitación del recurso, y el tratamiento de su resolución.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
L. Amp.	Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
LFPA	Ley Federal del Procedimiento Administrativo
LFRASP	Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos
LFRRSP	Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos
LINFONAVIT	Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LOPJF	Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación
LOTEJFA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
LSS	Ley del Seguro Social
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TCADF	Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
TEJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TFF	Tribunal Fiscal de la Federación

1.1 EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El control de legalidad sobre actos de la administración pública es característico del moderno Estado mexicano, conceptualizado como un Estado social de derecho. tal control se constituye por instrumentos jurídicos de defensa a los derechos subjetivos públicos e intereses legítimos de los gobernados frente al poder público. por lo cual, para comprender satisfactoriamente la esencia del contencioso administrativo y antes de pretender definirlo, consideramos necesario estudiar brevemente los conceptos de legalidad –cuyo control jurisdiccional es el fin que se persigue al intentar esta vía–, la relación jurídico-administrativa – de la cual derivan potestades, atribuciones, facultades y competencias para las autoridades administrativas, y derechos o garantías, permisiones y libertades para los particulares –, y los derechos subjetivos públicos que constituyen el objeto de protección en el contencioso administrativo.

El principio de legalidad consiste en la conformidad con el ordenamiento jurídico que todo acto de autoridad estatal debe cumplir, respetando la jerarquía normativa que establece el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) es, de acuerdo a Burgoa, *“la garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional.... La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso...”*¹, pues no se trata sólo de prestarles protección a los particulares frente a las extralimitaciones de las autoridades, asegurándolos frente a extralimitaciones de funcionarios públicos, asegurándolos contra posibles violaciones de derecho, sino, esencialmente, en evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados en los hechos, de lo cual se advierte claramente la necesidad del control de legalidad de los actos de la Administración Pública.

Es importante esclarecer que el control de la legalidad sobre actos de la Administración Pública no se debe entender dirigido exclusivamente a aquellos que se realicen en virtud de la actividad financiera del Estado, entendida esta como *“la actividad que realiza el Estado*

¹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 19ª edición, México, 1985, pag. 595

a través del Poder Ejecutivo Federal mediante la cual se procura la obtención de recursos monetarios necesarios para los gastos destinados a satisfacer necesidades públicas y realizar sus fines”², sino que, en tratándose de los actos sobre los cuales el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) deba pronunciarse acerca de su legalidad, los mismos también pueden tener el carácter simplemente administrativo, como es el caso de los asuntos a que se refieren las fracciones III, V, VII, VIII, X, XII, XIII, XIV, y XV del artículo 11 de la ley orgánica vigente del referido tribunal, competencia atribuida que denota la tendencia a la pérdida de la especialidad fiscal del mismo, en especial estos casos se encuentran referidos a resoluciones que impongan multas por infracciones a normas administrativas federales, nieguen o reduzcan pensiones y otras prestaciones militares, se dicten sobre interpretación de contratos de obras públicas, constituyan créditos por responsabilidades de servidores públicos, nieguen indemnizaciones derivadas de esta responsabilidad a particulares, impongan sanciones administrativas a servidores públicos, pongan fin a un procedimiento o instancia administrativa, decidan recursos administrativos o se señalen en diversas leyes como competencia del tribunal en comento, e incluso, de acuerdo a la fracción VI del ordenamiento citado, aquellas resoluciones que se dicten en materia de pensiones *civiles* con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE).

Un concepto previo de relación jurídico-administrativa es el de vínculo entre la Administración Pública y un particular, en virtud del cual el sujeto activo o titular de un derecho subjetivo público puede exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de una obligación – traducida en sentido positivo como prestación de dar o hacer, y en sentido negativo como un no hacer –, cuyos derechos y obligaciones son regulados por el derecho administrativo, pues el carácter público de la norma objetiva aplicable califica a la relación que en su virtud se produce.

Sin negar lo señalado, resulta inexacto por limitado, aseverar que el sujeto activo sea invariablemente la Administración Pública, y que el gobernado sea generalmente sujeto pasivo, pues bien comunes son los casos exactamente inversos, sirva de ejemplo la garantía

² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 19ª edición, México, 2001, pag. 5

de audiencia de los gobernados frente a la Administración Pública, o en excepción diversa, cuando ambas partes de la relación jurídico-administrativa tienen carácter de entes públicos, como se nota en forma de ejemplo en los convenios de coordinación fiscal para evitar la doble tributación.

La relación jurídico administrativa integra derechos con carácter subjetivo - entendidos éstos como facultades del particular o en su caso de la administración pública para exigir de la administración pública o bien del gobernado, una conducta positiva o negativa, protegida directamente por el derecho objetivo mediante una acción jurisdiccional ante tribunales judiciales o administrativos como en el caso de nuestro país - , y el carácter público de estos derechos deriva de *"la naturaleza de la relación, puesto que siempre participará en ella un ente público, regulada por normas de derecho público"*³.

En este mismo sentido, es de gran importancia tomar en cuenta la situación jurídica del gobernado frente a la actuación de la Administración, para poder determinar la *"calidad del agraviado para intentar los medios de defensa que el orden jurídico establezca en su favor. En tal virtud, es posible que con el derecho subjetivo el afectado pueda solicitar la anulación del acto y la indemnización por los daños y perjuicios causados por el desconocimiento de esa situación jurídica. En cambio, con el interés legítimo no se podría solicitar indemnización alguna, pero sí la anulación del acto ilegal. Por su parte, con el interés simple, dado que sólo autoriza a presentar quejas o denuncias contra los actos o actuaciones ilegítimas, ello no otorga el derecho de obtener la anulación de la actuación administrativa."*⁴ Asimismo, y de acuerdo al tratadista Massimo Severo Giannini, puede afirmarse que el derecho subjetivo se refiere invariablemente a un bien jurídico, material e inmaterial, presente o futuro, y en cambio, el interés legítimo se integra por la pretensión de que una conducta ajena como es el caso de la correspondiente a la administración pública se ajuste a las disposiciones normativas que regulan su actividad.

³ LUETERO ESPINOSA, Manuel *Teoría y práctica del contencioso administrativo*, 7ª edición, México, 2002, pag. 11

⁴ LUETERO ESPINOSA, op. cit., pag. 3

Acotando aún más el concepto de relación jurídico-administrativa, es menester señalar que éste vínculo no puede constituirse únicamente sobre la base de un interés legítimo cuya protección objetiva no importa tal efecto, pues en todo caso se requiere la existencia de un interés jurídico protegido subjetivamente.

De acuerdo a lo anterior, podemos limitar el interés que puede prosperar en el juicio contencioso administrativo en materia federal, al interés jurídico, pues sólo en la virtud de éste puede obtenerse la anulación del acto administrativo que se impugne en la vía jurisdiccional; de esta forma, se identifica al referido interés jurídico con aquél que impone la obligación de contar con un derecho subjetivo tutelado por el derecho objetivo para hacer procedente la instancia contenciosa, misma que sólo opera en los casos de las denominadas *normas de relación*, – entendidas éstas como aquellas que imponen a la administración una determinada conducta, cuyo objetivo es tutelar la esfera jurídica del gobernado, y protegen intereses privados, por lo que su infracción constituye el desconocimiento de un derecho subjetivo y situaciones jurídicas derivadas de la actividad administrativa –. Por otra parte, consideramos que no posee legitimación procesal activa aquella persona que acude al juicio contencioso administrativo en materia federal, en virtud de un interés legítimo – mismo que surge aún sin la concurrencia de un derecho subjetivo, y que consiste en la necesidad de que se observen las normas dictadas en interés colectivo, que se deduce del acatamiento o violación por la administración a lo mandado en las normas de acción – entendidas estas como las referidas a la organización, contenido y procedimientos que anteceden a la acción administrativa, que persiguen o tutelan el interés público y garantizan así una utilidad también pública, estableciendo deberes de la administración pero sin suponer a otro sujeto como destinatario –, y que se traduce en una ventaja o desventaja cuando se da la conexión entre la norma y el sujeto calificado en esta forma, resultando que el interés del mismo es a la legalidad del actuar administrativo.

Ya Teodosio Lares discernía al respecto al señalar: *“el carácter dominante y distintivo de lo contencioso administrativo se resume pues, en esta proposición: ‘interés especial, emanado del interés general, discutido en contacto con un derecho privado’.* Esta

proposición es una fórmula, con ayuda de la cual se resuelven casi todos los casos de competencia- administrativa.”⁵

Ahora bien, una vez estudiado el principio de legalidad, la relación jurídico-administrativa y los derechos subjetivos públicos que esta entraña, consideramos oportuno hacer notar que tales figuras no siempre se verifican en armonía, esto es así, pues, aún cuando la Administración Pública no debe proceder con arbitrariedad, incluso cuando ejerza facultades discrecionales, lo cierto es que resulta prácticamente inevitable el constante enfrentamiento de intereses entre las partes de la relación en comento, producto de diversos factores entre los cuales encontramos la actuación ilegal de la persona del funcionario público en virtud de negligencia, culpa o incluso dolo, la afectación aún legal de intereses particulares en aras del beneficio general, o simplemente la directa afectación al sujeto pasivo de la relación, en fin, diversas causas que se concretan en la insatisfacción del derecho subjetivo público o del interés legítimo de que se trate.

Es así como se justifica la existencia del contencioso administrativo, noción de extraordinaria importancia que surge del establecimiento del control jurisdiccional de los actos de la Administración Activa, con el fin de alcanzar un equilibrio entre poder público y derechos e intereses legítimos de los gobernados.

Gabino Fraga señalaba que “... *el contencioso administrativo puede definirse desde un punto de vista formal y desde un punto de vista material. Desde el punto de vista formal, se define en razón de los órganos competentes para conocer las controversias que provoca la actuación administrativa, cuando dichos órganos son tribunales especiales. Llamados tribunales administrativos. Desde el punto de vista material, existe el contencioso administrativo, cuando hay una controversia entre un particular afectado en sus derechos y la administración, con motivo de un acto de esta última.*”⁶

⁵ LARFES, Teodosio, *Lecciones de derecho administrativo dadas en el Ateneo Mexicano*, México, 1852, pág. 148

⁶ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 2ª edición, México, 1939, pág.551

Andrés Serra Rojas enseñaba que: *“el contencioso administrativo es el juicio que se sigue – en unos sistemas ante la autoridad judicial y en otros sistemas ante autoridades autónomas–, sobre derechos o cosas que se litigan entre particulares y la Administración pública por los actos ilegales que lesionan los derechos de aquellos. La jurisdicción administrativa es la encargada de resolver las cuestiones surgidas entre la administración y los particulares y se denomina contencioso administrativo”*⁷

Por nuestra parte, definimos el contencioso administrativo como una vía jurisdiccional de eminente control de la legalidad de los actos de la administración pública, mediante la cual los gobernados que se ven transgredidos en sus derechos subjetivos, pueden lograr la defensa de los mismos en contra de los actos administrativos ilegales, derivado lo anterior de una relación jurídico administrativa. Asimismo, el contencioso administrativo puede entablarse con la administración activa como sujeto actor del mismo, como en el denominado juicio de lesividad, e incluso puede ocurrir que ambas partes sean órganos de la administración pública, como en el contencioso administrativo que derive de un convenio de coordinación fiscal entre entidades federativas, siempre que exista un acto de afectación al gobernado.

Por otro lado, y en relación a la idea del contencioso administrativo, encontramos los conceptos de justicia y jurisdicción administrativa, entendiendo a la primera como *“el género que comprende todos los instrumentos jurídicos que los diversos ordenamientos han establecido para la tutela de los derechos subjetivos y de los intereses legítimos de los administrados frente a la actividad administrativa... [y a la segunda] como un sector del género de la justicia administrativa antes mencionada, ya que debe considerarse como el instrumento que constituye la culminación de la defensa jurídica de los administrados, y el de mayor eficacia cuando los instrumentos [comprendidos dentro de la primera] resultan insuficientes para resolver definitivamente los conflictos administrativos.”*⁸ Es pues, la jurisdicción administrativa, una función soberana estatal consistente en una serie de actos cuyo principal objetivo es la aplicación de una norma general a un caso particular en que

⁷ SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo: Doctrina, legislación y jurisprudencia*. 3ª edición, México, 1965, pág. 1091

⁸ FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años al servicio de México*, t. V. *Memorias*, México, 1982, pág. 91

existe un conflicto, para solucionarlo o dirimirlo, por un órgano resolutor imparcial cuya relación con la función de control es esencial en el mantenimiento del orden jurídico.

Ahora bien, a continuación efectuaremos un somero estudio de los diversos modelos de tribunales administrativos más significativos en los ordenamientos contemporáneos, con el fin de determinar las diversas influencias que estos han tenido en el ordenamiento mexicano, comprender a este último en mejores condiciones, como parte de un sistema global cada vez mas influenciado por diversas tendencias y menos diferenciado.

En relación a la jurisdicción administrativa, Héctor Fix-Zamudio reconoce 5 modelos básicos que han influenciado el sistema mexicano, los cuales son primordialmente el sistema francés representado por el Consejo de Estado, el Sistema Judicialista Angloamericano, la tradición Alemana de Tribunales Administrativos Independientes de Organismos Judiciales Ordinarios, el Sistema Socialista o Romano con tendencia a la desaparición, y el Sistema de lo Contencioso-Administrativo Español.

Por su parte, Daniel Márquez Gómez, estructura los sistemas Contenciosos Administrativos, en cuatro esquemas básicos: El sistema administrativo continental europeo o francés, en que el tribunal se ubica dentro del marco del poder ejecutivo pero sin formar parte de él; el sistema angloamericano o judicial en que el tribunal es parte del poder judicial; el sistema de tribunales especiales o mixto, en que el tribunal no corresponde a ninguna jurisdicción estatal; y el sistema Romano, en que se confía el examen de las controversias administrativas a los tribunales ordinarios civiles.

Por considerarlos representativos de los anteriores sistemas a continuación analizaremos brevemente los sistemas Español, Francés, Ingles e Italiano, omitiendo estudiar el Sistema Romano cuya principal expresión se encontró en los ordenamientos socialistas, y cuya tendencia actual es a estimar conveniente la existencia de organismos judiciales especializados como consecuencia de la caída del bloque socialista.

En el Sistema Jurídico Español se encarga la solución de controversias Administrativas al Poder Judicial, diferenciándose de los sistemas judicialistas porque en este país existe una separación funcional entre tribunales civiles y administrativos. Con fundamento en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa de 1956, se atribuye la solución de estas controversias a tribunales que dependen formalmente de la organización judicial común, cuyos órganos son básicamente las Salas de las Audiencias Territoriales, las Salas competentes del Tribunal Superior y las Salas de Revisión de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. En el año de 1973 se redistribuyen las competencias de estos tribunales, y la Constitución de 1978 constituyó un avance hacia el control jurisdiccional de la administración, al instituir el Tribunal Constitucional, competente para conocer del amparo, e incluso constituir la garantía la acción contra la arbitrariedad que permite a los tribunales españoles pronunciarse sobre la actuación despótica de los órganos del poder público.

El sistema judicialista español rodea a la actividad procesal de una buena cantidad de garantías, tuteladas por tribunales ordinarios, el juicio de amparo y mecanismos supranacionales, diversos juristas españoles las han agrupan en tres grandes clases, las cuales son: a) garantías de actividad de las partes, de igualdad, audiencia y contradicción, defensa, y presunción de inocencia; b) garantías de la actividad jurisdiccional que comprenden las del juez predeterminado y la de obtención de una resolución fundada en derecho, y c) garantías del juicio, como son las de ser juzgados con las garantías legales, el principio de legalidad, de acusación, de tutela efectiva y publicidad.

El sistema jurídico de Inglaterra atribuye al poder judicial la resolución de los litigios administrativos, por lo que se conforma un esquema judicialista. La Ley de la Suprema Corte de Justicia de 1981, coloca a este órgano como el de mayor jerarquía del poder judicial, conformado por la Corte de Apelaciones, la Alta Corte de Justicia y la Corte de la Corona. La Alta Corte de Justicia conoce prácticamente de todas las materias, incluida la administrativa.

Los Tribunales aplican el *common law* que deviene de la costumbre institucionalizada transformada en ley común, y la *equity*, que es un conjunto de normas elaboradas por la Cancillería para complementar y revisar al *common law*, siendo la *Queen's Bench División*; la *Chancery Court*, la *Court Appeal* y la jurisdicción ordinaria, competentes para aplicar el derecho en todas las controversias de carácter administrativo con excepción de las materias reservadas a los *Tribunals*.

El procedimiento contencioso administrativo consta de tres etapas: a) demanda, que en caso de ser fundada da lugar a la suspensión del acto impugnado, b) fase contradictoria, fundamentalmente oral, y c) sentencia, que declara fundada o infundada la acción intentada, transformando en su caso la suspensión provisional en absoluta o bien dejando de proteger al actor contra el acto impugnado.

Los *Administrative Tribunals* son órganos colegiados que poseen competencia por materia y territorio, pueden ser de primera o segunda instancia, resuelven controversias entre la administración y los gobernados, pero aún en la actualidad lo que caracteriza a este sistema es la posibilidad de los afectados de impugnar las decisiones de organismo administrativos con funciones judiciales, los ya mencionados *Tribunals*, ante los órganos de la justicia ordinaria, a través de los diversos instrumentos principales que comprende la revisión judicial, característica que distingue a este sistema del francés, cuyos fallos del Consejo de Estado son firmes.

El sistema italiano atribuye en materia administrativa respecto de derechos subjetivos en competencia jurisdiccional a los jueces ordinarios y en ocasiones limitadas al Consejo de Estado, y respecto de intereses legítimos a los Tribunales Administrativos, constituyendo un sistema contencioso administrativo mixto.

La Constitución italiana de 1948 otorgó a los gobernados el acceso a la justicia para la tutela de sus derechos e intereses legítimos, regulando la naturaleza jurídica del Consejo de Estado como un órgano de consulta jurídico-administrativo y de tutela de la justicia en la administración, estableciendo la independencia de este órgano frente al gobierno, así como

del Tribunal de Cuentas. La competencia de los Tribunales administrativos italianos es de legitimidad –relativa a los recursos contra actos definitivos de las autoridades administrativas en los que se incurre en exceso de poder o por violaciones a la ley–, de mérito –los recursos que tienen como finalidad constatar la oportunidad y conveniencia de un acto administrativo–, y de exclusiva –aquella que otorga la ley a los órganos administrativos para conocer de una materia concreta, como es el empleo público en el que se controvierten derechos subjetivos–. La resolución de los órganos de jurisdicción administrativa puede ser la base para actuar ante la jurisdicción ordinaria, y a la inversa.

El sistema francés resulta de especial importancia para nuestro estudio, en virtud de que constituye el esquema que otorgó mayor influencia al ordenamiento mexicano.

El Consejo de Estado Francés fue creado con la idea de respetar la igualdad e independencia de poderes, en virtud del principio de división de los mismos, ya que el Poder Judicial no debería juzgar y someter a sus decisiones asuntos en la materia de la administración, pues esto implicaría que se ubicara por encima del Poder Ejecutivo.

A partir de 1790 el control de la legalidad sobre actos de administración se atribuyó al poder ejecutivo, y conforme a la Constitución francesa de 1799 se encomendó al Consejo de Estado. Las Cortes Administrativas de Apelación creadas en 1987 acercaron el sistema francés a una organización judicialista dentro de la jurisdicción administrativa, confiriéndose al Consejo de Estado facultades de juez en única instancia de asuntos de trascendencia nacional, juez de apelación para ciertos asuntos, y juez de casación en relación a los tribunales administrativos y cortes administrativas de apelación. Posteriormente, en el año de 1988, diversas reformas instituyeron medidas cautelares en el procedimiento contencioso administrativo, y con el objeto de mejorar la ejecución de las sentencias, se creó una instancia aclaratoria a favor de los ministros del Consejo de Estado en cuya unidad administrativa se haya declarado nulo el acto, para proveer a su ejecución. El Consejo de Estado posee dos atribuciones fundamentales: ser consejero de la administración activa y tener funciones jurisdiccionales al lado de las cortes administrativas de apelación y los tribunales administrativos de primera instancia.

Daniel Márquez Gómez señala que son cuatro tipos de procedimientos los que se pueden tramitar ante el Consejo de Estado francés:

- “ A) *Contencioso de anulación u objetivo, que se dirige a controlar la legalidad de los actos de la administración tutelando el cumplimiento de las normas jurídicas en los actos de la administración, a través de dos recursos: a) el recurso por exceso de poder, dirigido a nulificar los actos o resoluciones viciados de ilegalidad, en los supuestos de incompetencia, vulneración de las formalidades del procedimiento y violaciones sustanciales a una ley o reglamento o su deficiente interpretación, una norma general de derecho, la cosa juzgada y determinaciones administrativas particulares definitivas con efectos erga omnes, y b) el recurso de desvío de poder, por medio del cual se revisa una resolución con intención ilegítima generada por la autoridad en uso de facultades discrecionales.*
- B). *Contencioso de plena jurisdicción, que persigue la protección de los derechos públicos subjetivos de los administrados, aquí el juez puede confirmar, anular o modificar el acto impugnado, las materias que regula son: contratos administrativos, responsabilidad de la administración, y litigios pecuniarios.*
- C). *Contencioso de interpretación, que comprende el recurso de interpretación en reenvío de tribunales judiciales en el que se invita a las partes para que se dirijan a un juez administrativo para solucionar una cuestión litigiosa en materia administrativa como acto prejudicial, y el recurso directo de interpretación en el cual se solicita directamente a un juez administrativo la interpretación de un acto o una resolución, ambos administrativos.*
- D). *Contencioso de represión, para aplicar sanciones a los particulares que no adaptan su conducta a las reglas de derecho administrativo.*”⁹

El mismo autor citado concluye resumiendo las características esenciales del control por un órgano jurisdiccional, señalando que el mismo:

- Se ejerce por los órganos de la jurisdicción ordinaria o por una jurisdicción administrativa encuadrada formalmente en la jurisdicción ordinaria.
- No existe la acción oficiosa por lo que se debe instar ante el juez para obtener la tutela legal.
- El juez puede verificar la legalidad o inconstitucionalidad del acto impugnado.
- El juez puede ordenar la reforma del acto impugnado o dirigir la forma de emisión.
- Existen ciertas normas de procedimiento a las que debe ajustarse el juzgador y necesariamente culminará en una sentencia.
- Después de agotada la vía impugnativa la sentencia adquirirá la autoridad de la cosa juzgada.
- El juez posee los medios materiales para obtener el cumplimiento de las sentencias que emita.

⁹ MARQUEZ GÓMEZ, Daniel, *Procedimientos administrativos*, México, 2002, pp.149 y 150

El mismo autor enseña que el control por órgano administrativo tiene las siguientes características:

- Se ejerce por órganos que formal o sustancialmente son dependientes de la administración activa, con un menor o mayor grado de independencia.
- La instancia puede iniciarse de oficio o a petición de parte, dado que se reconoce el derecho de la administración a la autocorrección de sus actos.
- Se verifica la legalidad del acto.
- Dependiendo de su mayor o menor autonomía, el órgano de decisión no se encuentra facultado para reformar o mejorar el acto, y sólo puede anularlo o instruir a la administración sobre el sentido en el que se debe emitir el nuevo acto.
- Existe cierta discrecionalidad para la emisión del acto; en algunos casos se constriñe al respeto de la garantía de audiencia.
- Se discute aún sobre la existencia de la cosa juzgada en el campo de la administración; sin embargo, en nuestro país, la resolución administrativa es impugnabile, lo que podría llevar a estimar que no existe la cosa juzgada; sin embargo, lo anterior deja pendiente establecer el supuesto de los actos administrativos que no se impugnan y adquieren ejecutividad.
- Por lo general, y con contadas excepciones, la administración no posee los medios materiales para hacer cumplir sus resoluciones.

1.2 TRIBUNALES DE ANULACIÓN Y DE PLENA JURISDICCIÓN

Desde el punto de vista formal, en México tienen aplicación los dos sistemas de contencioso administrativo más significativos, por una parte el sistema continental, europeo, administrativo o francés, y por otro lado, el sistema anglosajón, angloamericano o judicial, cuyo estudio ya fue realizado en el punto anterior del presente trabajo. En virtud de la influencia del primero, existen en nuestro país tribunales administrativos especializados a nivel federal y local, y en virtud del segundo encontramos los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

De lo anterior se observa una coexistencia armónica y sistemática de tribunales administrativos influenciados por el sistema francés, al lado de tribunales judiciales que tienen una intervención preponderante en la resolución final a las controversias administrativas, mediante la revisión a las sentencias dictadas por los tribunales administrativos, bien sea a través de la impugnación de las mismas por parte de las

autoridades administrativas por medio del recurso de revisión o, en su caso, de parte de los particulares por medio del amparo administrativo.

Ahora bien, y refiriéndonos al tema que nos ocupa en este punto, es posible afirmar de acuerdo a diversos autores, entre ellos Delgadillo Gutiérrez, que en términos generales el sistema francés de tribunales administrativos se encuentra representado actualmente en nuestro país a nivel federal, por el TFJFA.

Es preciso observar que el sistema francés admite cuatro tipos bien diferenciados de contencioso administrativo, mismos que fueron señalados en el punto anterior del presente trabajo, de entre los cuales destacan dos por representativos: el contencioso administrativo de anulación, objetivo o de ilegitimación, y el contencioso administrativo de plena jurisdicción o subjetivo. Delgadillo Gutiérrez señala que estas dos formas tienen un objeto de control distinto, pues “... la primera conoce sobre la afectación de un interés legítimo, en tanto que la segunda conoce sobre la violación de derechos subjetivos.”¹⁰

De esta forma, el contencioso de anulación únicamente busca el restablecimiento de la legalidad violada, cuando la administración pública ha actuado con exceso de poder, los poderes del juzgador se circunscriben a constatar la violación de la norma, emitir un fallo declaratorio de nulidad y en consecuencia producir que el acto se retire de la vida jurídica. Igualmente se ha designado a tal contencioso como de legalidad, pues las cuestiones planteadas en este se limitan sólo asuntos concernientes a la legalidad de los actos. Por su parte, el órgano jurisdiccional se limita a resolver declarando la nulidad del acto o confirmando la legalidad del mismo.

No obstante que al estudiar la parte relativa a las sentencias que emite el TFJFA se analizarán las causales de nulidad del acto administrativo en el ordenamiento federal mexicano, a continuación nos limitamos a señalar que en términos generales la teoría de la nulidad de los actos administrativos se ha desarrollado en torno a cuatro elementos básicos, a saber:

¹⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis, *Principios de Derecho Tributario*. 3ª edición, México, 1988., pág. 200

1. El sujeto emisor;
2. La forma;
3. Motivos de hecho y de derecho; y
4. El fin.

Estos elementos dan lugar respectivamente a las cuatro causales de nulidad que acepta la doctrina como manifestación del exceso de poder:

1. Incompetencia;
2. Vicio de forma;
3. Violación de la norma jurídica, y
4. Desvío de poder.

Por otra parte, el contencioso administrativo de plena jurisdicción o subjetivo, no requiere para su procedencia de la existencia de causas de anulación, pues sólo basta que la autoridad administrativa haya violado el derecho subjetivo de algún particular. De esta forma, el control que se ejerce sobre los actos de la administración pública se realiza por un órgano con plenitud de poderes jurisdiccionales. La litis no se refiere exclusivamente a constatar la legalidad del acto impugnado, ni a la declaración de nulidad o confirmación de validez del mismo, sino que en este contencioso la litis supera lo anterior y se refiere también a la valoración y reconocimiento que demanda el actor en relación a una determinada situación jurídica, de los derechos que derivan de su posición. En este sentido, para la satisfacción de las pretensiones del actor no basta sólo la emisión de una resolución declarativa que le sea favorable, sino que adicionalmente se requiere la emisión de una resolución condenatoria respecto a la autoridad, declarándose la nulidad del acto impugnado y modificándose o sustituyéndose este acto por otro emitido por el órgano de control jurisdiccional, para que se cumpla con la prestación de determinados servicios o se le constriña a desarrollar cierta conducta en beneficio del demandante. Esto último se entiende en virtud de que la litis en este caso se entabla entre partes, más que frente a un acto como acontece en el contencioso de mera anulación. A mayor abundamiento, y de acuerdo a la opinión de Jiménez González, “... las pretensiones del demandante se ven saciadas sólo si se emite resolución no sólo declarativa, como acontece con el de mera anulación, sino condenatoria respecto a la autoridad a que cumpla con a prestación de determinados servicios o a desarrollar cierta conducta en beneficio del demandante.”¹¹

¹¹ JIMÉNEZ, GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, 1998, pp. 428 y 429

De cara a nuestro sistema jurídico, Margáin Manautou reduce a tres, las diferencias más notables entre el contencioso administrativo de plena jurisdicción y el de anulación, pues:

- “ a) *En el primero se alega la violación del derecho subjetivo o de garantía constitucional; en el segundo, violación de la ley.*
 b) *En el primero existen medios para hacer cumplir sus sentencias; en el segundo no se cuenta con esos medios.*
 c) *En el primero el efecto de la sentencia es interpartes; en el segundo el efecto de la sentencia es general, erga omnes. En efecto, en el contencioso de plena jurisdicción la sentencia sólo produce efectos contra las autoridades señaladas responsables; en cambio, en el de anulación, la sentencia produce efectos aún contra autoridades que no fueron señaladas como partes.*”¹²

A manera de conclusión, transcribimos la cita que Margáin Manautou realiza de las características señaladas por Cortina Gutiérrez para un tribunal de anulación y un tribunal de plena jurisdicción, mismas que se traducen precisamente en las diferencias esenciales entre ambos, las cuales son:

- “ a) *El primero, al nulificar un acto, no puede ‘dar instrucciones a la administración sobre el contenido de un nuevo acto, ni menos dictarlo’; el segundo, no sólo se limita a nulificar la resolución sino que está autorizado para ‘reglamentar las consecuencias de su decisión’.*
 b) *Ante el primero se impugna ‘una resolución ejecutoria’, por lo que los asuntos de ejecución de contratos administrativos están excluidos del ‘exceso de poder’; ante el segundo, aun cuando se pueda impugnar en algunos una decisión ejecutoria, el juicio va más allá del objeto limitado de una declaración de nulidad. Es toda una ‘operación administrativa’ la que en su conjunto va a ser examinada. Por ello ha sido tradicional que una contienda sobre la aplicación de un contrato administrativo (no de derecho privado celebrado por la administración) se ventile y decida en el ‘contencioso pleno’. [Agrega que] también en este juicio se deciden los litigios sobre impuestos directos, en los que el contribuyente se ve afectado por una operación administrativa que se concreta en una resolución individual que nuestra ley llama*

¹² MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Ilegitimidad*, 10ª edición, México, 2001, pág. 4

calificación (hoy de revisión), así como las resoluciones sobre responsabilidades oficiales de funcionarios.

- c) *En el primero 'las cuatro causales de nulidad son variantes de la legalidad' (hoy son cinco); en el segundo 'no sólo los aspectos externos de la legalidad son materia del contencioso pleno. También los hechos individualizados de los que pudiera derivar un juicio de ilicitud, son objeto del estudio del caso sometido a la plena jurisdicción'.*
- d) *En el primero el juicio es objetivo 'porque en él se examina la conformidad de un acto con las disposiciones de la ley'; en el segundo el juicio es subjetivo 'en el que el acto reclama una ventaja personal'.* ¹³

Por nuestra parte, y no obstante haber analizado las características esenciales de los tribunales y sistemas de lo contencioso administrativo de anulación, objetivo o de ilegitimación y los diversos de plena jurisdicción o subjetivos, consideramos pertinente reservar nuestra opinión respecto a la ubicación del TFJFA dentro de esta clasificación, en virtud de que esto último será analizado en puntos siguientes.

1.3 EVOLUCION HISTORICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Consientes que en estricto sentido el objeto de estudio en este punto se debe limitar en el tiempo a las referencias históricas que tienen como punto de partida la Ley de Justicia Fiscal de 1936. por ser este ordenamiento el bastión del contencioso administrativo en México, ley que surge bajo la vigencia de la Constitución de 1917, vemos con anterioridad a la mencionada ley, el conocimiento de los juicios en el contencioso tributario correspondió al Poder Judicial, como se desprende de los diversos antecedentes legales y constitucionales.

En efecto, la Constitución de 1824 adoptó un Consejo de Gobierno, imitado del sistema francés incluso desde la Constitución de 1812, órgano de consulta y dictamen en ciertas materias de la administración, pero a diferencia del Consejo de Estado francés al órgano mexicano no se le otorgaron facultades jurisdiccionales. La misma Constitución de 1824

¹³ Idem.

aludía implícitamente a la vía en estudio en el artículo 137 atribuyendo a la Corte Suprema de Justicia terminar las disputas sobre contratos o negociaciones celebradas por el supremo gobierno o sus agentes, previniendo la creación de una ley reglamentaria para ese efecto. Posteriormente, las bases de 15 de diciembre de 1835 en su artículo 14, disponían la creación de una ley al sistema de la Hacienda Pública, que establecería el método de razón y cuenta del Tribunal de revisión de cuentas – uno de los Tribunales de Hacienda, ubicado en el Poder Judicial–, y arreglaría la jurisdicción económica y contenciosa en ese ramo. Asimismo, las Siete Leyes Constitucionales de 1836 previeron el contencioso fiscal mediante el artículo 1º de la Ley Quinta, que prescribía un trato especial para este contencioso, y para ese efecto ordenaba la organización de juzgados de primera instancia en cada departamento, cuyas sentencias eran recurribles ante los superiores respectivos de cada juzgado, resolviendo en definitiva estos asuntos la Corte Suprema; y previéndose igualmente el contencioso administrativo material, en el artículo 12 de la misma Ley Quinta, que establecía como atribuciones de la Corte Suprema de Justicia resolver las disputas judiciales sobre contratos o negociaciones celebradas por el supremo gobierno o por su orden expresa.

La ley de 20 de enero de 1837 mantuvo dentro del fuero de tribunales judiciales, el conocimiento de contenciosos hacendarios, otorgando facultades económico coactivas a las autoridades recaudadoras de ingresos públicos, condicionando la impugnación de esta facultad a que el particular garantizara previamente la prestación que le había sido exigida, e instituyendo además promotores oficiales de la acción fiscal ante los tribunales. Poco después, por la Ley de 20 de noviembre de 1838, se limitó la competencia por cuantía de los jueces de hacienda, para conocer asuntos superiores a cien pesos, relegando el conocimiento de los asuntos de cuantía inferior a los jueces de paz o alcaldes. Posteriormente, las Bases de Organización Política de la República Mexicana de 12 de junio de 1843 depositaron en conocimiento de la materia contenciosa administrativa en la Suprema Corte de Justicia, facultándola en su artículo 118 para conocer en todas las instancias, de las diputadas que se promovieron en tela de juicio sobre contratos autorizados por el supremo gobierno e igualmente para conocer de las demandas intentadas por un particular contra un departamento en juicio “verdaderamente contencioso”. Este último

ordenamiento disponía que subsistieran los tribunales especiales de hacienda instituidos en 1836. Por su parte, las Bases para la Administración de la República Mexicana de 22 de abril de 1853 restablecieron el Consejo de estado en los términos en que fue creado en nuestro país, es decir, sólo con funciones de consulta, asesoría y dictamen, mismo que se encontraba dividido en secciones que correspondían a cada una de las Secretarías de Estado. Asimismo, estas bases instituyeron en su artículo 9 un Procurador General de la Nación, con el objeto de atender los intereses nacionales en los negocios contenciosos que versaren sobre estos, el cual debía ser recibido para ese efecto, como parte de la Nación y en conveniencia a la Hacienda Pública, ante la Suprema Corte de Justicia y ante todos los Tribunales Superiores.

El establecimiento del contencioso administrativo formal en nuestro país tiene su principal antecedente en la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo aprobada por Congreso de la Unión el 25 de mayo de 1853, y publicada mediante decreto número 3861 del Gobierno Federal, conocida como “Ley Lares” en honor de su creador Don Teodosio Lares, el cual, inspirado en el Consejo de Estado francés, formuló el proyecto de esta ley, que una vez promulgada duró en vigencia aproximadamente dos años, hasta la revolución de Ayutla de 1855. Esta ley, de 14 artículos, así como su reglamento publicado mediante decreto número 3862 del Gobierno Federal, revolucionaron el contencioso administrativo en nuestro país, pues en virtud de la primera se prohibía a los tribunales judiciales conocer de cuestiones contenciosas fiscales y administrativas, atribuyéndose esta función al Poder Ejecutivo, por la independencia de éste en sus actos y sus agentes frente al Poder Judicial. Este mismo ordenamiento atribuyó al Consejo de Estado las facultades discrecionales que en la época correspondían a su homónimo en Francia, lo dotó de una Sección de lo Contencioso Administrativo compuesta de cinco consejeros abogados nombrados por el Presidente de la República, y le otorgó el carácter de tribunal administrativo para conocer de las controversias relativas a obras públicas, ajustes públicos, contratos administrativos, rentas nacionales, actos administrativos de policía, agricultura, comercio e industria, que tuvieran por objeto el interés general, e interpretación, cumplimiento y ejecución de otros actos administrativos en general. Finalmente, esta ley fue impugnada ante la justicia federal, declarándose inconstitucional fundamentalmente en

virtud de una tesis sustentada por Ignacio L. Vallarta, ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien sostuvo que dicha ley era violatoria de la división de poderes consagrada en la Constitución, porque la existencia de un Tribunal Administrativo implicaba la reunión de dos poderes en materia administrativa, el Ejecutivo y el Judicial, en una sola persona. el Presidente de la República.

La Constitución de 1857, en interpretación estricta del principio de división de poderes, atribuyó a los tribunales de la Federación, el conocimiento y resolución de todo tipo de controversias, incluyendo por supuesto las que se suscitaban en materia administrativa, pronunciándose en consecuencia diversas tesis con el fin de combatir el establecimiento de tribunales administrativos en nuestro país, de las cuales destacan las de Vallarta y Pallares.

A través de los decretos de 30 de junio de 1911, 10 de mayo de 1913 y 24 de noviembre de 1917, se crearon comisiones encargadas de examinar y depurar las reclamaciones hechas al Gobierno Federal por concepto de daños y perjuicios sufridos como consecuencia de la Revolución de 1910, y la importancia de éstos y en particular del último, es que el procedimiento por ellos utilizado es similar en muchos aspectos al que se reguló posteriormente en la Ley de Justicia Fiscal de 1936.

La Constitución de 1917, mediante su artículo 104, similar éste al artículo 97 de la anterior Constitución de 1857, continuó el sistema judicialista, pues omitió calificar expresamente la existencia del contencioso administrativo en sentido formal, aludiendo sólo a “controversias del orden civil o criminal”, lo cual originó serias dudas respecto a la impugnación de actos administrativos. De esa manera, dicha Constitución reconoció de inicio la materia contenciosa, pero al no mencionar a los tribunales administrativos. debió entenderse entonces conforme a ésta, que dicha materia era competencia de los Tribunales de la Federación. Así, el texto original del artículo 104 citado expresaba:

*“Art. 104.- Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:
I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales, o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten a intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del*

orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia serán apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.

De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, introduciéndose y substanciándose el recurso en los términos que determine la ley..."

La Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Federal (L. Amp.), promulgada el 8 de agosto de 1917, reglamentó dos vías procesales para la solución de controversias administrativas: el juicio de amparo y el recurso de súplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), creado éste último para resolver respecto a la interpretación de leyes federales y tratados internacionales en segunda instancia, las sentencias dictadas por los tribunales federales o por los del fuero común sólo en los casos de jurisdicción concurrente.

El 11 de febrero de 1929 fue promulgada la Ley de Organización del Servicio de Justicia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal, que instituyó un Jurado de Revisión como "supremo órgano administrativo fiscal para conocer el recurso de revisión establecido por la ley", para resolver inconformidades de los causantes contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras y demás autoridades fiscales en las que se les fijara una obligación fiscal, las presentadas por las autoridades encargadas de administrar un impuesto cuando no estuvieren conformes con la repetición o demora, así como respecto a las infracciones o presuntos infractores de las leyes fiscales.

La Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de las Penas Correspondientes, de 16 de abril de 1924, facultó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a sus oficinas recaudadoras y al Jurado de Penas Fiscales, para calificar y castigar las infracciones en materia fiscal. Esta ley fue abrogada por la posterior del 9 de julio de ese mismo año, que otorgó la opción al particular para dirimir sus controversias administrativas ante el Jurado de Penas Fiscales o ante el juez de Distrito competente. El nombre de Jurado de Penas Fiscales fue cambiado por el de Jurado de Infracciones Fiscales por decreto de 12 de mayo de 1926.

La Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, de 21 de febrero de 1924, y su reglamento, crearon la Junta Revisora, facultada para conocer reclamaciones contra resoluciones de las Juntas Calificadoras, respecto de inconformidades de los causantes presentadas ante estas últimas en las materias reguladas por ley. Contra las decisiones de la Junta Revisora procedía el recurso de apelación ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925, subsistió la Junta Revisora, sólo que sus decisiones no eran apelables, sino que fueron materia del juicio de amparo.

La Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 30 de diciembre 1932, estableció un juicio de oposición que podían interponer los particulares ante los juzgados de Distrito, previa garantía del interés fiscal, cuando no eran deudores, no tenían responsabilidad, el monto del crédito era inferior al exigido, fuese inexistente o se hubiese extinguido legalmente. La demanda se debía presentar dentro de los treinta días siguientes al otorgamiento de la garantía y pago de los gastos de ejecución.

El 28 de enero de 1934 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la supresión del recurso de súplica, pues se eliminaba la última parte de la fracción primera del artículo 104 constitucional que hasta esa fecha señalaba:

"...De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, introduciéndose y substanciándose el recurso en los términos que determine la ley..."

La anterior reforma precedió a la nueva Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (LOPJF) de agosto del mismo año de 1934, la cual resolvió sin ambigüedades respecto a la discusión sobre la competencia de los tribunales administrativos, otorgando expresamente competencia a los jueces de Distrito en primera instancia, y a los Tribunales de Circuito en apelación, para resolver controversias suscitadas por la aplicación de leyes federales, respecto a conflictos sobre legalidad o subsistencia de actos o procedimientos administrativos.

Es así como nos ubicamos en los umbrales de la creación de la Ley de Justicia Fiscal, ordenamiento a que se hizo referencia al inicio de este punto, formal creadora del Tribunal Fiscal de la Federación (TFF), en virtud de la necesidad de conjuntar en un solo cuerpo legal a todo este cúmulo de leyes y procedimientos en materia fiscal, y a pesar de que el Congreso de la Unión autorizó en varias ocasiones al Ejecutivo Federal para ese fin, no se llegaron a cristalizar esas ideas; sin embargo, a principios del año 1935, siendo secretario de Hacienda el licenciado Narciso Bassols, durante el sexenio del general Lázaro Cárdenas del Río, designó éste una comisión integrada por los ilustres juristas Antonio Carrillo Flores, Manuel Sánchez Cuén y Alfonso Cortina Gutiérrez, para el estudio y proyecto de un tribunal administrativo, renunciando al encargo Bassols a mediados de ese año, sustituyéndolo Eduardo Suárez, y no obstante ratificar la comisión, el proyecto preparado por ésta fue congelado.

En diciembre de 1935, el presidente Cárdenas presentó una iniciativa de ley solicitando al Congreso que se le otorgasen facultades legislativas extraordinarias para que en el periodo comprendido del 1º de enero al 31 de agosto de 1936, y pudiera legislar en el ramo de hacienda y crédito público, argumentando que las tareas encaminadas al cumplimiento del programa de gobierno debían continuar realizándose ininterrumpidamente en sus aspectos hacendario y financiero, y que para ello resultaba indispensable que la administración tuviera a su alcance todos los medios que demandaba esa labor, agregando que, dentro de un espíritu de colaboración y solidaridad entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo, podía dejarse a éste último la adopción de las medidas de carácter legislativo que resultaran indispensables en los ramos que se trata durante la época en que no actuara el primero. De esa manera, y una vez tramitada dicha iniciativa, el Congreso de la Unión otorgó facultades extraordinarias al Ejecutivo para que en el periodo solicitado legislara en materia de ingresos, crédito y moneda, deuda pública, seguros y pensiones, bienes de propiedad federal y organización administrativa de servicios hacendarios, así como para tomar las medidas de carácter fiscal que estimara conducentes a fin de impedir restricciones en el comercio entre Estados.

En esa virtud, el 27 de agosto de 1937 fue promulgada la Ley de Justicia Fiscal por el presidente Cárdenas, en uso de las facultades extraordinarias concedidas, publicándose con

fecha 31 de agosto de 1936 en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor el 1º de enero de 1937, y creándose con la misma el TFF.

La amplia exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal reconoció su modelo en el sistema francés, señalando que se colocaba al nuevo tribunal dentro del marco del poder ejecutivo para salvaguardar el principio de división de poderes, derivado de que el tribunal no estaría sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integraran el Poder Ejecutivo sino que fallaría en representación de éste por delegación de facultades, exponiendo que se perseguía el nacimiento y desarrollo de un órgano que prestigiara en México la justicia administrativa, y que el propósito del mismo ejecutivo no era reglamentar la nueva ley, pues en ella misma se preveía que era el Pleno del TFF el que dictaría las normas accesorias y secundarias que demandaran el despacho de los asuntos y la organización administrativa del Tribunal, ni tampoco era su objetivo el modificarla posteriormente, pues para subsanar las deficiencias de la ley serviría la jurisprudencia que para ese efecto fijara el Pleno del tribunal. Asimismo, en cuanto a la constitucionalidad de la ley y creación del TFF, se resolvió afirmativamente, al señalar que no existía norma que se opusiera a la creación de tribunales administrativos que aunque independientes de la administración activa, no lo fueran del Poder Judicial.

Enseguida se enunciarán algunas de las principales características del TFF, así como del procedimiento que ante él se seguía, a la luz de las disposiciones contenidas en la Ley de Justicia Fiscal:

- a) La competencia del tribunal era exclusivamente en materia fiscal, respecto de:
 1. Todas aquellas resoluciones en que la SHCP u otros organismos fiscales autónomos, determinaran un crédito fiscal, lo fijaran en cantidad líquida o bien otorgaran las bases para su liquidación.
 2. Aquéllas que impusieran sanciones por infracciones a las leyes fiscales o constituyeran responsabilidades administrativas en esta materia.
 3. Cualquier resolución en materia fiscal que causara agravio no reparable a través de algún recurso administrativo.
 4. Las controversias surgidas con motivo del ejercicio de la facultad económica coactiva por parte del Estado.
 5. Aquéllas resoluciones que fincaran responsabilidad al Estado por una negativa a devolver un ingreso ilegalmente percibido.
 6. Los juicios que iniciaran las autoridades en que se tuviera por objeto declarar nula una resolución que le hubiere sido favorable a un particular.

- b) El tribunal actuaba como cuerpo colegiado, compuesto por quince magistrados en cinco Salas de tres magistrados cada una, y en Pleno con la totalidad de los magistrados. Dichas Salas contaban con jurisdicción federal en toda la República Mexicana, actuando de forma independiente cada una para la tramitación y resolución de los juicios, nombrando anualmente a su presidente elegido entre los tres magistrados integrantes de cada Sala. En la tramitación de los juicios se turnaban semanalmente los magistrados de cada sala como para revisar el trámite procesal e integrar el expediente hasta colocarlo en estado de resolución. El Pleno contaba entre otras funciones con la designación del presidente del tribunal, así como fijar la adscripción de cada uno de los magistrados.
- c) El TFF se creaba con carácter de tribunal administrativo de justicia delegada, no retenida, pues ni el Presidente de la República ni cualquier otra autoridad administrativa tendrían intervención alguna en los procedimientos o resoluciones de éste, consagrándose con toda precisión la autonomía orgánica del mismo.
- d) El contencioso que se regulaba era el de anulación, el acto impugnado y el órgano del cual emanaran eran sometidos a la jurisdicción del tribunal y no el Estado como persona jurídica. El tribunal en este sentido tenía la función de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos. De esa forma, al pronunciar fallos de nulidad, en los casos que procediera, la Sala debía indicar el sentido en que la autoridad administrativa debería dictar su nueva resolución. Sin embargo, al lado de los juicios de nulidad simplemente declarativos, existía la posibilidad de una sentencia de condena en casos tales como los derivados de una negativa a la devolución de ingresos.
- e) Cuando las Salas caían en contradicción simple o de jurisprudencia, se resolvía la misma en Pleno a instancia de un magistrado o de la SHCP. Sólo el Pleno podía variar la jurisprudencia, y contra el incumplimiento de ésta por parte de las Salas, procedía el recurso de queja que permitía un nuevo examen del asunto para determinar esta violación.
- f) Las causales que la ley fijaba para la declaración de nulidad, eran en general aquellas que infringían violaciones a la ley, en cuanto a la competencia o en cuanto a la forma o norma aplicada o que debía aplicarse en el fondo. Entre estas causales se encontraba el desvío de poder, cuando no se hubieren acatado las normas legales aunque éstas no se encontraran señaladas expresamente en ley, tratándose de facultades discrecionales.
- g) El tribunal no contaba con instrumentos legales dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos, cuya deficiencia o ausencia de cumplimiento se debería combatir a través del juicio de amparo.
- h) La nulidad sólo procedía respecto a resoluciones, fueran expresas o tácitas, éstas últimas tales como las derivadas del silencio administrativo, cuya impugnación a través del juicio de nulidad otorgaba una mejor protección que la derivada del juicio de amparo, pues ante el TFF adicionalmente al reclamo de la garantía de petición y audiencia se podía atacar el fondo del asunto.
- i) Sólo en los casos en que la resolución impugnada derivara de un procedimiento coactivo se exigía la garantía del interés fiscal para el ejercicio de la función jurisdiccional.
- j) Entre las partes del juicio de nulidad se contempló la figura del coadyuvante de la administración.

- k) Dentro de las características del procedimiento se encontraban: el predominio de la palabra, el contacto directo de los jueces con las partes y elementos de convicción, la identidad física de los jueces durante el proceso, la inapelabilidad de las resoluciones interlocutorias, y la concentración del procedimiento. Asimismo, y derivado del amplio poder que se otorgó al tribunal para buscar la verdad, se contempló la facultad de los magistrados para variar la valoración de la prueba al formarse una convicción diversa a aquella a la cual habría podido tomar conforme a un acatamiento estricto de las normas formales que consagró la ley. Igualmente se adoptó el principio de que los hechos notorios no requieren ser probados.
- l) Se atribuyó la carga de la prueba al actor, presumiéndose ciertos y válidos los actos de las autoridades fiscales. La presunción de la legalidad de éstos actos se basó en la idea de que previa emisión de sus resoluciones la autoridad fiscal debía haber instruido generalmente ya un expediente y en la consideración de que por su calidad de órgano de poder público encargado de observar la ley, no era normal que la administración dictara resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos.

Diez meses después de entrar en vigor la Ley de Justicia Fiscal, formal creadora del TFF, el presidente Lázaro Cárdenas presentó una iniciativa de ley ante la Cámara de diputados, cuya importancia para estudiarla en este apartado la constituye el fin indirecto que persiguió el Ejecutivo, esto es, conseguir que el TFF fuere legitimado constitucionalmente en cuanto a su existencia y atribuciones. Por otro lado, el fin expreso con el que se motivó la solicitud de reforma al artículo 104 de la CPEUM, fue el establecimiento de un recurso de súplica ante la SCJN como órgano de última instancia, en los juicios en que la Federación estuviere interesada, en contra de las decisiones de los tribunales inferiores que le causaran agravio, solicitando que se agregara un segundo párrafo al artículo referido en los siguientes términos:

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

1.-...

En los juicios en que la Federación esté interesada, contra las sentencias de segunda instancia o del Tribunal Fiscal de la Federación, o contra los fallos definitivos de otros tribunales administrativos autónomos, cuando así lo prevengan las leyes, procederá el recurso de súplica ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y si no estuviere establecido este recurso, las partes podrán interponer amparo directo.”

Al efectuar el estudio de dicho proyecto de ley, las comisiones primera y segunda de puntos constitucionales de la H. Cámara de Diputados, en sus conclusiones advierten que la razón fundamental que motivó la iniciativa fue la de consagrar de manera indirecta los tribunales administrativos autónomos en la Constitución Federal, como lo es el TFF,

convalidando así su legalidad, al analizar la naturaleza jurídica de este último, concluyeron que no era un tribunal autónomo, al encontrarse en el marco del Poder Ejecutivo “por la forma de su creación”, es decir, por delegación de facultades, y porque sus magistrados eran considerados como altos funcionarios de Hacienda, y agregan en tales conclusiones que aceptar la validez de este tipo de órganos hubiere traído como consecuencia mermar la esfera competencial propia del Poder Judicial, creando un desequilibrio contrario a los principios jurídicos e históricos de nuestras instituciones, por lo que propuso esa misma comisión la supresión total de este tipo de tribunales. No obstante lo anterior, señalaba el dictamen de esas comisiones, que en virtud del crecimiento de las actividades administrativas y la consecuente necesidad de crear organismos jurisdiccionales especiales para tramitar y solucionar los conflictos derivados de tales actividades, propusieron las comisiones romper con la rigidez del artículo 94 de la CPEUM y otorgar al legislador ordinario la facultad de crear otros tribunales, además de los ya establecidos, dentro del Poder Judicial de la Federación, para cubrir las necesidades más amplias de justicia exigidas. De esa manera, en el proyecto modificado por las Comisiones se contempló la inclusión del TFF dentro del Poder Judicial de la Federación.

Por otra parte, las comisiones difirieron de la propuesta del Ejecutivo, señalando que era inadecuada e incorrecta la inclusión constitucional del recurso de súplica para todos los juicios en que estuviere interesada la Federación, por abrir una tercera instancia en contra de sentencias dictadas por tribunales de segundo grado, como en el caso en que se atacare una sentencia dictada por el TFF u otro tribunal contencioso administrativo, ya que la Corte conocería en grado de apelación, sugiriendo facultar al legislador ordinario para nombrar y regular la tramitación del recurso que juzgare pertinente acorde con la naturaleza propia de los juicios, presentando a consideración del Pleno de la H. Cámara de Diputados, una iniciativa de ley que no prosperó, ya que fue congelada en la misma Cámara, misma que señalaba en lo conducente:

“Artículo 94. Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, Tribunales Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito y demás órganos jurisdiccionales, cuyo número y atribuciones fijará la ley...”

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

I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales, o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras...”

“Artículo 105.- Corresponde sólo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conocer de las controversias que se susciten entre dos o más Estados, entre los poderes de un mismo Estado sobre la constitucionalidad de sus actos y de los conflictos entre uno o más Estados, así como de aquellas en que la Federación sea parte.

Podrá conocer asimismo en última instancia, de las demás controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales, o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras, cuando afecten intereses públicos...”

El 30 de diciembre de 1938 se promulgó el Código Fiscal de la Federación (CFF), mismo que entró en vigor el 1º de enero de 1939, el cual no obstante derogar a la Ley de Justicia Fiscal conforme a su artículo 2º transitorio, conservó los principios generales que contemplaba ésta. Este código compuesto de 240 artículos divididos en 5 títulos, se inspiró en la doctrina italiana, al dividir el procedimiento relativo a la obligación fiscal en dos fases: la llamada “oficiosa” que se debía seguir ante la administración activa federal, y la fase “contenciosa” que se ventilaría ante el TFF a instancia del deudor del crédito fiscal, y que se reguló en el título IV de este ordenamiento. Sin embargo, no se varió sustancialmente lo establecido en la Ley de Justicia Fiscal, pues el TFF mantuvo su mismo funcionamiento y estructura, subsistiendo el sentido de que los fallos de este se dictaban en representación del propio Ejecutivo de la Unión, innovando únicamente al detallar algunos de los conceptos que incluía y al ampliar la competencia.

El 31 octubre de 1945 fue presentada al II. Congreso de la Unión por el presidente Manuel Ávila Camacho, una iniciativa de reforma al artículo 104 constitucional, cuya consecuencia directa fue la creación del recurso de revisión para que la SCJN conociera de las sentencias dictadas por el TFF y que le fueran adversas a la autoridad administrativa, pero el interés que nos confiere en este momento, fue que de manera indirecta pero literal se aceptó constitucionalmente la propia existencia, funciones y facultades del TFF. Dicha iniciativa solicitaba que se otorgara competencia a la SCJN, para conocer de los juicios en que la Federación estuviere interesada, pero a diferencia de la similar iniciativa presentada

años antes por el Presidente Lázaro Cárdenas, se dejó en manos del legislador ordinario la creación y estructuración de los recursos necesarios de acuerdo a la naturaleza de la materia, conforme al proyecto que más tarde fue aprobado por el Congreso Constituyente, adicionando un párrafo segundo a la fracción primera del referido precepto constitucional por decreto de 16 de diciembre de 1946, en los siguientes términos:

"Artículo 104.- Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I.-...

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

Tales recursos son los que más tarde fueron creados mediante decretos de 30 de diciembre de 1946 y 29 de diciembre de 1948, a los que haremos mejor referencia en el siguiente capítulo de este trabajo.

Mediante reforma de 1º de enero de 1947 al CFF, se aumentó de 15 a 21 el número de magistrados del TFF, que integraron al mismo durante toda la década de los cincuenta funcionando en Pleno y en sete Salas. Años más tarde, el 1º de enero de 1962 se incrementó nuevamente el número de magistrados a 22, y en virtud de esta misma reforma el presidente del tribunal dejó de formar parte de la integración permanente de las Salas, salvo para suplir faltas temporales de los magistrados que no excedieran de un mes.

El CFF de 1938 estuvo en vigor hasta el mes de marzo de 1967, pues en abril de 1968 fue sustituido por dos ordenamientos legales: un nuevo CFF y la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (LOTFF).

Por decreto de fecha 29 de diciembre de 1966, publicado en el DOF el 19 de enero de 1967, se creó un nuevo CFF, el cual entró en vigor el 1º de abril de 1967. En este ordenamiento se realizaron importantes adelantos, reglamentándose en forma precisa y minuciosa, las fases oficiosa y contenciosa ya incluidas en el anterior código. La fase contenciosa, que debía seguirse ante el TFF, fijó en mejor forma los lineamientos y principios fundamentales de este proceso, conservando la aplicación supletoria del Código

Federal de Procedimientos Civiles (CFPC); igualmente resultó innovadora la regulación de las causales de improcedencia y sobreseimiento, y de los requisitos de forma y fondo para intentar la acción de nulidad, pues no obstante haberse contenido en las anteriores legislaciones fue hasta este momento cuando se precisaron en forma clara y definida. Por otra parte, se substituyó la figura del magistrado semanero por la del magistrado instructor, otorgando este carácter a cada uno de los magistrados integrantes de las Salas, para la instrucción de los procesos de nulidad acorde a la distribución de los asuntos. De acuerdo a Treviño Garza, “... en este código encontramos como novedad un capítulo relativo a recursos. Los particulares sólo tenían a su disposición el recurso de queja; en cambio, las autoridades podían agotar, al igual que los particulares, el de queja y en forma exclusiva el de revisión ante el Tribunal en Pleno así como el recurso de revisión ante la Suprema Corte de la Justicia de la Nación. El recurso de queja contra las sentencias emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación procedía cuando se emitían violando una jurisprudencia establecida por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación y se tramitaba ante el propio Pleno. Además, para los efectos del amparo, se consideraba obligatoria su interposición.”¹⁴

El otro ordenamiento que substituyó al CFF de 1938 fue la ya mencionada LOTFF, creada por decreto de 24 de diciembre de 1966, publicada en el DOF el 19 de enero de 1967, y cuya entrada en vigor fue el 1º de abril de este mismo año, la cual reguló la competencia, estructura jurídica y administrativa del tribunal, pero sin contemplar modificaciones esenciales en cuanto a su funcionamiento, pues siguió bajo los mismos lineamientos de la Ley de Justicia Fiscal y del CFF de 1938. No obstante lo anterior sí incorporó un cambio fundamental y decisivo en la naturaleza funcional del TFF como órgano del Estado, pues señalaba en su artículo 1º que el mismo sería un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía con la organización y atribuciones que esta misma ley le confería, con lo cual se otorgaba una nueva naturaleza jurídica a dicho tribunal desprendiéndolo aunque sólo en forma declarativa del Poder Ejecutivo, ya que para dictar sus resoluciones dejó de depender de cualquier autoridad administrativa, inclusive de

¹⁴ TREVIÑO GARZA, Adolfo, *Tratado de Derecho Contencioso Administrativo*, México, 1997, pág. 16

su propio titular, por lo que sus resoluciones ya no serían dictadas en su representación como lo establecían los anteriores ordenamientos legales.

El 19 de noviembre de 1965 fue presentada por el entonces Presidente de la República Gustavo Díaz Ordaz, ante la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, una iniciativa de ley para reformar varios artículos de nuestra Carta Magna, entre los cuales se encontraba el artículo 104, motivando esta solicitud en la necesidad de otorgar competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito, para conocer de las revisiones fiscales, ya que la Segunda Sala de la SCJN facultada para conocer de dichos recursos, se encontraba en ese momento con un enorme rezago en su tramitación. Al realizar el estudio de esa iniciativa, la cámara referida consideró innecesario otorgar dicha competencia a los Tribunales Colegiados y que bastaba con limitar la procedencia de los recursos atendiendo a la importancia y trascendencia de los mismos. Se analizó igualmente la problemática constitucional suscitada por la creación del TFF, reconociendo que su actividad había prestado valiosos servicios a la solución de los conflictos en materia fiscal suscitados entre las autoridades hacendarias y los particulares, lo cual a su consideración justificaba plenamente el reconocimiento constitucional en forma expresa de esta clase de tribunales, legitimando así su funcionamiento, en virtud de lo cual de manera definitiva el Congreso Constituyente, por decreto de fecha 19 de junio de 1967, publicado en el DOF el 25 de octubre del mismo año, reformó la fracción I del artículo 104 de la CPEUM en los siguientes términos:

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

I.-...

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

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

El 1º de enero de 1972 inició sus funciones el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal (TCADF), restando competencia al entonces TFF, respecto de los juicios relativos a las multas administrativas impuestas por autoridades del Departamento del Distrito Federal, ampliándose gradualmente su competencia hasta el estado actual, lo cual se fortaleció con la denominada reforma política del Distrito Federal iniciada en 1993 con la exclusión en el artículo 73 de la CPEUM de la facultad del Congreso de la Unión para crear tribunales de lo contencioso administrativo que dirimieran controversias entre los particulares y la Administración Pública del Distrito Federal – pues dicha facultad se transmitió a la Asamblea de Representantes en virtud del artículo 122, fracción II, inciso c) de la misma CPEUM – y culminada en 1996, con la reforma al artículo 122 de la CPEUM mediante la cual se confirió a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal – antes Asamblea de Representantes – , la facultad de expedir la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, y con la reforma al artículo 116, fracción V, de la propia Carta Magna, en el cual se estableció que las Constituciones y leyes de los Estados podrían instituir Tribunales de lo Contencioso-Administrativo plenamente autónomos para dictar sus fallos, con atribuciones para dirimir controversias entre la Administración Pública Estatal y los particulares, estableciendo la normatividad de su organización, funcionamiento, procedimiento y recursos contra sus resoluciones.

Años mas tarde, el 25 de octubre de 1976, se reformó el artículo 73 constitucional facultándose al Congreso de la Unión para crear tribunales administrativos.

La LOTFF, publicada en el DOF el 2 de febrero de 1978, cuya entrada en vigor fue el 2 de agosto del mismo año, derogó a la anterior de 1966, al lado de varias reformas y adiciones al CFF en ese año, e hizo importantes modificaciones a la organización del TFF, pues desde su entrada en vigor éste se integró por una Sala Superior y Salas Regionales, y aun cuando siguió representado por un presidente que se elegía anualmente, en virtud de ésta ley es designado actualmente de entre y por los magistrados de la Sala Superior. Esta ley tuvo como principal propósito la desconcentración territorial del TFF a través de la creación de Salas Regionales Foráneas, en forma paralela al programa de desconcentración

administrativa emprendido por el gobierno federal, especialmente al programa de regionalización de la SHCP. Asimismo, ordenó que el TFF funcionara en primera instancia por medio de las Salas Regionales, para cuya instalación en ese entonces se dividió al país en once regiones. Las Salas Regionales, una por cada región, excepto la metropolitana con seis Salas, absorbieron en ese momento la competencia de las Salas contempladas en la anterior ley orgánica del tribunal. La Sala Superior concentró las funciones del Pleno y adicionalmente a las funciones jurisdiccionales en segunda instancia, se encargó de las funciones administrativas del tribunal, separándose la función instructora y jurisdiccional de las Salas Regionales respecto de la atribución revisora y unificadora de jurisprudencia a cargo de la Sala Superior. Esta última se integró con nueve magistrados y las Salas Regionales se integraron con tres magistrados cada una, existiendo además tres magistrados supernumerarios. Los magistrados del tribunal debían ser nombrados por el Presidente de la República y ratificados por el Senado, señalándose su carácter numerario o supernumerario. A la luz de esta ley, también formaron parte del tribunal: un Secretario General de Acuerdos, un Oficial Mayor, Secretarios Actuarios y Peritos necesarios para el despacho de los asuntos, así como los empleados administrativos determinados por la Sala Superior.

En virtud de la reforma que entró en vigor el 1º de enero de 1980, efectuada a la LOTFF, se otorgó competencia al TFF en materia de responsabilidades de los funcionarios de organismos descentralizados federales y del Distrito Federal, eliminándose de su competencia, por otra parte, los juicios relativos a cuestiones fiscales del Departamento del Distrito Federal.

El 1º de enero 1983, entró en vigor un nuevo CFF, que había sido publicado en el DOF de 31 de diciembre de 1981, con excepción de su título VI Del Procedimiento Contencioso, el cual entró en vigor hasta el 1º de abril de ese mismo año. El artículo 235 del citado ordenamiento suprimió el carácter eminentemente oral del procedimiento que contemplaba el anterior código, suprimiendo la audiencia de pruebas y alegatos, y disponiendo en su lugar un acuerdo de cierre de instrucción. Asimismo este ordenamiento aceleró el trámite de las cuestiones probatorias, en contraste con la ampliación que realizó a los plazos para presentación, ampliación y contestación a la demanda. También se otorgaron al TFF,

atribuciones para hacer cumplir las providencias precautorias dictadas en juicio, mediante la facultad de imponer multas por violación de la suspensión ordenada por el propio tribunal del procedimiento de ejecución, se le facultó para dictar sentencias con obligaciones de hacer a la autoridad respecto a la realización de actos o a la reposición del procedimiento, se estableció un plazo para el cumplimiento de los fallos por parte de las autoridades y el recurso de queja por incumplimiento de una sentencia firme. Este ordenamiento inicialmente reguló en sus artículos 248 al 250 los recursos de revisión ante la Sala Superior del TFF, y de revisión fiscal ante la SCJN, cuyo análisis reservamos al siguiente capítulo de este trabajo.

En la Ley Federal de responsabilidades de los Servidores Públicos (LFRSP), promulgada el 1º de enero de 1983, se incluyeron dentro de la competencia del TFF, los juicios instaurados contra las sanciones impuestas con base en este mismo ordenamiento.

El 28 de diciembre de 1983 fue publicado en el DOF el decreto mediante el cual se modificó el artículo 250 del CFF, que se refería al recurso de revisión fiscal ante la SCJN, reforma que será estudiada en el siguiente capítulo de este trabajo.

Por reforma al artículo 237 del CFF, publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1984 se facultó a las Salas del TFF para corregir errores en la cita de los preceptos considerados violados en la demanda, y para examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, paralelamente a los demás razonamientos de las partes, con el fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

Mediante reforma publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1986, se reformó la fracción II del artículo 238 del CFF, para establecer que una resolución administrativa debía declararse ilegal con base en esta fracción, no sólo por la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes y que afectaren las defensas del particular, sino que además se requeriría que esta violación trascendiera al sentido de la resolución impugnada. Asimismo, se reformó el artículo 248 del mismo código, relativo al recurso de revisión,

disponiendo que este sería resuelto por la Sala Superior del TFF, y regulando sus requisitos de procedibilidad.

Siguiendo a Margáin Manautou, las incipientes dudas que aún podían existir no sólo respecto a la constitucionalidad del TFF, sino también de la correspondiente a la existencia de tribunales de lo contencioso administrativo en las entidades federativas, “*desaparecieron con las reformas al artículo 104 constitucional de 1967 [a la cual ya hemos hecho referencia] y sobre todo, con la promulgada el 29 de julio de 1987, que adicionó la fracción XXIX-H al artículo 73 [de la CPEUM]...*”¹⁵, publicada en el DOF de 10 de agosto de 1987, y en vigor desde el 15 de enero de 1988, para quedar de la manera siguiente:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

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

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

...
I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción 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 dicte. Los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno;...”

Mediante decreto publicado en el DOF de 5 de enero de 1988, que entró en vigor el 15 del mismo mes y año, se reformaron disposiciones del CFF y de la LOTFF, suprimiéndose el recurso de revisión ante la Sala Superior del mismo tribunal, sustituyéndose por un recurso ante los Tribunales Colegiados de Circuito del Poder Judicial de la Federación, lo

¹⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, op. cit., pág. 69

cual tuvo como objeto la desconcentración de asuntos en el Distrito Federal, por ser sede de la Sala Superior del TFF.

Mediante decreto publicado en el DOF de 28 de diciembre de 1989, se reformaron los artículos 197 y 198 del CFF, regulando las excepciones a la prohibición de litisconsorcio activo y su representación.

La reforma al CFF publicada en el DOF de 26 de diciembre de 1990, amplió desde 5 a 15 días, el plazo para interponer recurso de reclamación, establecido en el artículo 242 de ese ordenamiento.

Mediante reforma a la LOTFF publicada en el DOF de 20 de julio de 1992, se estableció como regla general que las Salas Regionales del TFF conocerían por razón del territorio de los asuntos cuyo demandante tuviera domicilio fiscal dentro de la jurisdicción de tales salas, excepto en los casos en que aquél tuviera su domicilio fiscal en territorio nacional o se tratara de empresas del sistema financiero o con carácter de controladora o controlada conforme a la LISR, en cuyos casos sería competente la sala del domicilio fiscal de la autoridad ordenadora del acto impugnado.

Mediante reforma a la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, publicada en el DOF de 14 de julio de 1993, se otorgó competencia al TFF para conocer de los juicios para hacer efectivas las fianzas que se otorgaran a favor de terceros, en virtud que el procedimiento de cobro sería por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

De conformidad con la Ley de Comercio Exterior publicada en el DOF de 27 de julio de 1993 se otorgó competencia al TFF en materia de comercio exterior, estableciéndose la posibilidad de promover juicio de nulidad ante la Sala Superior del TFF contra las resoluciones recaídas al recurso de revocación previsto en esa ley para impugnar los supuestos del artículo 95 de esa misma ley o en contra de las resoluciones en que se tuviera por no interpuesto tal recurso. Posteriormente, mediante decreto de 22 de diciembre de 1993 se adicionó la LOTFF, otorgándose expresamente competencia material a la Sala

Superior sobre dichos asuntos, y estableciéndose que la instrucción la efectuarían las Salas Regionales y la resolución la dictaría la Sala Superior del TFF.

Por reforma publicada en el DOF de 28 de diciembre de 1994, se modificó la procedencia del recurso de revisión previsto en el artículo 248 del CFF.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el DOF el decreto que creaba una nueva LOTFF, mismo que entró en vigor el 1º de enero de 1996. A través de la nueva ley orgánica se otorgó expresamente mayor competencia material parafiscal al TFF, incluyendo la relativa a conocer de la impugnación a resoluciones recaídas a recursos previstos en el artículo 83 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo (L.FPA), y reconociendo la competencia que ya le había sido otorgada en otras leyes al mismo tribunal. Asimismo, se creó conforme a sus artículos 20 fracción II y 37 fracción V, un recurso de apelación ante las secciones de la Sala Superior del TFF, que podían presentar las autoridades demandadas en contra de sentencias emitidas por las Salas Regionales del mismo tribunal. Se aumentó a once el número de magistrados de la Sala Superior, la cual se dividió en dos secciones, ampliándose su competencia a asuntos de comercio exterior relacionados con tratados internacionales, resolución al recurso de apelación, a incidentes y otros recursos que procedieran contra actos y resoluciones del Pleno del TFF, así como la queja y determinar las medidas de apremio. Igualmente, conforme al artículo 4 de esta nueva ley, se suprimió como requisito para los magistrados, el ser menor de 65 años, y se aumentó a 10 años el requisito de antigüedad del registro del título de licenciado en derecho. Este nuevo ordenamiento suprimió conforme a su artículo 5º la figura de los magistrados supernumerarios, transmitiendo al primer secretario de acuerdos de cada magistrado de las Salas Regionales la atribución de suplir las ausencias temporales de esos magistrados.

Por reformas al CFF publicadas el mismo 15 de diciembre de 1995 en el DOF, se facultó al TFF para hacer valer aún de oficio por causa de orden público, la incompetencia de la autoridad demandada y la ausencia total de fundamentación y motivación en la resolución impugnada. Igualmente se redujo a 20 días hábiles el plazo para poder ampliar en su caso la demanda, y a tres meses el plazo para la configuración de la negativa ficta. Se

creó la figura de la aclaración de sentencia ambigua u obscura, se modificó la regulación a la queja y se reguló la procedencia del recurso de reclamación.

Mediante decreto publicado en el DOF de 31 de diciembre de 1995, se efectuaron diversas modificaciones en el CFF relativas a la regulación de las pruebas testimonial y pericial, se aumentó de 20 a 45 días el plazo para la ampliación a la demanda, y se facultó al magistrado instructor para acordar la exhibición de cualquier documento relacionado con los hechos controvertidos y para ordenar la práctica de cualquier diligencia. Asimismo, se adicionó la fracción II al artículo 238 del mismo código, precepto relativo a las causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas, estableciendo que la omisión de los requisitos formales exigidos en leyes, incluyendo la ausencia de fundamentación y motivación, debían afectar las defensas del particular para poder declararse la ilegalidad con base en tal fracción.

Por decreto publicado en el DOF de 30 de diciembre de 1996, en vigor el 31 de diciembre de 1996, se puntualizaron en el artículo 239-A del CFF los supuestos en que el Pleno o las Secciones de la Sala Superior del TFF podrían ejercer la facultad de atracción, para resolver los juicios con características especiales que en *números clausus* se referían en tal precepto. Asimismo, se derogaron los artículos 245 a 247 y segundo párrafo del 149 del mismo CFF, que regulaban el recurso de apelación, modificándose el diverso 248 para establecer la oportunidad y procedencia del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito, que podían interponer las autoridades en contra de las resoluciones de las Salas Regionales del TFF que decretaran o negaran sobreseimiento y las sentencias definitivas que dictaran.

Mediante reforma publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1999, se adicionó la fracción XVI al artículo 202 del CFF, para establecer que sería improcedente la impugnación en juicio ante el entonces TFF, en contra de resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinaren impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hubieren sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas de conformidad

con lo dispuesto en tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México fuere parte.

Mediante reforma a la LOTFF, publicada en el DOF de 31 de diciembre de 2000, se modificó la denominación del TFF por el nombre actual de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), y la propia LOTFF cambió su denominación a Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (LOTFJFA). El nuevo texto de la LOTFJFA otorgó al TFJFA mediante su artículo 11, fracciones XII, XIV y XV, competencia jurisdiccional general en el ámbito administrativo federal. Asimismo, las reformas al CFF publicadas en el DOF de 31 de diciembre de 2000, en general estuvieron dirigidas a reestructurar el juicio contencioso administrativo federal, pero sin duda las principales pretensiones fueron en el sentido de ampliar los efectos de las sentencias emitidas por el TFJFA, buscándose convertirlo de un órgano de simple anulación a otro de plena jurisdicción, intento que se observa de la simple lectura a las modificaciones de los artículos 208 fracción VIII, 237 primero y último párrafo y 239 fracción IV, del CFF. Por nuestra parte, efectuaremos un análisis mejor de lo referido en este párrafo, al estudiar en este mismo capítulo el juicio contencioso administrativo ante el TFJFA.

1.4 NATURALEZA JURIDICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

En breve análisis de la naturaleza jurídica del órgano que nos ocupa, advertimos que el mismo cuenta con las siguientes características:

- a) Órgano de la Federación.
- b) Órgano autónomo.
- c) Órgano independiente.
- d) Órgano jurisdiccional.
- e) Tribunal administrativo.
- f) Tribunal de derecho.
- g) Tribunal de anulación.

a) Órgano de la Federación.

De acuerdo a la CPEUM, la forma de Estado con que se constituye nuestro país es el sistema Federal -- entendiendo por Estado federal la forma de Estado caracterizada por un grado parcial de descentralización jurídico política, intermedio entre un Estado central y una confederación de Estados, creado por la Constitución, la cual establece dos clases de órdenes jurídicos parciales: la Federación espacialmente integrada por la totalidad del territorio del Estado, y las entidades federativas correspondientes a zonas geográficas específicas del territorio estatal-- en este sentido, con el sistema federal surge necesariamente una distribución de competencias de los órganos que integran los Poderes de la Unión, contemplada en nuestra Carta Magna, que crea y delimita los ordenes Federal y Local.

En este sentido, el TFJFA es un órgano de poder público integrado a nuestro Estado Federal Mexicano en virtud de su fundamento constitucional y legal. Asimismo, es un órgano de la Federación cuya validez de sus actos en las materias de su competencia se extiende a todo el Estado mexicano en su conjunto y unidad, es decir, resulta competente en razón del territorio en toda la República Mexicana.

b) Órgano autónomo

El carácter autónomo del TFJFA deriva de lo establecido en los artículos 73 fracción XXIX-H de la CPEUM, así como de la LOTFJFA.

Entendemos por nuestra parte a la autonomía a un órgano de Estado, como la potestad de que puede gozar tal órgano de derecho para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante una normatividad propia, que incluso determina la separación de los órganos en que se depositan cada una de las funciones en que se traduce el poder público.

En ese mismo sentido, la autonomía del TFJFA es un elemento imprescindible para la validez de sus actos sin que ninguna manera se acepte una autonomía absoluta que derive en un desbordamiento anárquico de sus funciones, pues como todo órgano de Estado se encuentra sujeto a las estrechas relaciones con los demás órganos de esta clase, unidos por el ordenamiento jurídico fundamental para garantizar la seguridad jurídica de los gobernados.

Así es, el TFJFA es un tribunal autónomo, ya que incluso desde la propia exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, hasta la fecha, se ha aceptado que ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, debe tener intervención alguna en los procedimientos o resoluciones del mismo, pues sólo así es posible hablar propiamente de una verdadera justicia administrativa.

En ese orden de ideas consideramos que la autonomía real del tribunal en estudio, radica en la conjunción de varios elementos, a saber: que se encuentra investido de poder público para emitir sus actos de autoridad para el correcto cumplimiento de su función primaria jurisdiccional, al lado de las funciones secundarias necesarias para esa labor que en su conjunto se encuentran sujetas a control por medio de funciones de equilibrio internas y externas atribuibles al mismo órgano, en virtud de una normatividad propia de carácter constitucional y legal.

A mayor abundamiento, clasificamos al TFJFA como un tribunal de plena autonomía en contraposición a los tribunales de jurisdicción retenida y jurisdicción delegada, en virtud de que la jurisdicción retenida es la que realizan los órganos jurisdiccionales enclavados en la esfera de la Administración Pública activa, que aunque poseen cierta independencia funcional, sus resoluciones requieren la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía, lo cual no se verifica en la actuación del TFJFA, aunado a las características de órgano autónomo e independiente que ya se han señalado. Por otra parte, la jurisdicción delegada se presenta cuando el tribunal administrativo, situado dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace en nombre de la Administración Pública. Ahora bien, los tribunales administrativos

dotados de plena autonomía como el TFJFA, son aquellos que resuelven las controversias de forma separada y sin vinculación real con la Administración.

c) Órgano independiente

La independencia de un órgano de Estado radica en la separación de las personas físicas que encarnan el mismo, de cualquier factor que establezca una dependencia en su actuación, para evitar presiones o influencias de factores externos distintos a los lineamientos constitucionales y legales tendientes a garantizar la seguridad jurídica de los gobernados para la protección de sus derechos subjetivos o intereses legítimos, sin que esa actividad se vea impedida o lesionada por cualquier elemento ajeno a esa finalidad.

El fundamento de lo anterior lo encontramos en el artículo 17 de la CPEUM, que en lo conducente señala:

“Artículo 17.-

...

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

...”

Congruente con lo expuesto y adicionalmente a la obligación de los miembros del TFJFA de observar la garantía establecida en el precepto últimamente citado, se integraron en la LOTFJFA diversos mecanismos indispensables para asegurar el carácter de órgano independiente del referido tribunal, especialmente para garantizar que sus magistrados, secretarios y actuarios se encuentren desvinculados legal y realmente de cualquier persona o institución pública o privada, de manera que al emitir sus resoluciones se tenga la plena convicción de que nada ni nadie ha influido en el examen y conclusión del asunto.

En efecto, dentro de los mecanismos contemplados por la LOTFJFA para garantizar la independencia del TFJFA encontramos las figuras de la designación o nombramiento, la carrera judicial, la estabilidad o inamovilidad, la prohibición de ejercicio de otras actividades, los impedimentos de los juzgadores, los requisitos de honestidad, capacidad y objetividad de los mismos, y el aspecto de la seguridad financiera.

d) Órgano jurisdiccional

La función primaria jurisdiccional del TFJFA, deriva de las facultades y atribuciones conferidas al mismo para situarlo como un órgano dotado de plena autonomía, encargado de impartir justicia administrativa, resolviendo en forma honesta y gratuita, las controversias entre la Administración Pública Federal y los particulares, de la manera pronta, completa e imparcial que señalan la CPEUM y su ley orgánica, para contribuir al avance del Estado de Derecho en México, con la misión de salvaguardar el respeto al orden jurídico mexicano.

En efecto, la jurisdicción ha sido definida por diversos autores, entre los cuales Cipriano Gómez Lara la concibe como una *“función soberana del Estado, realizada a través de una serie de actos que están proyectados o encaminados a la solución de un litigio o controversia, mediante la aplicación de una ley general a ese caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo”*.¹⁶

Para Héctor Fix-Zamudio, la jurisdicción es *“la función pública que tiene por objeto resolver las controversias jurídicas que se plantean entre dos partes contrapuestas y que deben someterse al conocimiento de un órgano del Estado, el cual decide dichas controversias de manera imperativa y en una posición imparcial”*.¹⁷

De los anteriores conceptos se desprenden los elementos de la jurisdicción doctrinalmente aceptados, a saber: la *notio* que es la facultad de conocer en concreto la

¹⁶ GÓMEZ LARA, Cipriano. *Teoría General del Proceso*. México, 1974, pág. 101

¹⁷ FIX-ZAMUDIO, Héctor. *Introducción a la Justicia administrativa en el Ordenamiento Mexicano*. México, 1983, pág. 54

controversia, la *judicium* que es la facultad de resolverla, y la *executio* o facultad de hacer cumplir sus resoluciones.

En este sentido, la actividad primaria jurisdiccional del TFJFA se sustenta en la existencia de una controversia planteada por una de las partes, que debe resolver con fuerza vinculatoria para las mismas por los efectos que produce, debiendo detentar poder suficiente para que sus determinaciones sean obligatorias, estableciéndose una relación jurídica procesal entre el juzgador, las partes y los terceros en virtud de la cual se suceden unos actos a otros en forma de juicio, y revistiéndose todos sus actos jurisdiccionales con la forma, contenido y cometido inherentes a dicha función.

Así es, el TFJFA es un órgano jurisdiccional que cumple su función de impartición de la justicia administrativa resolviendo, en presencia de todos los elementos señalados en este inciso, las controversias que conforme a la CPEUM y a su ley orgánica se encuentra obligado a dirimir.

e) Tribunal administrativo.

Este carácter del TFJFA se funda en lo dispuesto por el artículo 73 fracción XXIX-H de la CPEUM, en donde se instituye la creación de Tribunales de lo Contencioso-Administrativo, así como en el artículo 1º de la LOTFJFA que lo define como un Tribunal Administrativo.

En esencia son dos los sentidos en que se entiende por los tratadistas el carácter de Tribunal Administrativo del órgano en estudio. En un primer sentido, se entiende por algunos autores, como Mariano Azuela Guitrón, que tal característica significa que desde un punto de vista material, las funciones que realiza el TFJFA son de naturaleza judicial por tener encomendado “decir el derecho”, pero formalmente queda comprendido dentro de la esfera del “Poder Ejecutivo”, aún con carácter autónomo.

Los detractores de esta postura, tales como Leopoldo R. Arreola Ortiz, afirman que la anterior distinción deriva de una confusión entre las funciones primarias clásicas determinadas por la CPEUM – Legislativa, Ejecutiva y Judicial – con los órganos que desempeñan esas funciones, que generalmente asumen el nombre de la función primaria que justifica su existencia, pues la división de poderes que integra la CPEUM no significa que tales órganos o poderes desempeñen exclusivamente dichas funciones, sino únicamente establece el impedimento de que se reúnan dos o más de tales funciones primarias en un solo órgano o persona. En esa virtud, al nacer el TFJFA con la encomienda de la función primaria jurisdiccional, se creó separado de los demás órganos del Estado que desempeñan esas funciones, en otras palabras, no pertenece ni al “Poder Ejecutivo”, ni al “Poder Judicial, ni menos al “Poder Legislativo”, considerados como órganos.

En este sentido, se considera que la confusión a que se hace referencia en el párrafo anterior, obedece en primer lugar a que en la creación del TFF – hoy TFJFA – se dispuso que éste dictaría sus fallos “en representación del Ejecutivo de la Unión” conforme a la figura de “justicia o jurisdicción delegada” mediante la cual se consideraba que el Poder Ejecutivo le otorgaba potestades jurisdiccionales por delegación de facultades, y en segundo lugar a que al elevarse este órgano a rango de tribunal constitucional se efectuó con base en las adiciones al artículo 104 de la CPEUM en 1946 y 1967, dispositivo situado en el Título Tercero, Capítulo IV Del Poder Judicial, no siendo sino hasta 1987 en que se efectuaron reformas al precepto últimamente citado, y se adicionó la fracción XXIX-H al artículo 73 constitucional, aclarándose la naturaleza autónoma del TFJFA y su carácter de tribunal administrativo en su segunda acepción.

En consecuencia, el segundo sentido que se otorga al carácter constitucional y legal de tribunal administrativo del TFJFA, consiste en considerar que radica únicamente en función de su competencia precisamente administrativa, la cual se encuentra dirigida a dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, pudiéndose calificar en forma más técnica como un tribunal contencioso en materia administrativa federal.

f) Tribunal de derecho

En efecto, se considera que el TFJFA es un tribunal de derecho, en virtud de que para decidir una cuestión que se someta a su conocimiento, se encuentra obligado a resolver sobre aquella cuestión conforme al derecho aplicable, respetando la jerarquía normativa establecida por el artículo 133 Constitucional, y fundando y motivando debidamente sus resoluciones, estudiando y pronunciándose íntegramente en relación a la litis planteada en el asunto, y resolviendo sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada.

Asimismo, de conformidad con el artículo 237 segundo párrafo del CFF, las Salas del TFJFA 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.

g) Tribunal de anulación.

Sin olvidar lo expuesto en el primer punto de este capítulo, respecto del contencioso administrativo en general, en este apartado haremos referencia en particular al que se lleva a cabo ante el TFJFA, con reserva de desarrollar en puntos siguientes de este mismo capítulo, el procedimiento y otros aspectos que pudieran sustentar lo que en forma inmediata se expresa, de que el TFJFA tiene el carácter de tribunal de anulación.

En efecto, nos atrevemos a señalar que el contencioso administrativo que se tramita ante el TFJFA, es de simple anulación, sin que en este momento exista acuerdo general entre los diversos autores que han estudiado el tema, pues para algunos, entre ellos Emilio Margáin Manatou, el TFJFA es de anulación, pero para otros, tales como Cortina Gutiérrez y Nava Negrete, se trata de un tribunal de plena jurisdicción.

En ese orden de ideas, retomamos brevemente a referir las diferencias sustanciales entre un contencioso de anulación, objetivo o de ilegitimación, y un contencioso de plena

jurisdicción o subjetivo, identificando las características doctrinarias de uno y otro tipo de contencioso administrativo, para encontrarnos en posibilidad de clasificar al TFJFA de acuerdo a lo anterior. Así, tales diferencias y características se verifican esencialmente en torno a su finalidad, el procedimiento, la sentencia, y los efectos de ésta.

- **La finalidad.-** En los tribunales de simple anulación sólo se busca el mantenimiento o restablecimiento de la legalidad en la actuación de la Administración, pues en este contencioso se conoce sobre la afectación de un interés legítimo; en cambio, el contencioso de plena jurisdicción persigue el reconocimiento o reparación de un derecho subjetivo vulnerado por la actividad administrativa, pues en este contencioso se conoce de violaciones a derechos subjetivos.

Ahora bien, si clasificáramos al TFJFA únicamente en función a este aspecto, y con exclusión de los otros criterios mencionados en este mismo inciso, se podría afirmar que el contencioso administrativo que se tramita ante este órgano se asimila al de carácter de subjetivo o de plena jurisdicción, tomando en cuenta que nuestro contencioso administrativo fue instituido para protección de derechos subjetivos públicos – pues para la procedencia del juicio se requiere la afectación de un interés jurídico del demandante, lo cual se deriva de una interpretación a contrario sensu de la fracción I del artículo 202 del CFF– sin que proceda el juicio contencioso administrativo en materia federal por transgresiones a intereses legítimos ni mucho menos a intereses simples.

- **El procedimiento.-** Este se desarrolla en juicio simple en el contencioso de anulación, sin que se requiera la intervención de la Administración como parte demandada, ya que su participación se limita a rendir los informes que le requiera el tribunal. Así, no se considera parte a la Administración, pues se afirma que más que defensa efectúa informes de sus actos, y el mayor interés consiste en volver a ver el acto para adecuarlo a la legalidad, y no otorgar la razón a la Administración Pública o al particular, cuyas deficiencias de su recurso son suplidas por el mismo tribunal. Por otra parte, el procedimiento en el contencioso de plena jurisdicción es de tipo judicial,

con intervención de una parte actora y una demandada, con la existencia de un proceso que incluye la instrucción y la sentencia, el derecho de los contendientes a formular acciones y defensas, y de aportar las pruebas que les sea posible de acuerdo a la ley.

En este sentido, si clasificáramos al TFJFA únicamente en función a este aspecto, y con exclusión de los otros criterios mencionados en este mismo inciso, podríamos llegar a la conclusión que el contencioso administrativo que se tramita ante este órgano se asimila al de carácter de subjetivo o de plena jurisdicción, pues su procedimiento se integra con principios y etapas de un juicio procesal verdadero.

- La sentencia.- Esta se limita a declarar la validez o nulidad del acto impugnado en el contencioso de simple anulación, a diferencia de la sentencia de condena que se emite en el contencioso de plena jurisdicción.

De acuerdo a este criterio, si clasificáramos al TFJFA únicamente en función a este aspecto, y con exclusión de los otros criterios mencionados en este mismo inciso, podríamos llegar a la conclusión que el contencioso administrativo que se tramita ante este órgano sería mixto o ecléctico, pues en algunas ocasiones sería de simple anulación, pero en otros casos sería de plena jurisdicción al traer la sentencia como consecuencia una condena para la autoridad demandada como en los asuntos de pensiones civiles o militares, o en los casos en que se condena a la devolución de contribuciones.

- Los efectos de la sentencia.- En un contencioso de anulación sólo alcanza a anular la resolución impugnada sin poder ser ejecutada por el propio tribunal, a diferencia de las sentencias en un contencioso de plena jurisdicción, en que el tribunal del conocimiento puede ejecutarlas en función a la finalidad de restablecer un derecho subjetivo vulnerado.

De acuerdo a esto, y si clasificáramos al TFJFA únicamente en función a este aspecto, con exclusión de los otros criterios mencionados en este mismo inciso, podríamos llegar a la conclusión que el contencioso administrativo que se tramita ante este órgano es de simple anulación, porque este órgano carece de facultades para hacer cumplir sus sentencias.

No obstante lo antes señalado, respecto a los elementos que podrían influir en el ánimo de considerar al TFJFA como un tribunal mixto o ecléctico, consideramos que este órgano es esencialmente un tribunal de anulación, sin negar los matices de tribunal de plena jurisdicción, pero que no alcanzan a desvirtuar tal carácter básico de tribunal de simple ilegitimidad, sin dejar de advertir igualmente que la tendencia y misión del tribunal se dirige cada vez más hacia la plena jurisdicción en materia contenciosa administrativa.

1.5 ESTRUCTURA E INTEGRACIÓN ACTUALES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

El TFJFA se estructura para su funcionamiento por una Sala Superior que funciona en pleno y en dos secciones, y por 37 Salas Regionales distribuidas en nuestro país en veinte regiones, de la siguiente manera:

- I. Región del Noroeste I.- Comprende el Estado de Baja California, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Tijuana, Baja California, denominada Sala Regional del Noroeste I.
- II. Región del Noroeste II.- Comprende el Estado de Sonora, en la cual funcionan dos salas regionales foráneas con sede en la ciudad de Hermosillo, Sonora, denominadas Primera Sala Regional del Noroeste II y Segunda Sala Regional del Noroeste II.
- III. Región del Noroeste III.- Comprende los Estados de Baja California Sur y Sinaloa, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Culiacán, Sinaloa, denominada Sala Regional del Noroeste III.
- IV. Región del Norte-Centro I.- Comprende el Estado de Chihuahua, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Chihuahua, Chihuahua, denominada Sala Regional del Norte-Centro I.
- V. Región del Norte-Centro II.- Comprende los Estados de Durango y Coahuila, en la cual funcionan dos salas regionales foráneas con sede en la ciudad de Torreón, Coahuila, denominadas Primera Sala Regional del Norte-Centro II y Segunda Sala Regional del Norte-Centro II.
- VI. Región del Noreste.- Comprende el Estado de Nuevo León y los municipios de Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Ciudad Camargo, Díaz Ordaz y Reynosa del Estado de Tamaulipas, en la cual funcionan dos salas regionales foráneas con sede en las ciudades de San Pedro Garza García y Monterrey, Nuevo León, denominadas Primera Sala Regional del Noreste y Segunda Sala Regional del Noreste.
- VII. Región de Occidente.- Comprende los Estados de Colima, Jalisco y Nayarit, en la cual funcionan dos salas regionales foráneas con sede en la ciudad de Guadalajara, Jalisco, denominadas Primera Sala Regional de Occidente y Segunda Sala Regional de Occidente.

- VIII. Región del Centro I.- Comprende los Estados de Zacatecas y Aguascalientes, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Aguascalientes, Aguascalientes, denominada Sala Regional del Centro I.
- IX. Región del Centro II.- Comprende los Estados de San Luis Potosí y Querétaro, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Querétaro, Querétaro, denominada Sala Regional del Centro II.
- X. Región del Centro III.- Comprende los Estados de Guanajuato y Michoacán, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Celaya, Guanajuato, denominada Sala Regional del Centro III.
- XI. Región Hidalgo-México.- Comprende los Estados de Hidalgo y de México, en la cual funcionan tres salas regionales foráneas con sede en la ciudad de Tlalncpantla, estado de México, denominadas Primera Sala Regional Hidalgo-México, Segunda y Tercera Sala Regional Hidalgo-México.
- XII. Región de Oriente.- Comprende los Estados de Tlaxcala y Puebla, en la cual funcionan dos salas regionales foráneas con sede en la ciudad de Puebla, Puebla, denominadas Primera Sala Regional de Oriente y Segunda Sala Regional de Oriente.
- XIII. Región del Golfo.- Comprende el Estado de Veracruz, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Jalapa, Veracruz, denominada Sala Regional del Golfo.
- XIV. Región del Pacífico.- Comprende el Estado de Guerrero, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Acapulco, Guerrero, Sala Regional del Pacífico.
- XV. Región del Sureste.- Comprende el Estado de Oaxaca, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Oaxaca, Oaxaca, denominada Sala regional del Sureste.
- XVI. Región Peninsular.- Comprende los Estados de Yucatán y Campeche, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Mérida, Yucatán, denominada Sala Regional Peninsular.
- XVII. Región Metropolitana.- Comprende el Distrito federal y el Estado de Morelos, en la cual funcionan once salas regionales metropolitanas con sede en el Distrito Federal, denominadas 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.
- XVIII. Región del Golfo-Norte.- Comprende el Estado de Tamaulipas, con excepción de los municipios de Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Ciudad Camargo, Díaz Ordaz y Reynosa, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en Ciudad Victoria, Tamaulipas, denominada Sala Regional del Golfo-Norte.
- XIX. Región de Chiapas-Tabasco.- Comprende los Estados de Chiapas y Tabasco, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Tuxtla Gutiérrez, Chiapas, denominada Sala Regional Chiapas-Tabasco.
- XX. Región del Caribe.- Comprende el Estado de Quintana Roo, en la cual funciona una sala regional foránea con sede en la ciudad de Cancún, Quintana Roo, denominada Sala Regional del Caribe.

Los magistrados del TFJFA son nombrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado, o en caso de receso de este último, de la Comisión Permanente. En los nombramientos se debe señalar si será para integrar la Sala Superior o alguna Sala Regional. El encargo dura seis años contados desde la designación, a cuyo término podrán designarse una vez más los Magistrados de la Sala Superior por nueve años más y los Magistrados de las Salas Regionales por otros seis años, y en caso de ser designados una tercera ocasión consecutiva adquieren inamovilidad para no poder ser removidos de su encargo sino conforme al procedimiento aplicable para magistrados y jueces inamovibles del Poder Judicial de la Federación.

Los requisitos para ser magistrado son: ser mexicano por nacimiento, mayor de 35 años y menor de 70 años cumplidos el día de la designación, tener notoria buena conducta, ser licenciado en derecho con título registrado expedido mínimamente 10 años antes de la designación, y tener por lo menos 7 años de práctica en materia fiscal.

Ahora bien, para efectos del punto en estudio nos concretamos al tratamiento de los principales órganos encargados y relacionados con la función jurisdiccional del TFJFA, y de los funcionarios que los encarnan, omitiendo el análisis de los demás órganos y unidades que pese a formar parte del mismo tribunal, se ocupan en total o mayor parte al aspecto administrativo de este, los cuales se pueden observar en las gráficas I a II que se presentan como anexos de este trabajo.

En ese sentido, a continuación nos referiremos exclusivamente a la Sala Superior y a sus Magistrados, Presidente del Tribunal, Secretario General de Acuerdos, Oficialía Mayor, Salas Regionales así como sus Magistrados, Secretarios y Peritos.

La Sala Superior del TFJFA, de conformidad con los artículos 12 a 15 de la LOTEJFA, se integra por once magistrados, de entre los cuales se elige al Presidente. La Sala Superior actúa en Pleno, y en dos Secciones. El Pleno se integra con los magistrados de la Sala Superior y con el Presidente, bastando la presencia de 7 de sus miembros para que puedan sesionar. Las resoluciones del Pleno se toman por mayoría de votos de sus integrantes presentes, quienes solo pueden abstenerse de votar cuando tengan impedimento legal. En

caso de empate, el asunto se difiere para la siguiente sesión. Cuando no se apruebe un proyecto por dos veces, se debe cambiar de ponente. Las sesiones del Pleno son públicas, con excepción de las en que se designe Presidente, se ventilen cuestiones administrativas, o la moral, el interés público o la ley así lo exijan.

De conformidad con el artículo 16 de la LOTEJFA, las atribuciones de la Sala Superior, y por tanto de sus Magistrados reunidos en pleno, son:

- I. Designar al Presidente del Tribunal, como ya se había mencionado.
- II. Proponer al Presidente de la República la designación o ratificación de magistrados seleccionados previa evaluación interna.
- III. Señalar la sede y el número de las Salas Regionales.
- IV. Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales.
- V. Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, conforme al CFF, así como ordenar su publicación.
- VI. Resolver por atracción en los juicios en que sea necesario establecer la interpretación directa de un precepto legal o reglamentario respecto al alcance de los elementos esenciales de una contribución, hasta fijar jurisprudencia, y en los juicios en que el Presidente del Tribunal considere de importancia o trascendencia.
- VII. Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones del Pleno, así como la queja y determinar las medidas de apremio.
- VIII. Resolver sobre las excitativas de justicia y calificar los impedimentos en las recusaciones y excusas de los magistrados y, en su caso, designar de entre los secretarios al que deba sustituir a un magistrado de Sala Regional.
- IX. Dictar las medidas que sean necesarias para investigar las responsabilidades de los magistrados establecidas en la ley de la materia y aplicar, en su caso, a los magistrados las sanciones administrativas correspondientes, salvo en el caso de destitución la que se pone a la consideración del Presidente de la República.
- X. Fijar y/o cambiar la adscripción de los magistrados de las Secciones y de las Salas Regionales.
- XI. Expedir el Reglamento Interior del Tribunal y los demás reglamentos y acuerdos necesarios para su buen funcionamiento, teniendo la facultad de crear las unidades administrativas que estime necesarias para el eficiente desempeño de las funciones del Tribunal, así como fijar las bases de la carrera jurisdiccional de Actuarios, Secretarios de Acuerdos y Magistrados, los criterios de selección y los requisitos para promoción y permanencia de los mismos.
- XII. Designar de entre sus miembros a los magistrados visitantes de las Salas Regionales.
- XIII. Designar al Secretario General de Acuerdos, al Oficial Mayor y al Contralor del Tribunal.
- XIV. Resolver todas aquellas situaciones que sean de interés para el Tribunal y cuya resolución no esté encomendada a algún otro de sus órganos, así como ordenar la depuración y taja de los expedientes totalmente concluidos con tres años de anterioridad, previo aviso publicado en el DOF.

Conforme a los artículos 23 y 25 de la LOTFJA, el Presidente del Tribunal es designado en la primera sesión anual del Pleno de la Sala Superior, por un periodo de dos años y no puede ser reelecto en forma inmediata. Asimismo, para el apropiado desempeño de las funciones que le corresponden, se auxilia por la Oficialía Mayor, la Secretaría General de Acuerdos, la Contraloría Interna y las demás unidades administrativas que establezca el reglamento interior.

Ahora bien, consideramos de acuerdo al artículo 26 de la LOTFJA, que las principales atribuciones del Presidente del Tribunal son:

- I. Representar al TFJFA ante toda clase de autoridades.
- III. Presidir las comisiones del Tribunal.
- IV. Convocar a sesiones al Pleno de la Sala Superior, dirigir los debates y conservar el orden en las sesiones.
- V. Someter al conocimiento del Pleno de la Sala Superior los asuntos de la competencia del mismo, así como aquellos que a su juicio considere necesario.
- VI. Autorizar, en unión del Secretario General de Acuerdos, las actas en que se hagan constar las deliberaciones y acuerdos del Pleno de la Sala Superior y firmar los engroses de resoluciones del Pleno.
- VII. Ejercer la facultad de atracción para resolver los juicios con características especiales a que se refiere el artículo 239-A del CFF, conforme a los criterios que el Pleno establezca.
- VIII. Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios, incluyendo el que reabra la instrucción cuando a juicio del Pleno se beneficie la rapidez del proceso.
- IX. Tramitar los incidentes, los recursos, así como la queja, cuando se trate de juicios que se ventilen ante el Pleno de la Sala Superior, así como imponer las medidas de apremio para hacer cumplir sus determinaciones.
- X. Presidir la Sección que lo requiera para integrar quórum.
- XI. Tramitar y formular los proyectos de resolución tratándose de excitativas de justicia, recusaciones o excusas de los magistrados y someterlos a la aprobación del Pleno.
- XII. Rendir los informes previos y justificados cuando se trate de actos y resoluciones del Pleno que constituyan el acto reclamado en los juicios de amparo.
- XIV. Dictar las medidas que sean necesarias para investigar las responsabilidades de los servidores públicos establecidas en la ley de la materia y aplicar, en su caso, a los secretarios, actuarios, peritos y demás servidores públicos del Tribunal, las sanciones administrativas correspondientes.
- XV. Designar o remover:
 - A propuesta del Magistrado respectivo, a los secretarios y actuarios correspondientes.
 - A propuesta del Contralor, a los peritos.
 - A propuesta del Oficial Mayor, al demás personal administrativo del Tribunal.
 - A propuesta del Coordinador de Actuarios, a su personal, cuando se establezcan actuarias comunes a varias Salas.

- XVII. Dictar las medidas que exijan el funcionamiento y la disciplina del Tribunal.
- XVIII. Dirigir la buena marcha del Tribunal dictando las medidas necesarias para el despacho pronto y expedito de los asuntos de la competencia del Tribunal, pudiendo acordar los cambios de adscripción del personal y la distribución de recursos presupuestales.
- XIX. Establecer las reglas para la distribución de los asuntos entre las Secciones de la Sala Superior y entre las Salas Regionales cuando haya más de una en la circunscripción territorial, así como entre los magistrados instructores y ponentes.
- XX. Evaluar el funcionamiento de las Secciones de la Sala Superior, así como de las Salas Regionales del Tribunal y dictar las medidas que sean necesarias para mejorarlo.
- XXIV. Rendir anualmente ante el Pleno de la Sala Superior un informe dando cuenta de la marcha del Tribunal y de las principales jurisprudencias establecidas por el Pleno y las Secciones de la Sala Superior.

En relación al Secretario General de Acuerdos, sus atribuciones conforme al artículo 37 de la LOTFJFA son:

- I. Acordar con el Presidente del Tribunal lo relativo a las sesiones del Pleno y con el Presidente de la Sección lo relativo a las sesiones de la misma.
- II. Dar cuenta en las sesiones de Pleno o de Sección, de los asuntos que se sometan a su consideración, tomar la votación de sus integrantes, formular el acta relativa y comunicar las decisiones que se acuerden.
- III. Engrosar las resoluciones de Pleno o de Sección del Tribunal, salvo que en la sesión se acuerde que lo haga algún magistrado, autorizándolos en unión del Presidente.
- IV. Tramitar y firmar la correspondencia administrativa del Tribunal que no corresponda al Presidente o a las Secciones de la Sala Superior o a las Salas Regionales.
- VI. Llevar el turno de los magistrados que deban formular ponencias para resolución de las Secciones y del Pleno de la Sala Superior.
- VII. Dirigir la oficialía de partes y los archivos de la Sala Superior, así como la oficialía de partes común de las Salas Regionales Metropolitanas.
- VIII. Expedir los certificados de constancias que obran en los expedientes de la Sala Superior.
- IX. Las demás que le encomiende el Pleno de la Sala Superior o el Presidente del Tribunal.

Asimismo, conforme al artículo 40 de la LOTFJFA, corresponde a los Secretarios de Acuerdos de la Sala Superior:

- I. Auxiliar al magistrado al que estén adscritos, en la formulación de los proyectos de las resoluciones que les encomienden.
- II. Autorizar con su firma las actuaciones del magistrado ponente.
- III. Efectuar las diligencias que les encomiende el magistrado al que estén adscritos cuando éstas deban practicarse fuera del local de la Sala.
- IV. Desempeñar las demás atribuciones que las disposiciones legales les confieran.

La Oficialía Mayor es una Unidad Administrativa Auxiliar del Presidente del Tribunal que tiene a su cargo la procuración de los servicios administrativos necesarios para el buen funcionamiento del Tribunal, así como el desempeño de las atribuciones que se le encomiendan en el artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal, las cuales son:

- I. Formular el anteproyecto de presupuesto del Tribunal.
- II. Ejecutar las órdenes relacionadas con el ejercicio del presupuesto del Tribunal.
- III. Proponer a la Presidencia del Tribunal los nombramientos, remociones, incrementos o movimientos de personal y vigilar el cumplimiento de las obligaciones laborales de los empleados administrativos.
- IV. Controlar los bienes del Tribunal, mantener actualizado su inventario y vigilar su conservación.
- V. Coordinar la prestación de los demás servicios administrativos necesarios para el buen funcionamiento del Tribunal.

Por otra parte, conforme a lo dispuesto por los artículos 17 y 18 de la LOTTJFA, las Secciones de la Sala Superior se integran con cinco magistrados de entre los cuales eligen a sus Presidentes. Para que pueda sesionar la Sección basta la presencia de cuatro de sus integrantes, sin que integre Sección el Presidente del Tribunal. Asimismo, las resoluciones de las Secciones de la Sala Superior se toman por mayoría de votos de sus integrantes presentes, quienes sólo pueden abstenerse de votar cuando tengan impedimento legal. En caso de empate, el asunto se debe diferir para la siguiente sesión. Cuando no se apruebe un proyecto por dos veces, deberá cambiar de Sección.

Consideramos que las atribuciones más importantes de los Presidentes de las Secciones de la Sala Superior, conforme el artículo 22 de la LOTTJFA, son:

- I. Convocar a sesiones, dirigir los debates y conservar el orden en las sesiones.
- II. Autorizar las actas en que se hagan constar las deliberaciones y acuerdos y firmar los engroses de resoluciones.
- III. Rendir los informes previos y justificados cuando se trate de actos y resoluciones de la Sección, reclamados en los juicios de amparo.
- IV. Tramitar los incidentes, recursos, así como la queja, cuando se trate de juicios que se ventilan ante la Sección.
- V. Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios, incluyendo el que reabra la instrucción cuando a juicio de la Sección se beneficie la rapidez del proceso.
- VI. Imponer las medidas de apremio para hacer cumplir las determinaciones de la Sección.

Asimismo, en términos del artículo 20 de la LOTFJA, es competencia de las Secciones de la Sala Superior:

- I. Resolver los juicios que:
 - a) Traten sobre las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
 - b) La resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.
 - c) Tengan características especiales, y que por atracción deba resolver en los casos establecidos por el artículo 239-A, fracción I, inciso a), del CFF.
- III. Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones de la Sección, así como la queja y determinar las medidas de apremio.
- IV. Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, conforme al CFF, así como ordenar su publicación.
- V. Aprobar las tesis y los rubros de los precedentes y de la jurisprudencia fijada por la Sección, así como ordenar su publicación.
- VI. Las demás que establezcan las leyes.

Por otra parte, el TFJFA se estructura con Salas Regionales, las cuales ya han sido mencionadas, mismas que en términos del artículo 27 de la LOTFJA se integran por tres magistrados cada una, las cuales requieren la presencia de los tres magistrados para efectuar sus sesiones y para resolver basta la mayoría de votos. Dichas Salas regionales conocen de los juicios que se señalan en el artículo 11 de la misma LOTFA, con excepción de los que corresponda su resolución al Pleno o a las Secciones de la Sala Superior, de los cuales se encargarán de la instrucción. Con la reforma a la LOTFJA publicada en el DOF de 31 de diciembre de 2000, se eliminó el anterior criterio que señalaba que las Salas Regionales conocen de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante, excepto en los casos que: se tratare de empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la LISR; tuvieran el carácter de controladora o controlada en los términos de la LISR y determinaren su resultado fiscal consolidado; el demandante residiere en el extranjero y no tuviere domicilio fiscal en territorio nacional ; o el demandante residiere en México y no tuviere domicilio fiscal.

En tres primeros casos anteriores –conforme al criterio derogado- sería competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encontrare la sede de la autoridad que había dictado la resolución impugnada, y en el último de los casos, se debería atender al domicilio del particular.

Actualmente, de conformidad con el artículo 31 de la LOTFJFA, las Salas Regionales conocen de los juicios: por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra la sede de la autoridad demandada, y en caso de ser varias las demandadas, donde se encuentre la autoridad resolutora.

Asimismo, de conformidad con el precepto señalado en el párrafo anterior, cuando la demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad.

Estimamos por nuestra parte como las atribuciones más importantes de los Presidentes de las Salas Regionales, conforme el artículo 35 de la LOTFJFA:

- II. Rendir los informes previos y justificados cuando se trate de actos y resoluciones de la Sala que constituyan el acto reclamado en los juicios de amparo.
- III. Proponer a la Presidencia del Tribunal por conducto de la Oficialía Mayor los nombramientos o remociones del personal de la Sala y conceder licencias, con la previa conformidad del magistrado correspondiente.
- IV. Dictar las medidas que exijan el orden, buen funcionamiento y la disciplina de la Sala, exigir se guarde el respeto y consideración debidos, e imponer las correspondientes correcciones disciplinarias.
- VI. Proporcionar oportunamente al Presidente del Tribunal los informes sobre el funcionamiento de la Sala y enviar las tesis dictadas por ella.
- VII. Dirigir la oficialía de partes y los archivos de la Sala.

Consideramos las atribuciones más importantes de los magistrados instructores, conforme al artículo 36 de la LOTFJFA:

- I. Admitir o desechar o tener por no presentada la demanda o la ampliación, si no se ajustan a la Ley.
- II. Admitir o tener por no presentada la contestación de la demanda o de su ampliación, o desecharlas en su caso.

- III. Admitir o rechazar la intervención del tercero.
- IV. Admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas.
- V. Sobreseer los juicios antes de que se hubiere cerrado la instrucción en los casos de desistimiento del demandante o de revocación de la resolución impugnada por el demandado.
- VI. Tramitar los incidentes y recursos que les competan, formular el proyecto de resolución y someterlo a la consideración de la Sala.
- VII. Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios para instruir el juicio, incluyendo la imposición de las medidas de apremio necesarias para hacer cumplir sus determinaciones y atender la correspondencia necesaria, autorizándola con su firma.
- VIII. Formular el proyecto de sentencia definitiva.

Por otra parte, de acuerdo al artículo 41 de la LOTFJA, consideramos como las más importantes atribuciones de los Secretarios de Acuerdos de las Salas Regionales:

- I. Proyectar los autos y las resoluciones que les indique el magistrado instructor.
- II. Autorizar con su firma las actuaciones del magistrado instructor y de la Sala Regional.
- III. Efectuar las diligencias que les encomiende el magistrado instructor cuando éstas deban practicarse fuera del local de la Sala y dentro de su jurisdicción.
- IV. Proyectar las sentencias y engrosarlas en su caso, conforme a los razonamientos jurídicos de los magistrados.
- V. Expedir certificados de las constancias que obren en los expedientes de la Sala a que estén adscritos.

1.6 COMPETENCIA JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Hemos dicho ya al estudiar la naturaleza del TFJFA como órgano jurisdiccional, los conceptos de jurisdicción que adoptamos. Ahora bien, en la teoría general del proceso es entendida la competencia aquella medida de la jurisdicción, que obedece a razones prácticas para lograr la idoneidad en la consecución de las atribuciones de un órgano de autoridad –en términos procesales, un órgano jurisdiccional– para conocer o llevar a cabo esa función primaria jurisdiccional, cuyos parámetros de especificación generalmente aceptados son: territorio, cuantía, grado y materia, a los cuales nos referiremos en este punto, discriminando por no considerar necesarios ni aplicables a nuestro estudio otros criterios doctrinalmente aceptados, tales como el subjetivo, la prevención, el turno, el

funcional, la conexidad, la elección, el atípico, la remisión, concurrencia y exclusividad, y la competencia prorrogada.

La competencia en razón del territorio es la referida al ámbito espacial en cuya esfera de acción pueden válidamente producirse los actos y efectos jurídicos. En este sentido, la competencia del TFJFA, en los términos expuestos en el punto 1.4, inciso a) del presente trabajo, se extiende al conjunto y unidad del territorio de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, resulta competente en razón del territorio en toda la República Mexicana. Igualmente, la Sala superior del referido tribunal, ejerce jurisdicción por causa de competencia atrayente, sobre la circunscripción de todo el territorio nacional. Asimismo, las Salas Regionales ejercen jurisdicción sobre el territorio demarcado por los acuerdos G/10/2001 y G/43/2001 dictados por la Sala Superior del mismo tribunal, en los términos expuestos en el punto 1.5 de este mismo capítulo.

La competencia en razón de la cuantía se refiere al valor económico que pueden revestir el objeto de los negocios judiciales, lo cual se traduce en la distribución de asuntos para el conocimiento de mayor o menor *quantium*. La competencia del TFJFA conforme a este criterio, se refiere a que el Pleno y las secciones de la Sala Superior, en términos de los artículos 239-A, fracción I, inciso a) del CFE, 16 fracción V y 20 de la LOTFJFA, y en virtud de su facultad de atracción, conocerán de oficio o a petición fundada de la Sala Regional correspondiente o de las autoridades administrativas que sean parte, de los juicios con características especiales en que el valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal (SMGDVDF), vigente en el momento de la resolución combatida, y congruentemente con lo anterior, los asuntos de cuantía igual o inferior al importe señalado, serán del conocimiento de las Salas Regionales que correspondan.

La competencia en razón del grado se refiere a la instancia o juzgamiento en un litigio –entendiendo por instancia el conjunto de actos procesales comprendidos a partir del ejercicio de una acción y la oportunidad de su contestación, hasta la sentencia definitiva, seguido en juicio formal regulado en ley–. Conforme a este criterio, consideramos al TFJFA como un tribunal de primera instancia. En efecto, si consideramos a la pretensión

como un elemento esencial de la relación jurídico-procesal, y afirmamos de acuerdo a diversos autores entre los que destaca Jesús González Pérez, que en materia contenciosa administrativa sólo puede hablarse del ejercicio del derecho de acción y planteamiento de una pretensión hasta el juicio seguido ante el TFJFA y no así desde el recurso administrativo, entonces tenemos que el juicio contencioso administrativo ante este órgano constituye primera instancia. Sin embargo, cabe aclarar que sólo puede señalarse como primera instancia al juicio contencioso administrativo ante el TFJFA, si consideramos segunda instancia al recurso de revisión que las autoridades demandadas interpongan en su caso, pues el juicio de amparo a favor de los particulares no constituye instancia por ser un juicio independiente.

La competencia en razón de la materia se refiere a la naturaleza jurídica del conflicto objeto o causa del litigio, o la que se atribuye según las diversas ramas del derecho sustantivo. En relación a la competencia material del TFJFA, inicialmente se limitaba a la materia tributaria, sin embargo, ésta gradualmente se ha ampliado a otras materias administrativas, y se ha conferido no únicamente por la propia LOTEJFA, sino además por otras leyes especiales tales como la Ley del Seguro Social (LSS), Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), y la Ley Federal de Instituciones de Fianzas (I.FIF), entre otras.

Ahora bien, por lo que corresponde a la competencia material que otorga la LOTEJFA en su artículo 11 al propio TFJFA, seguiremos la clasificación general de Margáin Manautou –con nuestras respectivas discrepancias–, conforme a lo cual podemos encontrar los casos generales de anulación o de competencia estrictamente tributaria, y por otro lado, los casos especiales.

Así es, consideramos que los casos de competencia material estrictamente tributaria del TFJFA, los constituyen las actualizaciones de cualquier hipótesis contenida en las fracciones I, II, IV, y XV, tercer párrafo, del artículo 11 de la LOTEJFA, las cuales se refieren a controversias derivadas de ingresos de naturaleza fiscal federal, e incluso los juicios conocidos juicios de lesividad que promuevan las autoridades para demandar la nulidad de resoluciones favorables a los particulares. Asimismo, en esta competencia

general se incluyen los juicios en materia de aportaciones de seguridad, pues las cuotas del Seguro Social y del INFONAVIT son consideradas como de naturaleza fiscal.

Ahora bien, los casos de competencia material especial del TFJFA se encuentran comprendidos en las fracciones III, y V a XV con excepción del tercer párrafo de esta última fracción, de la LOTFJFA, supuestos dentro de los cuales igualmente consideramos posible distinguir las fracciones III, XII, XIV y XV, como aquellas que otorgan competencia general en materia administrativa al propio TFJFA.

La fracción V del artículo 11 de la LOTFJFA otorga competencia al tribunal que regula, para conocer de resoluciones en las que se niegan o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que constan las leyes a favor de los miembros del Ejército, la Fuerza Aérea y la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas. En este sentido, los haberes que reciben los militares se equiparan al salario percibido por otros trabajadores y como consecuencia caen dentro del concepto de prestaciones sociales. Ahora bien, tal precepto dispone que cuando el demandante afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos para determinar la cuantía de la prestación pecuniaria que corresponda, o a las bases para su liquidación, texto legal que por nuestra parte entendemos como una limitante al tribunal para ejecutar sus sentencias relativas, ya que la Sala correspondiente no se puede sustituir a la autoridad liquidadora para hacer cumplir sus fallos.

La fracción VI del artículo 11 de la LOTFJFA, se refiere igualmente a la competencia del TFJFA para conocer de juicios promovidos contra las resoluciones definitivas dictadas en materia de pensiones civiles, con cargo al Erario Federal o al ISSSTE. sin embargo, el TFJFA no es competente para conocer sobre el pago como devolución de las cuotas

aportadas al ISSSTE, ya que éstas derivan de la relación existente entre el Instituto y sus derechohabientes, ni es competente para declarar que se tiene derecho a la indemnización global consistente en el monto total de las cuotas que hubiere aportado al referido Instituto, más los días que correspondan conforme a su último sueldo básico, lo que en realidad es una prestación de carácter laboral, y en estos casos, la competencia correspondería al Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje.

La fracción VII del artículo II de la LOTFJFA, otorga competencia al tribunal de referencia, para conocer de juicios contra las resoluciones definitivas que versen sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada, lo cual nos lleva a varias consideraciones, como son: a) no se incluyen dentro de esta competencia la solución de controversias derivadas de los contratos de referencia celebrados con organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal, pues conforme al artículo 2º de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, únicamente se incluye dentro de la categoría de organismos centralizados a las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, razón por la que consideramos que no se justifica esta exclusión de competencia más que desde el punto de vista que los organismos descentralizados cuentan con personalidad jurídica propia y atributos derivados de la misma sin la dependencia jerárquica del Ejecutivo Federal, a diferencia de los organismos desconcentrados que son dependiente de este último y que no cuentan con personalidad jurídica propia; b) la competencia referida no incluye los contratos públicos de suministro ni los de aprovechamiento de bienes del dominio público; c) la fracción de referencia se puede entender dirigida tanto a bienes muebles como inmuebles, pese a que la doctrina generalmente ha definido el contrato de obra pública dirigido estos últimos, sin embargo, existen argumentos que justifican nuestra posición, tales como el hecho de que la satisfacción de los fines del Estado requiere tanto unos como otros bienes; d) se justifica la competencia del tribunal tanto en razón del objeto de interés público o *ratione materiae* del contrato, como en razón del sujeto de la calidad de órgano de la administración o *ratione personae* como parte del contrato.

La fracción VIII del artículo 11 de la LOTFJFA, faculta al TFJFA, para conocer de juicios promovidos contra resoluciones definitivas que constituyan créditos por responsabilidades de servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o aún del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades. Cabe mencionar igualmente, que en términos de la LFRSP, es optativo para el servidor público acudir directamente ante el TFJFA a demandar la nulidad de tales resoluciones administrativas, o agotar el recurso de revocación, contra cuya resolución igualmente procede el juicio ante el propio tribunal.

La fracción IX del artículo 11 de la LOTFJFA, otorga competencia material al TFJFA, para conocer de juicios promovidos contra resoluciones que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados. Esta fracción originalmente se refería a las resoluciones que requirieran el pago de obligaciones fiscales a cargo de terceros, es decir, que en principio se dirigía a la competencia del TFJFA que hemos denominado exclusivamente tributaria, sin embargo, al ampliarse la redacción de la fracción en comento a los términos actuales, no sólo se puede entender relativo a los actos tendientes a hacer efectivas las garantías que se hubieren otorgado para suspender el procedimiento administrativo derivado de la existencia de un crédito fiscal, sino igualmente para hacer exigibles los pasivos contingentes derivados de garantías otorgadas a favor del Estado que imponen leyes administrativas por diversas causas –tales como otorgamiento de concesiones o permisos federales–, razón por la cual la competencia en mención se podría entender inclusive dirigida a la materia administrativa general.

En virtud de lo dispuesto por la fracción X del artículo 11 de la LOTFJFA, el tribunal de referencia es competente para conocer del juicio en contra de resoluciones definitivas que se dicten por la dependencia o Secretaría de Estado correspondiente, o por la Secretaría de la Función Pública, negando a los particulares u otorgando en cantidad inferior a la que se tenga derecho, la indemnización por daños y perjuicios derivada de la responsabilidad de servidor público que haya quedado precisada. Resulta oportuno señalar conforme a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP), que

es optativo para el particular acudir al juicio contencioso administrativo con base en la fracción que se comenta, o bien acudir al juicio de amparo.

La fracción XI del artículo 11 de la LOTFJA, integra a la competencia del TFJFA la materia de comercio exterior, respecto del conocimiento de los juicios en que se impugnen las resoluciones que recaigan al recurso de revocación previsto en las doce fracciones del artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior (LCE).

Ahora bien, una vez señalados los casos de competencia especial del TFJFA distintos a aquellas hipótesis legales que confieren competencia general en materia administrativa, nos referiremos a estos últimos casos, que a nuestra consideración se encuentran contenidos en las fracciones III y XII a XV del comentado artículo 11 de la LOTFJA.

En efecto, la fracción III del referido precepto, otorga competencia al TFJFA para conocer de los juicios que se promuevan contra resoluciones definitivas que impongan multas por infracción a normas administrativas federales, incluyendo no únicamente aquellas que regulan la materia tributaria, sino en general todas las que norman la función administrativa federal. Lo anterior se afirma sin desconocer un criterio que señala que todas las multas a que se hace referencia en esta fracción, cuyos ingresos derivados de éstas han sido calificados como aprovechamientos por criterio del Poder Judicial de la Federación, es que tendrían el carácter de créditos fiscales, pues sólo conforme a este razonamiento aceptamos que la competencia otorgada al TFJFA mediante esta fracción sea estrictamente tributaria.

Por su parte, la fracción XII del artículo en comento faculta al TFJFA para conocer de juicios promovidos para impugnar resoluciones definitivas que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos, que en términos de la LFRASP pueden consistir en apercibimiento privado o público, amonestación privada o pública, suspensión, destitución del puesto, multa e inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público. En este sentido, y considerando que la sanción puede derivar no sólo de la actividad tributaria encomendada a servidores públicos, sino en

general de toda la actividad administrativa, es que clasificamos este supuesto dentro de la competencia general en materia administrativa del TFJFA.

Asimismo, la fracción XIII del artículo en mención, otorga competencia al TFJFA para conocer del juicio promovido contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en términos de la LPPA. De esta manera, calificamos como general en materia administrativa la competencia referida en este párrafo, pues los supuestos de esta fracción comprenden tanto la resolución al recurso de revocación previsto en el CFF, como al correspondiente a la instancia oficiosa prevista en ley administrativa o a la que se resuelva conforme a la LPPA. Cabe mencionar que de conformidad con el tercer párrafo de su artículo 1º, la LPPA no es aplicable en materia fiscal, lo cual resalta lo comentado.

La fracción XIV del artículo 11 de la LOTFJFA, confiere al TFJFA igualmente una competencia general en materia administrativa, facultándolo para conocer del juicio promovido contra resoluciones definitivas que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones del mismo precepto, de lo cual derivamos que la interposición de los recursos a que se refiere esta fracción resulta opcional para el demandante en el juicio de nulidad, pues bien podría acudir directamente a la vía contenciosa administrativa ante el TFJFA con base en cualquier fracción distinta a la que se refiere este párrafo, sin antes agotar el recurso administrativo a que se refiere la fracción XIV del mismo precepto. No obstante lo anterior, consideramos oportuna la redacción de esta fracción, con el objeto de disuadir posibles dudas en cuanto al requisito de definitividad que el mismo artículo 11 de la LOTFJFA refiere para las resoluciones impugnables en el juicio ante el TFJFA.

Ahora bien, la fracción XV del multicitado artículo 11 de la LOTFJFA, otorga competencia al tribunal de referencia, para resolver los juicios instaurados en contra de resoluciones definitivas señaladas en otras leyes como parte de competencia, lo cual constituye una fracción residual que prevé la posibilidad de que otro ordenamiento legal

presente o futuro no señalado expresamente en este artículo pudiera conferir atribuciones de esta naturaleza al TFJFA, dejando abierta la competencia general administrativa para este órgano. Asimismo, en el penúltimo párrafo de esta fracción, se otorga competencia al TFJFA para conocer de la impugnación contra negativa ficta en alguna materia prevista en las demás fracciones del mismo precepto, configurada por el transcurso del tiempo señalado legalmente, o por la negativa a expedir la constancia de que se ha configurado la resolución positiva ficta regulada por ley en alguna de las materias previstas en el mismo precepto que se ha venido comentando.

Por último, cabe señalar que en el segundo párrafo de la fracción XV del artículo en comento, se encuentra la definición legal de resolución definitiva para efectos del juicio contencioso administrativo, considerándose ésta la que no admita recurso administrativo para su impugnación o cuando la interposición de la misma resulte optativa.

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

El juicio contencioso administrativo ante el TFJFA se encuentra regulado por los artículos 197 a 263 del CFF, y en forma supletoria por el Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC). Esta vía, tal como se ha señalado, constituye un medio de eminente control jurisdiccional de la legalidad respecto a los actos de la administración pública, mediante la cual los gobernados que se ven transgredidos en sus derechos subjetivos, pueden lograr la defensa de los mismos en contra de los actos administrativos ilegales, derivado de la existencia de una relación jurídico administrativa, pudiendo incluso entablarse el contencioso administrativo siendo la administración activa el sujeto actor, como en el denominado juicio de lesividad, e incluso puede ocurrir que ambas partes sean órganos de la administración pública, como en el contencioso administrativo que derive de un convenio de coordinación fiscal entre entidades federativas, siempre que exista un acto de afectación al gobernado. Este juicio ha sido el modelo del que se lleva a cabo no sólo ante los tribunales administrativos mexicanos con jurisdicción limitada a la materia tributaria, sino el modelo de todos los procesos en materia administrativa general que se han regulado

en el sistema jurídico mexicano, limitándose las leyes procesales en muchas ocasiones a reproducir literalmente, artículos del CFF.

Ahora bien, de manera previa al estudio del procedimiento dentro del juicio contencioso administrativo que se ventila ante el TFJFA, analizaremos a continuación las distintas circunstancias de derecho cuya concurrencia se necesita para que este tribunal pueda válidamente conocer y resolver en cuanto al fondo las pretensiones que se formulan ante él, es decir, los denominados requisitos o presupuestos procesales administrativos. En este sentido, es de gran importancia aclarar que la doctrina a la cual nos adherimos en este criterio, ha incluido dentro del conjunto de los referidos requisitos procesales administrativos, una serie de elementos que se derivan - sea de manera directa o bien sea a *contrario sensu* -, de la regulación que el título sexto del CFF establece para los requisitos de la demanda, las causales de improcedencia y sobreseimiento, la ampliación a la demanda y su contestación, y los documentos que deben anexarse a los mismos.

Resulta obvio que el demandado o el tercero perjudicado, en virtud de tener interés jurídico contrario al del actor, pueden oponerse a la pretensión de este último haciendo valer la falta de algún requisito procesal, sin embargo, aún cuando la inexistencia de alguno o varios de los referidos presupuestos no se manifieste por alguna de las anteriores partes o incluso por el actor en el juicio, la Sala del conocimiento se encontrará en todo caso facultada y obligada, de oficio, a declarar que no se han cumplido todos los requisitos procesales, y como consecuencia de esto deberá igualmente resolver, según sea el caso, que el juicio es improcedente, que tiene por no presentada la demanda, o bien, que ha procedido el sobreseimiento del juicio.

Por otro lado, y a efecto de determinar en qué momento deben cumplirse los requisitos procesales administrativos, cabe señalar *a priori* que idealmente debe ser al iniciarse el proceso, esto es, al presentar la demanda y al efectuarse su contestación, sin embargo, esto resulta exactamente aplicable tratándose de presupuestos que por ministerio de ley son insubsanables, pero no así de los defectos subsanables, pues en este caso el Tribunal deberá abstenerse de declarar que no se han cumplido sin antes haber dado oportunidad al demandante para que pueda corregir el defecto.

Enseguida trataremos en primer lugar los requisitos procesales subjetivos, posteriormente los requisitos procesales objetivos, y por último los requisitos procesales de la actividad.

I. REQUISITOS PROCESALES SUBJETIVOS

Estos presupuestos se clasifican en dos grupos: los referentes al órgano jurisdiccional y aquellos relativos a las partes:

1. Requisitos procesales subjetivos referentes al órgano jurisdiccional

Dentro de estos requisitos se han incluido doctrinariamente: la jurisdicción, la competencia y la inexistencia de impedimentos de los magistrados del TFJFA.

Por lo que respecta a la jurisdicción y a la competencia, conceptos que ya hemos intentado aclarar en este trabajo, constituyen conjuntamente el primer requisito para que el TFJFA pueda conocer de las pretensiones que ante él se plantean. Consideramos estudiados estos requisitos con lo expuesto en el punto 1.6 del presente trabajo. En ese sentido, y conforme al artículo 202, fracción II, del CFF, es improcedente el juicio contra actos cuya impugnación no corresponde conocer al propio Tribunal.

En cuanto a la ausencia de impedimento de los magistrados del TFJFA, éstos deben excusarse cuando ocurra alguna de las causas que enumera el artículo 204 del CFF. Sin embargo, y pese a la responsabilidad en que pueden incurrir estos funcionarios por no excusarse, no es requisito de admisibilidad de la demanda que tal admisión la efectúen magistrados sin impedimento.

2. Requisitos procesales subjetivos referentes a las partes

Dentro de estos supuestos encontramos: la capacidad procesal, la legitimación procesal y la postulación.

Respecto a la capacidad procesal, ésta se traduce como el requisito procesal que consiste en la facultad de una persona física o jurídico colectiva para comparecer directamente en juicio o en su caso a través de las personas a las que corresponda por orden de ley su representación o suplir la falta de capacidad de ejercicio. Para efectos de lo anterior, y en virtud de que el CFF no regula especialmente las reglas sobre capacidad de las personas, habrá que estar a las normas procesales de derecho común, de aplicación supletoria.

La legitimación procesal o *legitimatio ad processum* es un presupuesto procesal que se refiere a la capacidad de las partes para ejecutar válidamente actos procesales y por tanto es condición para la validez formal del juicio. A diferencia de esta, la legitimación en la causa o *legitimatio ad causam* no es un presupuesto procesal, sino más bien se identifica con el concepto de parte en sentido material y se relaciona con la capacidad de goce, es decir, contempla la relación sustancial –y no procesal– que debe existir entre el sujeto demandante o demandado y el interés perseguido en el juicio. En ese sentido, están legitimados para actuar activa y pasivamente, los titulares de los intereses en conflicto, porque parte legítima es la persona del proceso idéntica a la que forma parte de la relación jurídica material, misma que define el derecho sustantivo. Reconocemos en los incisos a) a c) siguientes, las diversas clases de legitimación en el proceso ante el TFJFA:

a) Legitimación activa

Entendemos por legitimación activa la capacidad de una persona de derecho para provocar la actividad jurisdiccional de un órgano competente, en virtud de la pretensión que deduce en juicio.

De conformidad con los artículos 198, fracción I, 202, fracción I, y 207, párrafo tercero, del CFF, se reconoce la capacidad para incoar como demandante el proceso ante el TFJFA, a:

- El titular de un interés jurídico que resulte afectado por el acto o resolución impugnada.
- La autoridad que dictó una resolución favorable a un particular para pretender la modificación o anulación de la misma.

De lo antes señalado se aprecia que el actor en este juicio puede ser un particular o una autoridad administrativa. Se considerará que el demandante en este proceso posee legitimación *ad causam* si demuestra que la resolución impugnada afecta su interés jurídico y le causa agravios. La legitimación procesal sea legal o convencional, en caso de no identificarse con la *ad causam*, deberá acreditarse documentalmente. La legitimación activa de las autoridades administrativas, en su aspecto objetivo, deberá acreditarse en el conocido juicio de lesividad, con la existencia de una resolución favorable al administrado, que sea declaratoria de derechos a este último, y que resulte lesiva a los intereses públicos o infrinja el ordenamiento jurídico.

b) Legitimación pasiva

Entendemos por legitimación pasiva la capacidad de una persona de derecho para comparecer a juicio, en virtud de tener un interés jurídico contrario al demandante o pretensor en el juicio.

Acorde a lo dispuesto por los artículos 198, fracciones II y III, del CFF, se reconocen como partes demandadas a:

- La autoridad que dictó la resolución impugnada.
- El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa, en el denominado doctrinariamente juicio de lesividad.
- 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 que dictó la resolución impugnada.

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en todos 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. Asimismo, esta Secretaría podrá apersonarse como parte en los otros juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

En efecto, la parte demandada será aquella de la cual se exija el cumplimiento de una obligación o una determinada prestación, bien sea positiva –hacer o dar–, o negativa –abstención, deber de respeto–.

Al respecto, cabe aclarar que si bien en la fracción II del artículo 198 del CFF, las últimas dos autoridades referidas no se señalan expresamente como demandadas, tal carácter lo derivamos de que en general su interés en el proceso será idéntico al de las autoridades que hubieren emitido la resolución que se impugna.

Por lo que respecta al titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal. Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada, se ha señalado por diversos autores entre ellos Heduán Virúes, que la finalidad de tal señalamiento es que el conocimiento inmediato de tales procesos y de su resultado, se refleje de la mejor forma en la toma de decisiones en la orientación de las finanzas públicas federales y de la política tributaria. No obstante lo anterior, nos adherimos a la opinión de que el señalamiento de estas autoridades como parte en el proceso, resulta innecesaria en el mismo, pues en la generalidad de los casos en nada apoya la defensa de la parte demandada –pues conforme al artículo 200 del CFF, esta atribución y la representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el reglamento o decreto respectivo–, y por el contrario obstaculiza la desconcentración del TFJFA, porque aunque la regla general de la competencia sea que las Salas Regionales conocerán de los juicios en que se encuentre la sede de la autoridad que dictó la resolución impugnada, se obstaculiza la referida desconcentración al existir la obligación de emplazar a juicio a las dependencias o entidades referidas al inicio de este

párrafo, cuya sede generalmente se encuentra en el Distrito Federal, lo cual además de obstaculizar la desconcentración del TFJFA, retrasa el procedimiento.

En relación a la legitimación como parte demandada de la SHCP, esta se observa en dos supuestos: por una parte, en todos 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. Dicha hipótesis deriva de lo dispuesto por el artículo 198, fracción III, primer párrafo, segunda parte, del CFF, de cuya redacción se deriva que invariablemente se deberá señalar como parte demandada por el actor al momento de formular su demanda.

Respecto al segundo supuesto de intervención de la SHCP, nos adherimos a la postura de Margáin Manautou, en el sentido de que el precepto últimamente citado no impone al actor la obligación de señalarla como parte en los otros juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación, pues claramente deriva de la redacción del artículo 198, fracción III, segundo párrafo, del CFF, que sólo es potestativo para la Secretaría apersonarse en tal caso. Asimismo, no resulta inadvertido a nuestro estudio el efecto que produce el no señalar a la SHCP, dentro de la demanda, como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación, pues en este caso deberá aplicarse el contenido del artículo 212 del CFF, que dispone que la Sala, de oficio, deberá correrle traslado de la demanda para que la conteste en el plazo de 45 días siguientes al en que surta efectos el emplazamiento, sin que la omisión de tal señalamiento en la demanda sea motivo de desechamiento o causal para tenerla por no presentada. Por otra parte, cabe aclarar que el interés fiscal de la Federación no es únicamente el relativo a contribuciones, sino en general a todos los ingresos que el Estado tenga derecho a recibir en virtud de sus funciones de derecho público, sean o no contribuciones.

c) Legitimación de tercero perjudicado

De conformidad con el artículo 198, fracción IV del CFF, el tercero perjudicado es parte en el juicio ante el TFJFA. Tal como lo señala este precepto, tendrá un derecho incompatible

con la pretensión del demandante, en virtud de lo cual se da intervención en el proceso para que pueda colaborar con la parte demandada en sus excepciones y defensas, lo que para algunos autores consiste en un verdadero litisconsorcio activo, pues el tercero perjudicado no es parte accesoria como cualquier coadyuvante adhesivo o tercero interesado, sino que es realmente una parte principal en el juicio en virtud de su derecho incompatible con el que aduce el actor, es decir, que tiene interés jurídico en el juicio.

Para concluir los requisitos subjetivos referentes a las partes, nos referiremos a la postulación –del latín *postulatio-onis*, petición, solicitud, reclamación, acusación, demanda–, entendiéndola como el conjunto de elementos que deben reunir las partes para la validez formal de su comparecencia en juicio, es decir, para el acreditamiento de su legitimación procesal, elementos sin los cuales no sería jurídicamente posible efectuar las pretensiones. En ese sentido, no se exigen circunstancias especiales en el representante legal adicionales a las que regula el artículo 200 del CFF, y no existiendo mayor regulación relativa. deberán ser aplicadas las normas respectivas del derecho común.

II. REQUISITOS PROCESALES OBJETIVOS

Estos presupuestos se clasifican en tres rubros: los actos impugnables, las pretensiones de las partes y que la pretensión no se hubiere formulado con anterioridad:

I. Los actos impugnables

En efecto, de conformidad con los artículos 202, fracción XI, 203, fracción II, 208, fracción II, del CFF y II de la LOTFJA, la existencia de una resolución impugnabile es el primer presupuesto del juicio contencioso administrativo, cuyo señalamiento es un requisito que debe cumplir la demanda y cuya omisión obliga al magistrado instructor a desechar por improcedente la demanda interpuesta, siendo motivo de improcedencia y de sobreseimiento del juicio que de las constancias de autos apareciere claramente que no existe acto reclamado.

Con el objeto de lograr la tutela judicial efectiva y evitar que el requisito de existencia del acto pueda utilizarse para impedir al administrado acudir ante el TFJFA, se regula el silencio administrativo en el artículo 37 del CFF, especialmente referido a la negativa ficta, disponiéndose al respecto que *“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 esta se dicte.”*

Ahora bien, un requisito *sine qua non* que debe cubrir la resolución impugnada es que sea definitiva, entendiendo que tienen tal carácter, en términos del artículo 11 de la LOTEJFA, aquellas que no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativo para el afectado, asimismo, conforme al criterio del Poder Judicial Federal, se considera definitivas, además de las anteriores, aquellas resoluciones que no admitan revisión de oficio. Igualmente, congruente a lo dispuesto por el artículo 202 fracción VI, del CFF, es improcedente el juicio ante el Tribunal cuando se controvierta la legalidad de un acto que pueda impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa. De la misma forma, el CFF, en su artículo 125, que se refiere al recurso administrativo ordinario, el recurso de revocación, adopta la tendencia general de nuestras leyes administrativas, al disponer el carácter optativo para el interesado, de impugnar el acto que se trate a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto juicio ante el TFJFA, refiriéndose al concepto dogmáticamente conocido como acto que agota la vía administrativa.

Así es, el concepto que integra el artículo 125 del CFF se refiere al acto que agota el procedimiento administrativo y no al acto definitivo, independientemente del significado que para esta último otorga el artículo 11 de la LOTEJFA al cual ya nos hemos referido en el párrafo anterior, pues este precepto confunde ambos conceptos. Efectivamente, por acto que agota la vía administrativa la doctrina acepta el concepto expresado en la última parte del párrafo anterior, mientras que el carácter definitivo de un acto administrativo no

depende de que sea o no impugnabile en la vía administrativa como lo adopta erróneamente la definición legal del artículo 11 citado, sino que depende de su contenido en función del procedimiento, pues es acto definitivo el que pone fin al procedimiento, el que decide las cuestiones que en él se plantean, pudiéndose tratar o no de un acto que agote la vía administrativa. Ahora bien, la distinción últimamente efectuada la consideramos válida sólo para el efecto de aclarar los conceptos en comento, sin embargo, en virtud que el artículo 11 de la LOTFJFA imprime una especie de fusión de ambos conceptos, y en virtud del contenido de los artículos 125 y 202 fracción VI, del CFF, concluimos que dogmáticamente son requisitos del acto administrativo impugnabile ante el TFJFA, que sea definitivo y que hubiere agotado la vía administrativa.

Asimismo, aclaramos que una resolución que ha agotado la vía administrativa no siempre es aquella cuyo afectado ha agotado la totalidad de los recursos administrativos –en caso que su interposición no sea optativa–, pues esto es condición en la mayoría de los casos, pero no así cuando algún o algunos recursos no se encuentren previstos expresamente en ley –regulándose sólo en algún ordenamiento reglamentario–, es decir, el afectado únicamente se encuentra obligado a agotar en la vía administrativa los medios de defensa previstos en ley. Por mayoría de razón, tampoco podrá exigirse la interposición de algún recurso administrativo que no se encuentre regulado en ningún ordenamiento jurídico, ni legal, ni reglamentario.

Refiriéndonos al requisito de definitividad de los actos impugnables ante el TFJFA, podemos afirmar que en el caso de que una resolución de las señaladas por el artículo 202, fracción VII del CFF, sea conexas a otra que haya sido impugnada por medio de algún recurso administrativo pendiente de resolverse, –sea por resultar opcional el agotamiento de esta vía o porque exista la obligación de agotarla para efectos de considerar definitivo el acto–, se deberá considerar que la resolución dictada en segundo lugar no tiene el carácter de definitiva para efectos del juicio contencioso administrativo, pues en todo caso deberá ser impugnada media rrecurso administrativo, por ser la vía intentada con antelación en contra del acto principal. Distinto resulta que una vez resuelto en vía administrativa el acto principal, hubiere sido controvertida su legalidad ante el propio Tribunal, en cuyo caso

procederá la causal de acumulación por conexidad que prevé el artículo 219, fracción III, del CFF.

Otro requisito del acto impugnado ante el TFJFA es que afecte el interés jurídico de su destinatario, es decir, que cause una lesión a los derechos subjetivos creados por las normas objetivas. En efecto, el perjuicio causado que se deberá acreditar en la demanda debe ser el jurídico y no diverso –p.e. el económico–. Justamente, del contenido del artículo 202 fracción I, del CFF, se desprende a *contrario sensu*, que sólo podrá intentar esta vía el poseedor de un interés jurídico, titular de derechos subjetivos que señale como transgredidos causándose un agravio o perjuicio jurídico. Respecto a los conceptos de interés jurídico y derecho subjetivo, los consideramos aclarados en este mismo capítulo, en el punto 1.1.

La resolución atacada en juicio contencioso administrativo ante el TFJFA debe, también, ser personal y directa, pues una resolución general, abstracta y violatoria de la ley en que se apoya no causa ningún agravio mientras la autoridad no la aplique mediante actos individuales y concretos que sean violatorios de ley. El incumplimiento de este requisito es causal de improcedencia del juicio, en términos del artículo 202, fracción IX, del CFF.

Otra característica que debe cumplir la resolución impugnada es que no se hubiere consentido. Al respecto, el artículo 202 fracción IV del CFF, indica cuándo debe entenderse que existe consentimiento, siendo únicamente cuando no se hubiere promovido algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el TFJFA en los plazos que señala el propio CFF.

Los actos impugnables deberán constar por escrito, lo cual servirá para probar su existencia, con excepción de los casos en que se impugne una resolución negativa ficta, en que no resulta obligatoria su exhibición sino sólo de las constancias con las cuales se acredite que se efectuó la pretensión ante la autoridad administrativa y que ha transcurrido el plazo de tres meses desde su presentación.

Por otro lado, el acto impugnado ante el TFJA debe ser nuevo, derivándose esta característica por la regulación que otorgan al respecto las fracciones III, IV, V y VIII del artículo 202 del CFF. En efecto, conforme a estas fracciones es improcedente el juicio contra actos o resoluciones que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el TFJA, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas; contra actos o resoluciones respecto de los cuales hubiere consentimiento –el cual fue definido en líneas anteriores–; contra actos o resoluciones que sean materia de un recurso o juicio pendiente de resolverse ante autoridad administrativa o ante el Tribunal; o bien, contra actos o resoluciones que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial. A continuación se describirá en qué forma exigen estos dispositivos la característica de novedad del acto.

La fracción III del artículo 202 del CFF refiere la cosa juzgada, por lo que no puede considerarse nueva una resolución cuya impugnación tenga esta característica. En caso de actualizarse esta fracción, en el momento procesal oportuno se podría declarar la acumulación de autos sólo con base en la fracción I del artículo 219 del CFF, siempre que en ambos procedimientos se trate de las mismas partes y se invoquen idénticos agravios.

La fracción IV de artículo 202 del CFF alude el acto consentido, que tampoco puede considerarse como una nueva resolución. En caso de actualizarse esta fracción, en el momento procesal oportuno se podría declarar la acumulación de autos en virtud de la fracción I del artículo 219 del CFF sólo en el caso que en ambos procedimientos se trate de las mismas partes y se invoquen idénticos agravios, y en virtud de la fracción II del mismo precepto, si las partes son diferentes, se invocan distintos agravios y el acto impugnado sea el mismo o se impugnen varias partes del mismo en ambos procedimientos.

Las fracciones V y VIII del artículo 202 del CFF se refieren a actos idénticos que han sido impugnados ante autoridad administrativa por medio de un recurso, o en vía jurisdiccional ante tribunal administrativo o judicial. En todo caso la impugnación de un acto elimina su carácter de novedad, pues de no ser así se llegaría a la insostenible conclusión de que en su contra se pudieran intentar nuevos medios de defensa, pudiendo

llegarse a la duplicidad de procedimientos e incluso a resoluciones contradictorias. Ahora bien, en caso de actualizarse cualquiera de estas dos fracciones, en el momento procesal oportuno se podría declarar la acumulación de autos, tratándose de la fracción V del artículo 202 del CFF, por ser compatible con cualquier hipótesis del artículo 219 del CFF, pero siempre que la vía intentada en primer lugar que se encuentre pendiente de resolver hubiere sido el juicio ante el TFJA y no un recurso ante autoridad administrativa. Tratándose de la fracción VIII del artículo 202 del CFF, por ser compatible con cualquier hipótesis del artículo 219 del CFF, siempre que la vía intentada en primer lugar se encuentre pendiente de resolverse por un tribunal judicial y no por el TFJA o por autoridad administrativa.

2. Las pretensiones de las partes

La pretensión, cuya raíz etimológica corresponde a la de postulación *-postulatio-onis-*, difiere de esta, ya estudiada dentro de los requisitos procesales subjetivos, pues la primera es un acto que sólo puede ser efectuado mediante el debido cumplimiento de los requisitos que constituyen la postulación, y más aún, constituye la razón de ser de esta última. Asimismo, la pretensión debe ser entendida como un acto y no como un derecho, del cual ni siquiera supone su existencia, pues hay pretensiones sin derecho y derechos sin ejercicio de pretensiones, y la existencia o inexistencia del derecho aludido por el pretensor sólo se reconoce en el momento en que el juzgador emite su sentencia.

Como consecuencia de lo anterior, enseña la Teoría General del Proceso, que la pretensión es una manifestación de voluntad del pretensor, ostentándose como titular de un derecho del cual reclama su respeto, o en palabras de Francesco Carnelutti, la pretensión es la exigencia de subordinación de un interés ajeno a un interés propio. Es igualmente, el fin concreto que el demandante persigue, el *petitum* de la demanda, lo que se pide que se reconozca o declare, y se integra por dos elementos: el objeto *-entendido como efecto jurídico perseguido o tutela jurídica que se reclama-*, y la razón *-entendida como las causas de hecho que la fundan y la causa petendi-*.

Dentro del juicio de nulidad, resulta difícil imaginar que una pretensión pueda satisfacerse mediante alguna solución autocompositiva, aún cuando es posible sólo en los casos de peticiones de condena, sin embargo, siempre que el objeto de la pretensión consista en una declaración de nulidad de algún acto o resolución de autoridad, únicamente podrá satisfacerse mediante declaración en ese sentido por parte de un órgano jurisdiccional.

Ahora bien, de conformidad con lo expresado en este mismo capítulo al estudiar los tribunales de anulación y los de plena jurisdicción, así como la naturaleza jurídica de tribunal de anulación del TFJFA, observamos que en principio las pretensiones que se podían formular ante el mismo eran únicamente de anulación de actos o resoluciones impugnadas. No obstante lo anterior, y sin lograr la plena jurisdicción, tal como se ha explicado, actualmente, en *numera clausus*, el Tribunal se encuentra facultado para emitir sentencias de condena contra la administración pública, en virtud de su competencia para conocer pretensiones que pudieran considerarse constitutivas y de condena, como en los asuntos de pensiones civiles o militares, o en los casos en que se ordena la devolución de contribuciones.

Ninguna disposición del CFF exige al demandante en forma expresa que señale la causal de ilegalidad de las contenidas en el artículo 238 del propio Código Tributario en que basa su pretensión. No obstante lo anterior, tal ordenamiento sí exige mediante su artículo 208 fracción VIII, a efecto de acreditar el primer elemento de la de la pretensión: el objeto –entendido como efecto jurídico perseguido–, que efectivamente señale el demandante cuáles es su pretensión, expresando las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda en caso de solicitar una sentencia de condena, omisión que origina la declaración de tener por no presentada la demanda una vez que el magistrado instructor requiera su subsanación y no se cumpla, identificándose de esto su carácter de requisito procesal administrativo. Asimismo, a efecto de acreditar el segundo elemento de la pretensión: la razón –que comprenden las razones de hecho y *causa petendi*–, exige el artículo 208, fracciones IV y VI del CFF, que en la demanda se señalen: “los hechos que den motivo [*a la demanda*]”, y “los conceptos de impugnación”.

3. Que la pretensión no se hubiere formulado

Antes de explicar este requisito, cabe señalar que el mismo se asimila en general al diverso explicado y consistente en que el acto impugnado ante el TFJFA debe ser nuevo. No obstante lo anterior, consideramos pertinente distinguir ambas características del acto impugnado. En efecto, aún cuando en la mayoría de los casos de actos nuevos no se encuentre formulada la pretensión, esto no resulta invariable, como sucede con los actos conexos en que la pretensión puede tenerse por formulada a pesar de que en sentido estricto constituyen actos nuevos, o en el caso de el acto consentido que a pesar de que no se formuló la pretensión relativa no puede considerársele de ninguna manera un acto nuevo. Así, derivamos el ya estudiado requisito de novedad del acto, de las fracciones III, IV, V y VIII del artículo 202 del CFF, y obtenemos el requisito de no haberse formulado la pretensión, de las fracciones III, V, VII y VIII del mismo artículo. Conforme a estas últimas fracciones, podemos clasificar a la pretensión que una vez formulada causaría su inadmisibilidad al plantearse de nuevo ante el TFJFA, en tres rubros: la formulada en vía administrativa, la formulada en juicio administrativo anterior –pendiente de resolverse–, y la resuelta por sentencia firme del propio Tribunal.

Por lo que corresponde a la pretensión formulada en vía administrativa, y a pesar de ser generalizada la opinión que en el recurso administrativo no puede hablarse efectivamente de una pretensión, criterio al cual nos adherimos, sólo es trascendente en este punto señalar que conforme a la fracción V del artículo 202 del CFF, es improcedente el juicio contra actos que sean materia de un recurso que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa, y que conforme a la fracción VII del mismo numeral será improcedente el juicio ante el Tribunal contra actos conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso.

Por lo que respecta a la pretensión formulada en otro proceso administrativo pendiente de resolución, que integra la figura de la litispendencia, conforme a la fracción V del artículo 202 del CFF, es improcedente la pretensión que se deduzca contra un acto que sea

materia de juicio que se encuentre pendiente de resolución ante el propio Tribunal. Asimismo, la fracción VIII del mismo precepto, establece la improcedencia de promover un juicio ante el TFJFA contra actos que hayan sido impugnados en procedimiento judicial.

Por lo que respecta a la pretensión resuelta por sentencia firme del Tribunal, de acuerdo a la fracción III del artículo 202 del CFF, es improcedente el juicio ante el TFJFA contra actos que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el mismo Tribunal, siempre que exista identidad de partes y del acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

En relación a las fracciones III, V, VII y VIII del artículo 202 del CFF, de las cuales derivamos el requisito de que la pretensión no hubiere sido formulada, resulta aplicable tratándose de la acumulación prevista en el artículo 219 del CFF, lo señalado en el punto anterior para la característica de novedad del acto, excepto por lo que toca a la fracción VII, de la cual nada se señaló, por lo que únicamente expresamos que en virtud de esta fracción no procedería la acumulación de autos que regula el CFF, por tratarse de vías distintas la administrativa y el juicio ante el TFJFA.

III. REQUISITOS PROCESALES DE LA ACTIVIDAD

I. Lugar

Los actos procesales deben realizarse en donde tenga su sede el órgano jurisdiccional competente. La demanda, según lo establece el artículo 207 del CFF, deberá presentarse directamente ante la Sala Regional que ejerza jurisdicción sobre la circunscripción territorial en que se encuentre la sede la autoridad demandada, y en el caso de ser varias demandadas, sólo se tomará en cuenta el domicilio de la autoridad resolutora, y en la hipótesis de que el particular sea el demandado, deberá presentarse la demanda en la Sala del domicilio del administrado. A pesar de lo anterior, en caso de presentarse demanda ante Sala Regional incompetente del TFJFA, ésta remitirá el expediente a la Sala que considere

competente sin que ese error del actor sea motivo de desechamiento del recurso. A mayor abundamiento, el propio CFF en el segundo párrafo del único precepto citado en este párrafo, permite que la demanda se envíe por correo certificado con acuse de recibo, cuando el actor tenga su domicilio. La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio en población distinta a 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. En ese sentido, se considerará incumplido este requisito procesal, atendiendo al lugar de presentación de la demanda, únicamente cuando se presente ante autoridad distinta a cualquier Sala del TEJFA.

2. Tiempo

Que la demanda deba presentarse dentro del plazo con que se cuente para ese efecto constituye un requisito procesal *sine qua non* para que la pretensión planteada prospere en el juicio de nulidad, pues en su defecto será improcedente el juicio por existencia de acto consentido, de acuerdo al artículo 202, fracción IV, del CFF. Ahora bien, existe una regla general y reglas especiales para este plazo. Tratándose de la regla general, que establece el artículo 207, párrafo primero, del CFF, la demanda deberá presentarse “...dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada”. En el caso de la resolución negativa ficta, una vez transcurridos tres meses posteriores a la petición, y mientras no se dicte la resolución, el afectado puede incoar el proceso en cualquier momento, pero una vez dictada, regirá el plazo señalado de cuarenta y cinco días.

Observamos reglas especiales como excepción al plazo general señalado en líneas anteriores. En primer lugar, el artículo 207, párrafo tercero, del CFF, refiriéndose al juicio de lesividad, otorga a las autoridades correspondientes para presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha de emisión de la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, excepto cuando haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o

nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda. En segundo lugar, el artículo 85, fracción V, de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas establece a favor de las Instituciones de Fianzas el plazo de treinta días naturales, contado a partir del requerimiento de pago, para que presenten la demanda en contra de tales requerimientos de pago de las fianzas que hubieren otorgado a favor de la Federación, los Estados, el Distrito Federal, los municipios o sus organismos descentralizados, por obligaciones distintas de las fiscales, tales como las derivadas de obras públicas, adquisiciones, penales, etc.

Cuando la persona a la que la autoridad deba notificar la resolución que puede ser impugnada ante el TFJFA, en términos del artículo 134 fracción III y 140 del CFF, hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional, el plazo para la presentación de la demanda comenzará a correr a partir del día siguiente al de la última publicación en el Diario Oficial de la Federación o en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales.

Ahora bien, el plazo para la presentación de la demanda es susceptible de suspenderse, en los numera clausus que contemplan los párrafos cuarto y quinto del artículo 207 del CFF, esto es, cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio –caso en que se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión–; cuando el particular solicite a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral –en estos casos la suspensión termina cuando se notifica la resolución que termina dicho procedimiento, inclusive a petición del interesado–; cuando exista incapacidad o declaración de ausencia del demandante persona física decretada por autoridad judicial –en este caso el plazo se suspende hasta por un año, y cesa al acreditarse la aceptación del cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente–.

3. Forma

En virtud de la aplicación supletoria del artículo 271 del CFFPC al proceso ante el TFJFA, los actos en este último se deben producir en español y como regla general, por escrito. En forma escrita debe formularse la demanda según dispone el primer párrafo del artículo 207 del CFF, y se debe integrar los datos que establece el artículo 208 del propio CFF, acompañándose los documentos que enumera el artículo 209 del mismo Código.

Ahora bien, cabe señalar que la falta de alguno de los requisitos procesales ya analizados podría dar lugar a una causal de improcedencia y por consecuencia llevar a decretar el sobreseimiento del juicio, en términos de los artículos 202 y 203 del CFF, que señalan:

“Artículo 202.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.

III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivamente o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los plazos que señala este Código.

V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

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

VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial...

IX. Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.

XII. Que puedan impugnarse en los términos del Artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.

XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el Artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

XIV. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las Leyes fiscales especiales.

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

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

"Artículo 203.- Procede el sobreseimiento:

I. Por desistimiento del demandante.

II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el Artículo anterior.

III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.

IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.

V. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo."

Es así como hemos estudiado los presupuestos o requisitos procesales administrativos que deben concurrir en el contencioso administrativo, encontrándonos en condiciones de iniciar el análisis del proceso.

1.7.1 EL PROCESO

Proceso es una serie de etapas y actos procedimentales que se verifican con la finalidad de solucionar una controversia. El juicio ante el TFJFA se lleva a cabo en forma de proceso, pues se estructura en dos etapas: instructiva y resolutive. La primera fase se subdivide en tres etapas: postulatória, probatoria y preclusiva.

La etapa instructiva consiste en una serie de actos procedimentales a cargo de las partes, los terceros y del juzgador, que en conjunto tienen como finalidad que este órgano se encuentre con todos los elementos posibles de obtener e indispensables para dictar sentencia que termine el proceso, es decir, mediante esta etapa se dilucida la litis del asunto y se ilustra al juzgador sobre las pruebas en que las partes basan su postura. La etapa resolutoria culmina el proceso y lo da por terminado, pues el juzgador efectúa un razonamiento lógico jurídico que lo conduce a resolver que a una u otra parte le corresponde parcial o totalmente la razón y en consecuencia procede la declaración de validez, de modificación o de anulación del acto o resolución impugnada.

Dentro de la fase instructiva, la etapa postulatoria se inicia al presentarse la demanda, e incluye el planteamiento de las pretensiones de la parte actora y de la parte demandada. La etapa probatoria se integra por el ofrecimiento, admisión y desahogo de probanzas en que las partes funden su pretensión y defensas, no obstante lo anterior, en el proceso ante el TFJFA esta etapa no se distingue de forma independiente, pues al presentarse la demanda y su contestación las partes deben exhibir sus pruebas, y acaso únicamente se distingue en forma clara al desahogarse en momento procesal posterior a estos actos procedimentales las pruebas testimoniales, periciales y de inspección. En cuanto a la etapa preconclusiva, esta se integra con los alegatos que formulan las partes.

La etapa resolutoria se inicia con el acuerdo de cierre de instrucción y finaliza al dictarse la sentencia y acorde a lo señalado, en ésta el juzgador realiza un juicio lógico jurídico cuya premisa mayor la constituyen los fundamentos de derecho que las partes expresan para apoyar sus pretensiones y defensas, la premisa menor se integra por los planteamientos de las partes para demostrar que les asiste la razón y la conclusión se identifica por el resultado al que llega el juzgador.

1.7.1.1 LA INSTRUCCION

Expresado nuestro concepto de instrucción, enseguida analizaremos dentro del tema que nos ocupa, los actos que generalmente componen la propia instrucción: demanda y su

contestación, ampliación a la demanda y su contestación, las pruebas, así como los alegatos y el cierre de la instrucción.

LA DEMANDA

El vocablo demanda proviene del latín *demandare*, de *y* mando, que significaba “confiar”, “poner a buen seguro”, “remitir”, acepciones distintas a las actualmente aceptadas. En efecto, entendemos por demanda el acto procedimental en cuya virtud una persona, conocida como parte actora o demandante precisamente por presentarla, formula concretamente su pretensión expresando razones de hecho y derecho en que intente apoyarse, ante el órgano juzgador, iniciando así el proceso, en ejercicio del derecho de acción que el Estado le otorga, es decir, la demanda es el acto concreto con que el demandante inicia el ejercicio de su derecho de acción y manifiesta su pretensión contra el demandado. Así pues, este acto incoa el proceso, y siguiendo las ideas del maestro Briseño Sierra, igualmente identifica a las partes, al acto o resolución impugnado, las razones de hecho, los fundamentos de derecho que se estiman transgredidos, establece las pruebas que se ofrecen, acompaña los documentos que apoyan la pretensión y justifica la competencia del Tribunal.

La demanda ante el TFJFA deberá presentarse en la forma y plazo que han quedado señalados al analizar los requisitos procesales administrativos. A mayor abundamiento, y de conformidad con el artículo 208 del CFF, la demanda deberá contener: El nombre y domicilio del demandante y para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente; la resolución que se impugna; las autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado en el caso del juicio de lesividad; la motivación de la demanda; las pruebas que se ofrezcan, y en caso de tratarse de pericial o testimonial precisándose los hechos sobre los que deban versar y los nombres y domicilios del perito o de los testigos; los conceptos de impugnación que consisten en los razonamientos vertidos por el actor para demostrar que el acto o resolución impugnada afecta su interés jurídico y es violatoria de derecho; el nombre y domicilio del tercero interesado si existiera; y la

petición, que en caso de ser para una sentencia de condena, deberá indicar las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

La omisión del nombre del actor o de la resolución impugnada o los conceptos de impugnación, son defectos insubsanables, y traen aparejada la obligación del magistrado instructor de desechar por improcedente la demanda presentada, a diferencia de la omisión de los demás datos exigidos para la demanda por el artículo 208 del CFF, pues en este caso se deberá requerir al demandante para que cubra este defecto en el plazo de cinco días, con el apercibimiento de que en caso contrario se tendrán por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Respecto al requisito de señalar el nombre del demandante, esto permite identificarlo plenamente con el objeto de acreditar efectivamente su legitimación activa en el proceso, y por lo que corresponde al requisito de señalar domicilio para recibir notificaciones dentro de la Sede de la sala Regional competente, se exige con la finalidad de que se puedan efectuar debidamente las notificaciones personales que correspondan –tales como el acuerdo de admisión de la demanda, el traslado de la contestación a la misma, cita a los testigos o a tercero, algún requerimiento de la Sala del conocimiento, el auto que señale que será la Sala Superior la que resolverá el asunto, resolución de sobreseimiento o sentencia definitiva, o alguna distinta que el magistrado instructor ordene que sea personal–; cuando el demandante no designe domicilio convencional, en la jurisdicción de la Sala Regional que corresponda o se desconozca el domicilio del tercero, las notificaciones le surtirán efectos por lista autorizada que se fije en sitio visible de la propia sala.

La omisión en la demanda de alguna autoridad que debía señalarse como demandada faculta de oficio a la Sala del conocimiento para llamarla a juicio. La narración de los hechos tiene conveniencia para que el juzgador identifique los antecedentes del acto impugnado y más tarde delimite la litis del asunto. Las pruebas que pueden ofrecerse en este proceso se analizarán más adelante en este mismo punto. Los conceptos de impugnación se analizarán con detenimiento al estudiar el punto 1.7.1.2 siguiente de este trabajo.

Los artículos 197, 198 y 199 del CFF establecen otros requisitos para la demanda, como son: la obligación de nombrar un representante común en los casos de litisconsorcio activo en que se impugne una resolución que afecte intereses jurídicos de dos o más personas, la obligación de que en cada demanda únicamente aparezca un demandante –excepto en caso de resoluciones conexas que afecten intereses jurídicos de dos o más personas–, y la obligación de que la demanda –como toda promoción que se presente ante el TFJFA–, se encuentre firmada por quien la formule, o en su caso, obre en ella su huella digital y la firma de otra persona a su ruego. Asimismo, resultan aplicables en forma supletoria los requisitos del artículo 322 del CFPC, conforme a lo dispuesto por el diverso 197 del CFF, consistentes en que se exprese el tribunal ante el que se promueve, narrando los hechos sucintamente, en forma clara y precisa, de manera tal que el demandado pueda producir su contestación y defensa, y señalando lo que se pida con toda exactitud, claridad y precisión.

Los documentos que deben anexarse al libelo inicial se enumeran en el artículo 209 del CFF, consistentes en: copias de la demanda y de sus anexos para correr traslado a las autoridades demandadas; documento con que se acredite la personería del que promueva o en el que conste tal reconocimiento por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el TFJFA, en casos de representación legal o convencional; el documento en que consta el acto impugnado, excepto en caso de que se impugne una resolución negativa ficta, pues en este supuesto se debe acompañar una copia con sello original de recepción, de la instancia no resuelta expresamente; la constancia de notificación del acto impugnado, o su señalamiento de que no la recibió o que la notificación fue por correo, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Al respecto, dispone el precepto en cita, que si al contestar la demanda se hiciere valer la extemporaneidad de la presentación del recurso y se acompañaran las constancias de notificación en que se apoye esa afirmación, el magistrado instructor concederá a la demandante el plazo de cinco días para que la desvirtúe, y en caso de no controvertirse la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, deberá presumirse legal tal diligencia.

Igualmente, de conformidad al precepto citado en el párrafo anterior, deberá acompañarse al escrito inicial de demanda: el cuestionario que debe desahogar el perito y el interrogatorio para desahogo de la prueba testimonial, ambos firmados por el demandante; y las pruebas documentales que el actor ofrezca.

Debe entenderse que al actor tiene a su disposición los documentos cuando pueda obtener legalmente copia autorizada de los originales o de las constancias, sin embargo, cuando las documentales no se encuentren en poder del actor o no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, el mismo deberá señalar en la demanda el archivo o lugar en que se encuentra para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando esto sea posible, para ello debe identificar claramente los documentos y cuando se trate de los que pueda tener a su disposición bastará con acompañar copia sellada de la solicitud presentada mínimamente cinco días antes de la presentación de la demanda. Por otra parte, al no acompañar a la demanda los documentos que se han señalado, el magistrado instructor debe requerir al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días, y en el caso de que éste no cumpla esto, y se trate de las copias para el traslado, el documento de acreditamiento de personalidad –o mejor personería–, aquél en que conste el acto impugnado o la constancia de notificación de este último, se tendrá por no presentada la demanda. Si se trata de las demás documentales señaladas, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

Presentada la demanda, es turnada a la Sala que corresponda, y concretamente a uno de los tres magistrados que la componen, denominándose a este magistrado instructor, el cual la examinará y dictará un acuerdo desechatorio, preventorio, o admisorio de la demanda.

LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La contestación a la demanda es el acto procesal mediante el cual la parte demandada comparece ante el Tribunal que la emplazó a juicio, para allanarse a las pretensiones de su contraparte, reconocer y confesar la demanda, resistir la posición de su contraparte, hacer

valer las excepciones y defensas que a su interés jurídico convenga o incluso reconvenir a su oponente -esta última figura francamente improcedente en el contencioso administrativo que nos ocupa-.

Conforme al artículo 212 del CFF, admitida la demanda se correrá traslado de esta -y de sus anexos- al demandado y al tercero en caso de existir, con el objeto de que la contesten dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento, plazo que de tratarse de varias autoridades les correrá de manera individual. Así, las autoridades demandadas cuentan quince días para impugnar la admisión de la demanda, distinto al plazo que les corre para contestar el libelo. En caso de objetarse la admisión se suspende el plazo para la contestación.

La impugnación de la admisión a la demanda procede porque en ella se hubiere impugnado una resolución no definitiva, no se encuentre firmada o se hubiere actualizado alguna de las causales de improcedencia del juicio que regula el artículo 202 del CFF. El auto admisorio se puede combatir mediante el recurso de reclamación, previsto en los artículos 242 al 244 del CFF, que disponen que una vez interpuesto se debe correr traslado a la contraparte para que en el plazo de quince días exprese lo que a su derecho convenga, y sin más trámite al finalizar este plazo el magistrado instructor dará cuenta a la Sala para que resuelva en el término de cinco días.

Ahora bien, es importante advertir a pesar de su evidencia, que contestar la demanda no constituye la conducta que en forma invariable adopta la parte demandada, pues bien se puede configurar la contumacia o rebeldía de ésta al no contestar o contestar extemporáneamente el libelo inicial -cuyo principal efecto es que se presuman ciertos los hechos salvo prueba en contrario-, excluyendo de este comentario a la reconvencción que como ya hemos señalado ha sido calificada por el TFJFA como una figura inaceptable en nuestro contencioso administrativo federal.

Así es, del concepto enunciado de contestación a la demanda, derivamos por nuestra parte que en las mismas las autoridades demandadas podrán allanarse a las pretensiones de

su contraparte, reconocer y confesar la demanda, resistir la posición de su contraparte, o hacer valer las excepciones y defensas que a su interés jurídico convenga.

El allanamiento, figura autocompositiva de solución del litigio, consiste en el sometimiento a la pretensión del actor sin manifestar si son o no fundadas las razones de hecho y de derecho aducidas en la demanda, y se verifica normalmente al contestar la demanda por quien la formula aún cuando nada impide que válidamente se realice hasta antes del cierre de la instrucción de conformidad con el artículo 215 del CFF. Distinta figura es el reconocimiento de la demanda -conducta que también puede contener la contestación y que se regula en el mismo precepto citado en este párrafo- pues en este caso sí existe una aceptación de las razones jurídicas de la pretensión del actor. Producido el allanamiento o en su caso el reconocimiento de la demanda, deberá dictarse sentencia sin más trámite.

Igualmente distinta a las figuras últimamente señaladas aparece la confesión de la demanda, prevista en el artículo 213 fracción III del CFF, consistente en la aceptación de los hechos señalados por el actor, lo cual elimina toda controversia en su relación pero no en cuanto al derecho que éste invoca, de forma tal que la controversia generalmente versará sólo en cuanto a la interpretación del derecho que ambas partes señalen sobre los hechos sobre los que está de acuerdo. Acorde al artículo 234 fracción I del código referido, la confesión puede realizarse por ambas partes, considerando por nuestra parte que el actor normalmente puede efectuarla en la ampliación a la demanda. Para su validez la confesión debe realizarse en forma expresa y una vez hecha efectuada hará prueba plena de conformidad con el precepto últimamente señalado.

Hemos señalado que otra actitud de la parte demandada es hacer valer excepciones y defensas, que consideramos la respuesta natural en el proceso, lo cual se verifica contravirtiendo las razones de hecho y de derecho que esgrimió el actor en su demanda, o en su caso negando la propia integración de la relación jurídico procesal. Así, la doctrina modernista reconoce que las excepciones son las resistencia encaminadas a dilatar la acción intentada por el actor, pero sin tocar el fondo del asunto, a diferencia de las defensas que

son las resistencias que atacan el fondo del asunto al controvertir el *petitum* de la demanda, desacreditar la procedencia del efecto jurídico perseguido o tutela jurídica que se reclama en esta y desvirtuar las causas de hecho y la *causa petendi* que la fundan. De esa forma, aún cuando el CFF no contempla una clasificación expresa entre excepciones y defensas, siguiendo al magistrado Manuel Lucero Espinosa apreciamos que las primeras se refieren en el artículo 213 fracciones I y II inciso a) y b) del propio CFF, y que las segundas se prevén en las fracciones II inciso b), III y IV del mismo precepto, aclarando que será excepciones las referidas en el inciso b) de la fracción II cuando no se refieran al fondo del asunto, y serán defensas cuando tiendan a la destrucción de la pretensión en cuanto al fondo. Así pues, se hace consecuentemente necesaria la mención del contenido del precepto en cita, que identifica los elementos que mínimamente deberá contener la contestación a la demanda, y que desde nuestra perspectiva se encaminan predominantemente a la reacción activa del demandado de hacer valer sus excepciones y defensas, acaso haciendo alusión parcialmente a la confesión de los hechos en la fracción III del mismo dispositivo, pero apartándose definitivamente de la hipótesis del allanamiento, del reconocimiento de las pretensiones y de la contumacia.

Así es, el artículo 213 del CFF prescribe que el demandado en su contestación deberá expresar: Los incidentes de previo y especial pronunciamiento que advierta procedentes; sus consideraciones dirigidas a impedir la decisión en cuanto al fondo, o a demostrar que el derecho en que el actor apoyó su demanda no existe por no haber nacido o haberse extinguido; asimismo debe referirse a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos —configurando así la confesión de los hechos—, negándolos, manifestando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron; deberá argumentar lo que corresponda para demostrar la ineficacia de los conceptos de impugnación vertidos por su contraparte y en el mismo acto deberá describir las pruebas que ofrezca. A continuación estudiaremos cada uno de los elementos que acabamos de mencionar:

I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento son hipótesis normativas que al verificarse en el proceso necesariamente lo suspende, pues debido a su naturaleza se

deciden *in limine lite*, es decir antes de la decisión del fondo del asunto, y se resuelven mediante sentencia interlocutoria. Conforme al artículo 217 del CFF, sólo serán cuestiones de previo y especial pronunciamiento en el juicio contencioso administrativo federal:

- a) Incompetencia en razón del territorio.
- b) Acumulación de autos.
- c) Nulidad de notificaciones.
- d) Interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia.
- e) Recusación por causa de impedimento.

Es importante aclarar que a pesar de que estas cuestiones de previo y especial pronunciamiento deben expresarse en la contestación a la demanda - punto que nos encontramos estudiando-, nada impide que también la parte actora los pueda hacer valer desde la presentación de la demanda -como en el caso de acumulación de autos- e incluso hasta el momento procesal que permita la regulación para cada hipótesis. La tramitación de estos incidentes se encuentra regulada en los artículos 218 a 226 del CFF.

Ahora bien, no obstante que la fracción I del artículo 213 del CFF sólo se refiere a los incidentes de previo y especial pronunciamiento ya mencionado, es importante tomar en cuenta que los mismos se pueden considerar como parte del conjunto de las excepciones que se pueden presentar en el contencioso administrativo, pues resultaría inexacto decir que son todas las que se regulan en el CFF en virtud de que adicionalmente se encuentran los incidentes de suspensión de la ejecución y de falsedad de documentos, previstos en los artículos 227, 228 y 229 del CFF, de los cuales el primero lo puede hacer valer el particular y las autoridades fiscales sólo cuando impugnen el otorgamiento de la suspensión cuando no se ajuste a derecho, y el incidente de falsedad de documentos lo podrán hacer valer cualquiera de las partes en el proceso. La razón de que las cuestiones de previo y especial pronunciamiento sean un requisito de la contestación a la demanda y no así las demás excepciones que calificaremos como simples dilatorias, obedece básicamente a la distinta naturaleza y efectos de ambas figuras, pues mientras las primeras suspenden necesariamente el proceso al verificarse, y se deciden mediante sentencia interlocutoria antes de resolverse sobre el fondo del asunto, las segundas no suspenden el proceso y por regla general se resuelven en la sentencia definitiva. Por último, debemos advertir que las

excepciones de previo y especial pronunciamiento como las simples dilatorias, en su conjunto integran las excepciones dilatorias, que en contraposición a las perentorias tienen por objeto enervar o dilatar la tramitación del proceso, pero sus efectos son temporales, a diferencia de las excepciones perentorias, de las cuales escribiremos a continuación.

II. Las consideraciones de la parte demandada dirigidas a impedir la decisión en cuanto al fondo, o a demostrar que el derecho en que el actor apoyó su demanda no existe por no haber nacido o haberse extinguido -siempre que tratándose de este segundo supuesto no se encaminen a destruir la pretensión de fondo del demandante, pues en ese caso sería defensas-. constituyen lo que la doctrina ha calificado como excepciones perentorias, entendiendo por estas las resistencias del demandado dirigidas a que la demanda se deseché mediante la destrucción de la acción, pero sin controvertir los fundamentos ni argumentos en que el actor basa su pretensión -pues en este caso se trataría de defensas-.

De esa manera, en el contencioso administrativo federal las excepciones perentorias que se reconocen se identifican con las causales de sobreseimiento que el demandado pueda hacer valer en su contestación a la demanda, hipótesis reguladas en el artículo 203 del CFF que estimamos estudiadas en el presente trabajo al analizar los presupuestos procesales administrativos.

Advertimos claramente al enunciar la fracción II en comento, que cuando las consideraciones de la parte demandada tendieren a demostrar que el derecho en que el actor apoyó su demanda no existe por no haber nacido o haberse extinguido, se tratarían de excepciones perentorias exclusivamente cuando no se encaminen a destruir en cuanto al fondo la pretensión del demandante, pues en caso de combatir el fondo del asunto constituirían lo que en principio conceptualizamos como defensas *strictu sensu*. En ese sentido, consideramos que la segunda parte de la fracción II del artículo 213 del CFF admite tanto las consideraciones que no precisa si tales consideraciones dirigidas a combatir la pretensión del demandante en cuanto al fondo como las que no se dirijan al fondo del asunto, es decir, tanto excepciones perentorias como defensas del demandado, pues no resultaría válido distinguir ahí donde el legislador no lo hizo.

III. En su contestación a la demanda el demandado debe referirse a cada uno de los hechos que el actor le impute de manera expresa, afirmándolos –configurando así la confesión de los hechos–, negándolos, manifestando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron. Fuera del caso de la confesión de los hechos, este punto se dirige a la formulación de defensas.

IV. El demandado igualmente es su contestación debe incluir los argumentos correspondientes a demostrar la ineficacia de los conceptos de impugnación del actor, configurando efectivamente sus defensas.

V. En la contestación a la demanda se deben describir las pruebas que el demandado ofrezca. El tema de las pruebas será abordado posteriormente.

Por lo que corresponde a las defensas, en primer lugar se deben encaminar a la contestación de todos los hechos imputados directamente al demandante, para evitar que se presuman ciertos salvo prueba en contrario, demostrando que no ocurrieron como el actor los describe e incluso trasladándole la carga de la prueba, o en su caso indicando la forma en que sucedieron y aportando pruebas que sustenten esto último. En segundo lugar, a efecto de demostrar la ineficacia de los conceptos de impugnación del actor, el demandado deberá referirse a las causales de nulidad que en la especie se hubieren hecho valer por su contraparte, otorgando los razonamientos necesarios para acreditar la legalidad del acto o resolución impugnada.

La contestación a la demanda, al igual que la demanda, deberá efectuarse por escrito, expresándose el Tribunal ante el que se promueve, el número de expediente, además de los diversos requisitos que han sido señalados, que en conjunto deberán acotarse por la limitante de los motivos y fundamentos contenidos en el acto o resolución impugnada, con la excepción de los casos en que se impugne una resolución negativa ficta, en que la demandada podrá optar entre hacer suyos las razones de hecho y derecho contenidos en la resolución expresa, o bien contestar la negativa configurada. Asimismo, al presentar la

contestación a la demanda se deben exhibir copias suficientes de la misma y de los documentos que acompañe para el actor y para el tercero señalado en la demanda; el documento en que acredite su personalidad el que promueve en el caso de que el demandado sea un particular y no comparezca en nombre propio; el cuestionario que desahogará el perito que deberá estar firmado por el demandado; la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el actor, en caso de considerarse conveniente, y las pruebas documentales que ofrezca.

Cuando exista contradicción entre los fundamentos de hecho o de derecho expresados por distintas autoridades demandadas en sus correspondientes contestaciones a la demanda, deberá tomarse en cuenta lo expresado por la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado de que dependa la autoridad resolutora del acto impugnado, lo cual según nuestra consideración obedece a un criterio de orden jerárquico que se traduce en que lo que manifieste la autoridad de rango superior sea lo que se tome en cuenta en caso de contradicción con una de inferior nivel jerárquico, aún cuando esta última hubiere dictado la resolución impugnada, lo cual puede ocasionar que la contestación que sea tomada en consideración no sea la que se ajuste perfectamente a la demanda.

LA AMPLIACION A LA DEMANDA

La ampliación a la demanda es el acto procesal que completa la demanda y por una ficción jurídica se considera parte de esta. Así, no obstante que la redacción del artículo 210 del CFF –precepto que regula esta figura– señale que en los casos que enumera será potestativo ampliar la demanda, esto resulta inexacto si apreciamos que resulta una verdadera carga procesal cuyo incumplimiento trae aparejadas graves consecuencias al actor. El dispositivo últimamente citado establece que el plazo con que cuenta el actor para ampliar la demanda es de veinte días contados a partir del siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación al libelo inicial; tal precepto describe los casos de procedencia de la ampliación a la demanda, que son:

I. Cuando se impugne una resolución negativa ficta, regulada en el artículo 37 del CFF, figura que constituye una especie del silencio administrativo y que se integra cuando un particular formula una solicitud o inicia una instancia y en virtud de así disponerlo la ley, se debe entender por así disponerlo expresamente esta, que la autoridad fiscal –obsérvese que no administrativa– niega lo solicitado al guardar silencio sobrepasando el plazo de tres meses con que contaba para ese efecto.

Así es, lo que justifica la ampliación a la demanda en este caso es que, siendo la contestación a la demanda sobre una negativa ficta el acto procesal correspondiente para que la parte demandada exprese sus motivos y fundamentos del acto, será en consecuencia la ampliación a la demanda el acto mediante el cual se deba impugnar la referida contestación a la demanda, pues de no ampliarse la demanda deberá prevalecer la presunción de validez de la resolución impugnada que refiere el artículo 68 del CFF para el caso en que lo expresado en la demanda no fuere suficiente para acreditar la ilegalidad de la misma. Asimismo, en la hipótesis de que al contestar la demanda la parte demandada esgrima la causal de sobreseimiento al negar que exista la resolución negativa ficta, y exhiba la resolución expresa, y por su parte la parte actora no controvierta esa causal de sobreseimiento de inexistencia del acto reclamado, entonces debe considerarse procedente el sobreseimiento que se base en la causal que en tal caso no hubiere sido desvirtuada.

II. Cuando se den a conocer en la contestación a la demanda, el acto principal del que derive el impugnado en la demanda y su notificación, precisamente por ser desconocidos estos documentos por el actor hasta ese momento. El acto principal es entonces el que originó al diverso que se impugnó en el juicio contencioso administrativo, y la posibilidad de ampliar la demanda obedece a la necesidad del actor de demostrar que se afectaron sus defensas en el procedimiento en que se produjo ese acto, incluso con su desconocimiento, y que esas violaciones trascendieron el sentido de la resolución impugnada en el proceso.

III. Cuando al contestar la demanda la parte demandada exhiba la resolución impugnada que se ha señalado en la demanda como no notificada, así como sus constancias de notificación, o las constancias de notificación de una resolución que en el libelo inicial se

ha señalado como notificada ilegalmente. Tales hipótesis se encuentran reguladas en el artículo 209 Bis del CFF, y se refieren en primer lugar, al caso en que el demandante afirme conocer el acto administrativo, señale la fecha en que lo conoció, e impugne su notificación y al propio acto en la demanda. En este supuesto, si al contestar la demanda la contraparte exhibe constancias de notificación de deberá dar vista al actor para que en su ampliación a la demanda controvierta tales constancias. El segundo caso es aquél en que en la demanda se niegue conocer el acto que se pretende impugnar, esgrimiendo argumentos en contra de la inexistencia o indebida notificación. En este caso, al contestar la demanda se deberán acompañar las constancias de notificación y el propio acto impugnado, y hecho esto, el actor podrá combatir estos actos mediante ampliación a la demanda.

Los conceptos de nulidad de notificaciones deben ser analizados antes de la impugnación del acto impugnado, y en caso de que el TFJFA considere que la notificación del acto fue legalmente realizada –y de esta circunstancia derive la extemporaneidad de la presentación de la demanda–, sobreseerá el juicio por lo que respecta al acto impugnado de que se trate, pero si considera que fue ilegal la notificación, considerará como fecha de conocimiento de la resolución la que hubiere señalado el actor en su demanda si afirmó que conocía el acto o en su caso aquella en que éste hubiere recibido copia del acto si afirmó que no lo conocía, pero en ambos casos procederá al estudio de los conceptos de impugnación en contra del acto.

IV. Cuando en la contestación a la demanda se introduzcan cuestiones no conocidas por el actor, sin violar lo dispuesto por el artículo 215 del CFF, que dispone que en ese acto procesal no se podrá cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada. En esa forma la autoridad mejora la motivación del acto impugnado introduciendo argumentos que omitió en el mismo, lo cual justifica que el actor pueda ampliar su demanda en contra de lo aducido por la demandada.

La ampliación a la demanda se debe efectuar por escrito en que señale el nombre del actor, el número de expediente del proceso en que se actúa, debidamente firmada por la persona que signó la demanda o aquella que acredite la representación del mismo para ese

efecto, asimismo se deberá acompañar las copias necesarias para el traslado –cuya omisión posterior a requerimiento con apercibimiento de la Sala ocasiona que se tenga por no presentada la ampliación de demanda–, las pruebas y documentos que en su caso se presenten, sin embargo, cuando las documentales no se encuentren en poder del actor o no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar en la ampliación a la demanda el archivo o lugar en que se encuentra para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando esto sea posible, para ello debe identificar claramente los documentos y cuando se trate de los que pueda tener a su disposición bastará con acompañar copia sellada de la solicitud presentada mínimamente cinco días antes de la presentación de la demanda.

LA CONTESTACION A LA AMPLIACION DE DEMANDA

La contestación a la ampliación de demanda es el acto procesal mediante el cual la parte demandada comparece ante la Sala del conocimiento del juicio, para manifestar lo que a su interés jurídico convenga en contra de lo manifestado por su contraparte en la ampliación de demanda. Deberá señalar los requisitos del artículo 213 del CFF que resulten pertinentes de los que se exigen para la contestación a la demanda, acompañando los documentos que se mencionan en el artículo 214 del mismo código, a no ser que ya se hubieren acompañado al contestar la demanda, y en respeto al principio de simetría procesal se otorga al demandado para la formulación de este acto un plazo de 20 días equivalente al que se cuenta para la formulación de la ampliación de demanda, el cual correrá a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que tenga por ampliada la demanda.

Si la contestación a la ampliación de demanda no se produce en tiempo o no se refiere a los hechos imputados por el actor de manera precisa al demandado, estos se tendrá por ciertos salvo que por las pruebas rendidas o por los hechos notorios resulten desvirtuados.

LAS PRUEBAS

A pesar de lo multívoco del término, se acepta generalmente por prueba la acción y efecto de probar, pero también significa la razón, los argumentos e instrumentos y el procedimiento necesarios para esclarecer los hechos controvertidos.

En virtud de la presunción de legalidad de los actos de autoridad fiscal y administrativa, plasmada en el artículo 68 del CFF y 8º de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, es posible afirmar válidamente que en principio corresponde al particular la carga de la prueba acerca de la ilegalidad de la resolución que se impugna. No obstante lo anterior, se observa que esa presunción es *juris tantum*, pues admite prueba en contrario y suspende su operancia cuando el actor niega lisa y llanamente los hechos en que el demandado apoyó la resolución impugnada, revirtiendo a este la carga de la prueba respecto a tales hechos, siempre y cuando esa negativa no implique una afirmación de hecho. Podemos afirmar que sólo los hechos controvertidos son materia de prueba. Así también se respeta el principio general de que sólo el que afirma tendrá la carga de la prueba.

Por otra parte, los medios de prueba son los instrumentos o cosas que permiten al órgano juzgador tomar convicción acerca de puntos litigiosos determinados, y de conformidad con el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, se reconocen como medios de prueba: la confesión, los documentos públicos, los documentos privados, la pericial, la testimonial, el reconocimiento o inspección judicial, las fotografías, escritos y notas taquigráficas y todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, así como las presunciones.

En relación a lo anterior, en el contencioso administrativo federal se regulan brevemente las pruebas en el capítulo VII del Título Sexto del CFF, disponiéndose en principio que se deben admitir cualquier tipo de pruebas, y sólo se limita la admisión de las mismas al exceptuar la confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades; asimismo, en la última parte de la fracción VII del artículo 209 del CFF se establece que en ningún caso el Tribunal podrá requerir a las

autoridades demandadas el envío de un expediente administrativo. Se admite la presentación y admisión de las pruebas supervenientes siempre que no se haya dictado sentencia, en cuyo caso, el magistrado instructor debe ordenar dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga. No obstante lo anterior, el magistrado instructor está facultado para acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos y para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

Las pruebas se deben ofrecer y rendir anexándose a los escritos de demanda, de contestación a la misma, de ampliación a la demanda y de contestación a la misma. En caso de ofrecerse y no exhibirse, el magistrado instructor debe requerir a la parte que corresponda para que las exhiba en el plazo de cinco días que correrá a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo en que se ordene la prevención, y en caso de incumplimiento se tendrán por no ofrecidas.

En el caso de las documentales públicas, estas se desahogan por su propia naturaleza y harán prueba plena los hechos afirmados por las autoridades en estos documentos. Las documentales privadas quedarán a la prudente apreciación del juzgador.

Para el desahogo de la prueba testimonial el magistrado instructor de la Sala del conocimiento requerirá a la parte oferente la presentación de sus testigos, y si expresa que no puede hacerlo, el magistrado instructor los citará para que comparezcan determinando el día y la hora. Se realizarán interrogatorios verbales, excepción hecha del caso en que los testigos residan en lugar diferente a la sede de la Sala que conozca del caso, hipótesis en que se presentarán por escrito. Los testimonios se harán constar en acta pormenorizada. El Magistrado Instructor está facultado para formular preguntas a los testigos, relacionadas directamente con los hechos controvertidos o con el fin de aclarar cualquier respuesta anterior. Las autoridades rinden su testimonio por escrito.

Tratándose de la prueba pericial, en el auto que recaiga a la contestación o ampliación a la demanda, el Magistrado Instructor requerirá a las partes para que dentro del plazo de diez

días presenten a sus peritos, para acreditar que reúnen los requisitos para ese efecto, acepten el cargo y protesten su legal desempeño. En los casos que el Magistrado Instructor lo considere conveniente podrá presidir la diligencia de desahogo de dicha prueba, señalando lugar, día y hora para lo mismo, pudiendo requerir en ese momento a los peritos las aclaraciones necesarias e incluso exigirles la práctica de nuevas diligencias. Las partes pueden solicitar la sustitución de su perito por causa justificada, siempre que la solicitud se realice antes de transcurrido el plazo para la rendición de los dictámenes, mismo que no deberá ser menor de quince días que comenzará a correr a partir del día siguiente a aquel en que surtan efectos los acuerdos por los que se discierna el cargo a cada perito. Cuando los dictámenes rendidos por los peritos de ambas partes sean contradictorios participa el perito tercero en discordia nombrado por la Sala del conocimiento, designado de entre los que tenga adscritos el Tribunal o en su defecto, nombrado bajo la responsabilidad de la propia Sala, y las partes deben cubrir sus honorarios. En caso de nombramiento de perito valuador, necesariamente deberá recaer en una institución fiduciaria.

No obstante que por disposición expresa del artículo 230 del CFF en el contencioso administrativo federal no se admite la prueba confesional a cargo de las autoridades mediante absolución de posiciones o la petición de informes, también es cierto que de acuerdo al artículo 234 fracción I del mismo ordenamiento, hacen prueba plena en este proceso las confesiones expresas de las partes, al igual que las presunciones legales que no admiten prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos.

Ahora bien, de frente a la clasificación típica de los sistemas probatorios, de valoración libre, tasada y mixta, consideramos que nuestro contencioso administrativo federal se ubica en el sistema mixto, pues como apreciamos del contenido del artículo 234 fracción II del CFF, si del enlace de las pruebas rendidas y las presunciones formadas, la Sala adquiere convicción acerca de los hechos materia del litigio distinta a aquella que derivaría de la valoración tasada de las pruebas, podrá valorar las mismas sin necesidad de sujetarse a lo dispuesto para la valoración de cada una de las pruebas, estando obligada a fundar y motivar su resolución.

LOS ALEGATOS

Los alegatos -del latín *allegatio*, alegación en justicia-, son la exposición razonada, admisibles sólo en forma escrita dentro del contencioso administrativo federal, que las partes hacen para convencer al juzgador que les asiste el derecho, invocando las causas, argumentos, doctrina, jurisprudencia y puntos de vista favorables a sus pretensiones, con el fin de comprobar que les asiste la razón y el derecho. De ninguna manera el actor puede por medio de los alegatos mejorar la acción intentada variando los conceptos de impugnación o los fundamentos de derecho aducidos en la demanda, y tampoco la parte demandada pueda mejorar la motivación de la resolución impugnada ni introducir argumentos que no contiene esta, máxime que se ha reconocido jurisprudencialmente por el propio TFJA que los alegatos no integran la litis.

Así es, los alegatos en el contencioso administrativo se integran por un escrito en que las partes insisten en sus pretensiones, una vez que se han desahogado todas las pruebas y ya no existen diligencias que realizar, por lo cual se les ha llamado doctrinariamente *alegatos de bien probar*, precisamente porque las reflexiones que se expresan se muestran como deducciones de las pruebas aportadas para acreditar que le asiste la razón y el derecho, y porque las pruebas de la contraparte se desvirtúan una vez que se han dado a conocer -e incluso han sido diligenciadas- en el proceso.

El precepto que regula los alegatos es el artículo 234 del CFF, que prescribe que una vez que no exista cuestión pendiente que impida la resolución del juicio, y habiendo transcurridos diez días posteriores a la sustanciación del juicio, el Magistrado Instructor notificará a las partes por lista que cuentan con un plazo de cinco días para formular sus alegatos por escrito, mismos que de formularse deberán cumplir con lo señalado en el párrafo anterior, y de ser presentados en tiempo deberán ser considerados al dictarse la sentencia definitiva.

Cabe mencionar que en términos del artículo 58 del CFPC de aplicación supletoria a la materia fiscal, la Sala del conocimiento puede disponer que se subsane toda omisión que conozca en la sustanciación del juicio, para el único efecto de regularizar el procedimiento, lo cual incluye la posibilidad de dejar sin efectos los acuerdos o decretos dictados que determine.

EL CIERRE DE LA INSTRUCCION

El cierre de la instrucción es un acto procesal que se verifica por ministerio de ley, una vez que ha concluido el plazo con que las partes cuentan para formular alegatos ante el órgano juzgador, independientemente que se cuente o no con estos. El cierre de la instrucción es precisamente la conclusión de la etapa de instrucción del juicio, que se traduce en una expresión tácita del juzgador –al operar por ministerio de ley– de que se encuentra en posibilidad de dictar sentencia definitiva por haberse cumplido el conjunto de actos procedimentales indispensables para ese efecto, correspondientes a las partes, los terceros y al propio juzgador. Es, asimismo, el acto que da lugar a la segunda etapa del proceso, la resolutive, que a continuación estudiaremos.

1.7.1.2 LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

La sentencia del TFJFA es obviamente el acto procesal medular de la etapa resolutive, y su emisión concluye esta etapa que como se ha señalado se inicia con el cierre de la instrucción. En ese sentido, una vez cerrada la instrucción y contando o no con alegatos, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre, el Secretario de acuerdos que conozca del asunto deberá formular el proyecto de sentencia, el cual una vez realizado se debe poner a la consideración del Magistrado Instructor y posteriormente éste lo remitirá a los otros dos Magistrados integrantes de la Sala, para que estos emitan su voto respectivo para dictar resolución. Sobre la forma y plazo de esto se escribirá más adelante.

La sentencia –del latín *sentiendo*, que significa declaración de lo que el juez siente según lo que resulta del proceso, o bien *sententia*, máxima o decisión–, es en el contencioso administrativo federal, el acto procesal mediante el cual el juzgador resuelve las cuestiones principales materia del juicio o en su caso las excepciones perentorias que en vía incidental hayan surgido durante el proceso.

A efecto de poder explicar el anterior concepto es necesario aclarar en primer lugar que las sentencias a las que nos referimos en este punto son las que dan por terminado el proceso, en contraposición a las sentencias *interlocutorias* que sólo resuelven una cuestión de previo y especial pronunciamiento o alguna otra situación incidental, pero no terminan el proceso.

Por otro lado, hemos señalado que en las sentencias que estudiamos el juzgador podrá resolver: las cuestiones principales materia del juicio, pero también las excepciones perentorias que en vía incidental hayan surgido durante el proceso. Estas dos variables del objeto de decisión en las sentencias que nos ocupan dan lugar, respectivamente, a las doctrinalmente denominadas sentencias definitivas y a las sentencias interlocutorias que resuelven una causal de sobreseimiento, y siempre que en estas últimas se resuelva la procedencia del sobreseimiento, podremos decir que en ambas clases de sentencias se da por concluido el proceso. No obstante lo anterior, de la interpretación a los artículos 236 y 249 del CFF derivamos que, para efectos del juicio contencioso administrativo, únicamente se consideran *sentencias* que dan por terminado el proceso, a las que calificamos como definitivas, pues tratándose de las que resuelven la procedencia del sobreseimiento solamente las califica como *resoluciones*, excepción hecha de aquellas sentencias que resuelven las dos clases de objetos referidos.

La sentencia toma una estructura lógico-jurídica de silogismo, representándose la premisa mayor por las normas jurídicas relevantes a la controversia, la premisa menor por la abstracción de los hechos controvertidos y la conclusión como un producto de subsunción equivalente al sentido de la sentencia. Referidas en el enunciado anterior las figuras de abstracción y subsunción, es menester expresar nuestro concepto relativo. En ese

sentido, entendemos la abstracción de los hechos controvertidos como el análisis de los mismos por el juzgador, sobre la base de la actividad que en derecho le corresponde realizar en materia de pruebas, tal como es oír testigos, considerar los datos aportados por las partes, cotejar documentos, estudiar las opiniones de peritos en determinada materia, entre otras, que termina al formarse un criterio sobre cómo sucedieron los hechos materialmente. Al mismo tiempo, concebimos la subsunción como el procedimiento mental del juzgador consistente en el enlace entre los supuestos normativos –abstractos, genéricos e impersonales– relevantes al debate, con los hechos controvertidos –concretos y específicos– que han sido abstraídos por la sustanciación del juicio, para saber si estos últimos se adecuan a los primeros.

Ahora bien, para comprender con claridad el tema que nos ocupa, a continuación analizaremos los siguientes puntos: la regulación procesal de las sentencias, los requisitos formales y esenciales: que deben contener, las causales de anulación en que se pueden fundar, los efectos que pueden producir, y la impugnación de las mismas.

LA REGULACION PROCESAL DE LAS SENTENCIAS

El artículo 236 del CFF establece el momento en que debe producirse la sentencia, siendo este dentro del plazo de sesenta días siguientes al día en que se cierre la instrucción, excepción hecha en los casos en que el sentido de la resolución sea el sobreseimiento por haber operado alguna causal prevista en el artículo 203 del mismo código, pues en estas circunstancias no se requiere para dictarla que se hubiese cerrado la instrucción. Para ello, el magistrado instructor de la Sala regional correspondiente se encuentra obligado a realizar un proyecto de sentencia, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción. Este proyecto se debe someter a la consideración de los otros dos magistrados de la Sala.

El proyecto así presentado puede o no ser aceptado por los demás magistrados de la Sala. En el caso de no ser aceptado por ninguno de estos últimos, el magistrado instructor

deberá engrosar el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular si así lo estima conveniente. En caso de ser aceptado por uno sólo de los magistrados a los que se sometió el proyecto, el magistrado disidente podrá simplemente expresar que vota en contra del proyecto o incluso formular un voto particular razonado que deberá presentar dentro del plazo de diez días posteriores a su conocimiento del proyecto, y se pronunciará la sentencia por mayoría de votos. En caso de que el proyecto sea aceptado por los dos magistrados a los que se presenta, se pronunciará sentencia por unanimidad. De esta manera se observa que para la validez legal de las sentencias del TFJFA, se deben emitir en forma colegiada, expresado como resultado final la voluntad del órgano y no de los magistrados en forma independiente, pues los votos razonados e independientes no integran esta voluntad, y la forma de arribar a esta es por votación individual y no por liberación.

En cuanto a las sentencias que dicta la Sala Superior, en los juicios de atracción o bien de competencia especial, se observan los mismos plazos para la elaboración del proyecto de sentencia, en este caso por el Magistrado Ponente, quien lo someterá a la aprobación de la Sección o Pleno, de dicha Sala Superior.

Cabe mencionar que en caso que transcurridos los plazos legales ya mencionados, el magistrado instructor en las Salas Regionales o el Ponente en la Sala Superior, no formule el proyecto respectivo, o formulado éste la Sala no hubiere dictado la sentencia correspondiente, será procedente a favor de las partes una institución propia del derecho procesal administrativo mexicano, es decir, la excitativa de justicia ante el presidente del TFJFA, regulada en términos de los artículos 240 y 241 del CFF.

LOS REQUISITOS DE LAS SENTENCIAS

Los requisitos de la sentencias no se regulan expresamente en el CFF, sin embargo, los observamos básicamente de nuestra CPEUM, del CFPC de aplicación supletoria en materia

fiscal, de la jurisprudencia del TFJFA y de la doctrina. Estos requisitos se clasifican dogmáticamente en formales y esenciales, como a continuación se explica:

I. Los requisitos formales de las sentencias

Estos requisitos determinan la forma o estructura que deben presentar las sentencias, así como su contenido externo. Se aprecian en este rubro los elementos que expresa el título quinto del CFPC de aplicación supletoria a la materia fiscal, consistentes en los que debe cubrir toda resolución judicial –tribunal que las dicta, lugar, fecha, fundamentos legales, la determinación judicial, la firma de los magistrados y del secretario de acuerdos–, así como los específicos para las sentencias –relación sucinta de las cuestiones planteadas y las pruebas rendidas, las consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinarias, resolviendo al fin con toda precisión los puntos sujetos a la consideración del tribunal, y fijando, en su caso, el plazo dentro del cual deben cumplirse–. Asimismo, las sentencias deben estructurarse en cuatro secciones básicas: el preámbulo, los resultandos, los considerandos y los puntos resolutivos.

Al respecto, Cipriano Gómez Lara enseña que: *“El preámbulo debe contener el señalamiento del lugar y de la fecha, el Tribunal del que emana la resolución, los nombres de las partes y la identificación del tipo de proceso en que se está dando la sentencia. Los resultandos son consideraciones de tipo histórico descriptivo y en ellos se relatan los antecedentes de todo el asunto, con referencia a la posición de cada una de las partes, sus afirmaciones, los argumentos que han esgrimido, así como la serie de pruebas que las partes han ofrecido y su mecánica de desahogo, sin que en esta parte el Tribunal pueda analizar ninguna consideración de tipo estimativo o valorativo. Los considerandos son la parte medular de la sentencia. Aquí, después de haberse relatado en la parte de resultandos toda la historia y los antecedentes del asunto, se llega a las conclusiones y a las opiniones del tribunal, como resultado de la confrontación entre las pretensiones y las resistencias y también por medio de la luz que las pruebas hayan arrojado sobre la materia de la controversia. Finalmente los puntos resolutivos son la parte final de la sentencia en*

*donde se precisa en forma muy concreta si el sentido de la resolución es favorable al actor o al reo...*¹⁸

2. Los requisitos esenciales de las sentencias

Estos elementos, igualmente llamados materiales, internos o de fondo, son aquellos que sustentan la sentencia, y son: la congruencia, la motivación y la exhaustividad.

La congruencia consiste en la correspondencia lógica que debe existir entre lo hecho valer por las partes y lo resuelto por el juzgador. Existe la congruencia interna en la sentencia si esta no contiene resoluciones o afirmaciones contradictorias entre sí o con los puntos resolutivos. Existe la congruencia externa en la sentencia cuando esta se refiere a toda la litis del proceso. No existe congruencia en la sentencia si esta contiene resoluciones contrarias entre sí, o se otorga al demandante en exceso de lo que solicitó, no resuelve todos los puntos controvertidos o resuelve cuestiones que no integran litis, no integra el pronunciamiento sobre excepciones y defensas hechos valer, o involucra a personas sin carácter de parte o tercero perjudicado en el proceso. Este requisito se deriva de la regulación del artículo 237 del CFF.

La motivación aparece immanente a la fundamentación, requisitos que constituyen garantías constitucionales, exigibles en conjunto en virtud del artículo 16 de nuestra carta magna. Derivados igualmente del artículo 237 del CFF, estos requisitos se traducen en la imperiosa necesidad de que el juzgador declare las razones de hecho y los fundamentos de derecho que lo llevaron a emitir su sentencia en ese sentido. Que el TFJFA deba fundar sus sentencias en derecho como lo exige el precepto últimamente citado y el diverso 14 Constitucional, significa que sus Salas tomen en cuenta la ley, pero también que en su defecto consideren la interpretación histórica, lógica y sistemática de las normas jurídicas, y en ausencia total de regulación colmen la laguna en uso de principios generales de derecho, pues recordemos que en nuestro orden jurídico ningún tribunal está autorizado para dejar de resolver una controversia aduciendo el silencio, obscuridad o insuficiencia de la ley.

¹⁸ GÓMEZ LARA, Cipriano, *Derecho Procesal Civil*, 2ª edición, México, 1984, pág. 129

El requisito de exhaustividad de las sentencias del TFJFA se colma cuando la sentencia agota la totalidad de las cuestiones planteadas por las partes y considera todas las pruebas rendidas en el proceso. Aparece entonces como consecuencia y complemento de los dos requisitos anteriores. No obstante lo anterior, el artículo 237 del CFF establece los casos en que excepcionalmente la Sala no se encuentra obligada a cumplir este requisito, siendo estos cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, en cuyo caso la sentencia de la Sala debe examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, pues en caso de declarar procedente alguno bastará para declarar la nulidad en esos términos, excepción que respeta el principio de economía procesal, pues en nada cambiaría el sentido del fallo si se estudiasen posteriormente aquellos conceptos de impugnación que no llevan a la nulidad lisa y llana.

1. LAS CAUSALES DE ANULACION

En nuestro contencioso administrativo federal, las causales de anulación por las cuales una resolución administrativa puede ser anulada se establecen en el artículo 238 del CFF, que como se mostrará más adelante son casos concretos de ilegalidad. Estas hipótesis normativas tienen como antecedente principal el contencioso de anulación u objetivo francés, uno de los cuatro procedimientos que se tramitan ante el Consejo de Estado francés —ya referidos en el punto 1.1 del presente capítulo—, y que solo sirvió de guía para el establecimiento del contencioso administrativo en nuestro país pero nunca ha constituido una copia exacta de aquél. El contencioso objetivo francés se tramita por medio del *recurso por exceso de poder* y del *recurso por desvío de poder*, cuyos supuestos de procedencia en conjunto son similares a las causales de nulidad previstas en el artículo 238 del CFF, que enseguida estudiaremos:

1. Incompetencia del funcionario que la haya dictado [la resolución que se impugna] u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

La incompetencia del funcionario es un vicio radical del acto administrativo, pues las facultades o atribuciones que el orden jurídico confiere al órgano administrativo deben ser

otorgados y repartidos rigurosamente por la ley, y no simplemente presumirse, en virtud de que la competencia es una noción elemental de derecho público que se refiere a la aptitud del funcionario de obrar válidamente conforme a derecho.

Ahora bien, la competencia de los funcionarios administrativos se ha clasificado generalmente en razón del grado, de la materia, del tiempo y de la cuantía. La razón de mencionar esta clasificación es que el acto de autoridad emitido por un órgano administrativo que carezca de alguna de las competencias señaladas, estará viciado de nulidad. Así, la competencia en razón del grado responde al rango que el órgano administrativo detente en la estructura de la Administración Pública, distinguiéndose competencias de órganos superiores y de órganos inferiores. La competencia por materia atiende a la clase especializada de función administrativa atribuida al órgano de autoridad. La relativa al territorio atiende al ámbito espacial donde el funcionario puede válidamente emitir sus actos. La correspondiente al tiempo es la que limita el lapso dentro del cual el órgano que se trate puede ejercer legalmente sus funciones, y la incompetencia que deriva puede responder a que el funcionario hubiere actuado antes del momento en que le correspondían esas facultades o bien que hubiere actuado con posterioridad a dicha circunstancia –en este caso se configura la caducidad de facultades–. Por último, la competencia que atiende la cuantía del asunto se traduce en la asignación de asuntos de mayor valor económico a órganos superiores, y de asuntos de menor valor a órganos inferiores.

Asimismo, es dogmáticamente aceptada la clasificación de incompetencia en: invasión de funciones; por funcionarios de hecho, y por usurpación de funciones. La primera se manifiesta cuando una autoridad superior ejerce facultades o atribuciones que sólo corresponden a una autoridad inferior –salvo los casos en que exista autorización expresa de la norma jurídica o hubiere operado la avocación administrativa–, cuando una autoridad inferior ejerce facultades o atribuciones que sólo corresponden a una autoridad superior, o cuando un órgano ejerce facultades o atribuciones que sólo corresponden a una autoridad de igual nivel jerárquico pero la invasión de funciones responda a los criterios de materia, territorio o cuantía del asunto.

La incompetencia de funcionarios de facto y la incompetencia por usurpación de funciones son figuras de las cuales se ha considerado tanto por la SCJN como por el propio TFJFA, que no pueden ser materia de controversia en la vía contenciosa administrativa, y que no quedan incluidas dentro de la primera causal de anulación del artículo 238 del CFF, como se explica de inmediato.

Por lo que corresponde a la incompetencia de funcionarios de facto, se manifiesta cuando un funcionario público ejerce funciones de orden público atribuidas a un órgano administrativo cuyo encargo ocupó en virtud de un nombramiento irregular o cuyo nombramiento fue suspendido o revocado. De este modo se habla de un funcionario ilegítimo, incompetente de origen, referido exclusivamente a su esfera jurídica y personal, pero de ninguna manera a la competencia del órgano estatal. Así es, la ilegitimidad del funcionario de hecho deriva de un acto materialmente administrativo conocido como acto condición, a diferencia de la incompetencia del órgano administrativo que proviene de un acto legislativo conocido como acto regla. A ese efecto es necesario tomar en cuenta que el órgano de autoridad es un centro de imputación de atribuciones y facultades, totalmente independiente del servidor público –persona física– que sólo lo titula pero no lo integra y que no puede asimilarse a aquél, y que en todo caso servirá para el ejercicio de esas atribuciones y facultades, no obstante que considerado como persona física no resulte indispensable para la continuidad del propio órgano administrativo. En ese sentido, la incompetencia de origen –por funcionario de facto–, al derivar sólo de la ilegitimidad del servidor público, no puede ser objeto del contencioso administrativo, pues la incompetencia a que se refiere la fracción I del artículo 238 del CFF sólo se puede referir a la autoridad entendida como órgano administrativo. En todo caso, la incompetencia por funcionario de hecho es sancionable penalmente por el delito de ejercicio indebido de servicio público en virtud del artículo 214 fracciones I y II del Código Penal Federal, lo cual escapa del objeto de estudio de este punto.

Respecto a la incompetencia por usurpación de funciones, se expresa cuando un particular –desprovisto de toda investidura de autoridad pública– produce el acto materialmente administrativo, o bien, cuando una autoridad administrativa efectúa actos

que corresponden a otros Poderes del Estado. Por su parte, el TFJFA ha adoptado el criterio de considerar improcedente la vía contenciosa administrativa cuando en esta se haga el reclamo de cualquiera de las referidas variantes, no obstante lo anterior, el responsable puede ser sancionado penalmente por el delito de usurpación de funciones públicas en términos del artículo 250 fracción I del Código Penal Federal.

Cabe mencionar que esta causal de nulidad la puede hacer valer el TFJFA aún de oficio, por ser de orden público.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

La forma del acto administrativo es un elemento esencial del mismo, mediante la cual el órgano administrativo externa su voluntad. La forma se representa en dos esquemas: instrumentación o documentación de la voluntad, y la publicitación del acto. La instrumentación o documentación de la voluntad del órgano administrativo debe cubrir mínimamente los requisitos que engloban los artículos 38 del CFF y 3o de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, a saber: que el acto conste por escrito; señale el órgano del cual emana; que esté fundado y motivado; exprese el objeto o propósito de que se trate; contenga la firma del funcionario competente; señale su destinatario o destinatarios; identifique el expediente, documentos y nombres completos de las personas; señale lugar y fecha de emisión; mencione la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente, y en su caso, refiera los recursos administrativos que procedan.

La forma escrita otorga certidumbre en el contenido del acto, y de los deberes o incluso derechos que en él se señalan. La expresión en la resolución, de la autoridad emisora, permite al gobernado conocer la autoridad a la que puede reclamar el acto, pero también deja ver si ese órgano de autoridad es competente para la actuación que llevó a cabo. La fundamentación y motivación son garantías ya explicadas en términos generales al estudiar los requisitos esenciales de las sentencias, que se pueden considerar cumplidos cuando el acto administrativo contiene la cita de las razones de hecho y de derecho que han llevado a la autoridad a la emisión del acto que se trate, siempre que exista una perfecta relación de adecuación entre los fundamentos de derecho y las circunstancias de hecho. Ahora bien, no

obstante la idea general de que estos últimos requisitos enunciados son concomitantes al acto administrativo, se ha aceptado jurisprudencialmente por el TFJFA que es válido el cumplimiento de los mismos en forma previa al acto administrativo, siempre que éste se apoye en informes o dictámenes que hubieren sido del conocimiento del gobernado. También cabe señalar exclusivamente cuando la ausencia de fundamentación y motivación del acto no afecte los derechos del gobernado y no trascienda al fondo del asunto, resultará irrelevante este incumplimiento, siempre que el mismo afectado conozca esas razones de hecho y derecho que produjeron la emisión del acto. Al igual que en caso de incompetencia, al existir la ausencia total de fundamentación y motivación del acto administrativo, puede hacerse valer por el TFJFA aún de oficio.

El objeto del acto es lo que el mismo resuelve, decide o certifica; su señalamiento permite identificar si se cumple la competencia del órgano que lo emite y si el propio objeto se encuentra viciado, sea por estar prohibido por la ley, o por no determinarse por la ley en la especie o determinarse para casos diversos en situaciones de facultades regladas, por ser impreciso u obscuro, por ser contradictorio, desproporcionado, ilógico, o por ser inhumano o contra la ética. La firma del funcionario representa por una ficción de derecho, la manifestación de voluntad de órgano administrativo de que ha sido su decisión emitir el acto en los términos realizados, y debe ser autógrafa, estampada de puño y letra del servidor que hubiere emitido el acto. El señalamiento del destinatario del acto es otro requisito formal, y permite al gobernado identificarse a sí mismo como la persona sobre la que recaen los efectos del acto, por ser a quien se dirige, lo cual se necesita también para que el acto pueda surtir sus efectos.

Es menester expresar que no toda violación a los requisitos formales es sustancial, entendida como la que afecta las defensas del gobernado y trasciende al sentido de la resolución —que de cumplirse da lugar a la nulidad del acto—, pues también existen las violaciones no sustanciales a requisitos de forma, que no tienen los efectos recién señalados, y que no originan la nulidad de la resolución.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

Las formalidades del procedimiento administrativo, –actos o fases en que se desarrolla la actividad administrativa para la obtención del acto administrativo– constituyen requisitos que deben cumplirse en forma previa a la emisión de la resolución, en este sentido la diferencia con las formalidades del acto es precisamente que en la fracción que se comenta no se requiere la concomitancia al acto. En todo caso, el incumplimiento de las formalidades del procedimiento origina la ilegalidad del acto administrativo que se produce, por haberse incumplido los requisitos que establece la ley para su preparación. Este mismo vicio origina la ineficacia de la Administración Activa, pues sus funciones y atribuciones no se cumplen en la forma que establecen las leyes, lo cual también hace susceptibles de anulación sus resoluciones por la trasgresión a los derechos del gobernado.

Las formalidades del procedimiento, igualmente consagradas como garantía en el artículo 14 Constitucional, se componen de la oportunidad de defensa y la oportunidad probatoria. La primera presume el derecho de audiencia, que se integra a su vez por la publicidad del procedimiento –la posibilidad de que el gobernado obtenga un conocimiento completo y oportuno de las actuaciones administrativas que afectan su interés–, pero además implica la posibilidad de manifestar sus razones en forma previa y posterior a la emisión de la resolución administrativa, e incluso el derecho a ser patrocinado profesionalmente. Asimismo, la oportunidad probatoria consiste en la posibilidad de demostrar la veracidad de sus afirmaciones con los medios idóneos permitidos por la ley. Ahora bien, de manera similar al requisito señalado en la fracción anterior, el incumplimiento a las formalidades del procedimiento puede o no ser sustancial, y sólo en caso de serlo traerá como consecuencia la nulidad del acto que se trate, pues en este caso se habrán afectado las defensas del gobernado.

Al respecto, resulta aplicable la jurisprudencia número P./J. 47/95, sostenida por el Tribunal Pleno de la SCJN, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su 'Gaceta, correspondiente al informe del mes de diciembre de 1995, Novena Época, página 133, que señala:

**FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO.
SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y
OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La**

garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Que en términos generales comprende lo señalado por nuestra parte al respecto.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

Esta causal de nulidad conocida como violación a la ley, se manifiesta cuando el funcionario voluntariamente se aparta de lo establecido por la norma jurídica, o cuando interpreta erróneamente el precepto legal, o cuando incurre en una falsa aplicación de una norma por encontrarse en un error de apreciación o existencia de los hechos. Es así como se distingue de las anteriores causales, pues a diferencia de las anteriores, en este caso sí existe contraposición entre la actividad del funcionario con lo dispuesto por las normas jurídicas que regulan el fondo del asunto.

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

Esta causal se refiere al doctrinariamente llamado desvío de poder, que se lleva a cabo por un funcionario competente y con las formalidades legales que el acto debe revestir, lo cual da la apariencia de legalidad del acto, pero que realiza por motivos y fines distintos de los que persigue y contempla la norma legal. Cabe señalar que el desvío de poder sólo se manifiesta en las denominadas facultades discrecionales –en contraposición a las facultades regladas– que son aquellas otorgadas por la ley con mayor o menor margen de libertad, en

virtud de las cuales el órgano administrativo puede actuar cuando lo crea oportuno, según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen la finalidad de su actividad. En el desvío de poder, el funcionario persigue un fin personal, el fin de favorecer a un tercero, o incluso el fin de favorecer a la Administración Pública pero protegiendo en este caso un interés diverso al contemplado por la ley.

La dificultad de probar el desvío de poder es manifiesta en el contencioso administrativo, porque deriva del aspecto subjetivo de la actuación del funcionario público y éste intenta cubrir la ilegalidad del acto mediante el acreditamiento de su competencia y el cumplimiento de las formalidades legales. No obstante lo anterior, es posible demostrar la desviación de poder con pruebas indirectas, de indicios, de pruebas de las cuales es obvia la actuación –y fin– que debió tener el funcionario. Así, reconocemos que en nuestro país no se ha desarrollado ni la jurisprudencia ni la doctrina sobre esta causal de nulidad, por lo cual nos referimos a autores extranjeros como Javier Cretalla, que reconocen entre otras, las siguientes presunciones denunciadoras del desvío de poder:

- Contradicción del acto con actos anteriores o posteriores, que se observa cuando sin causa legal o modificación en las circunstancias de hecho, el funcionario varía sus decisiones discrecionales, separándose del sentido en que venía dictando esa clase de actos, lo cual se aprecia objetivamente por la discrepancia en el contenido de fondo de actos emitidos en momentos distintos.
- Motivación excesiva como indicio a priori, que se exterioriza por una inusual y anormal justificación del acto, en forma asistemática e incoherente.
- Injusticia manifiesta, que se muestra por una tendencia al beneficio de intereses privados sobre los intereses públicos.
- Disparidad de tratamiento, que se revela cuando en circunstancias de hecho iguales, se otorga un trato distinto a personas diferentes o incluso a la misma persona en diverso momento, contradiciéndose los actos en cuanto al fondo de la cuestión que resuelven.
- Presiones sobre el funcionario, como vicio del consentimiento en el acto administrativo, por medio de cualquier forma de coacción física o moral de un tercero.

LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS

De conformidad con el artículo 229 del CFF, 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."*

Asimismo, conforme al mismo precepto, las sentencias del TFJFA pueden indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales, siempre que la nulidad se declare por la omisión de requisitos formales, que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada; o la nulidad se base en la comisión de vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada. En estos casos se configura la nulidad para efectos. En los demás casos en que se declare la nulidad de la resolución, también podrá indicar el Tribunal, los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, siempre que no se trate de facultades discrecionales. En ese sentido, el Tribunal tiene la facultad para emitir sentencias en que condene a la autoridad a restituir un derecho subjetivo violado o devolver una cantidad determinada, siempre que hubiere constatado previamente la existencia del derecho del particular y la ilegalidad de la resolución impugnada.

La nulidad lisa y llana de una resolución deberá declararse por la Sala del conocimiento, en los casos en que se compruebe la incompetencia del funcionario que dictó, ordenó o tramitó el procedimiento del que derivó la resolución impugnada en juicio; igualmente en los casos de la denominada violación a la ley, si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si la resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o no se aplicaron las debidas, y

también deberá declararse la nulidad en los términos señalados cuando la resolución administrativa esté viciada por desvío de poder. Ahora bien, en caso que la Sala estime conveniente señalar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, tratándose de nulidad lisa y llana, y no se trate de una sentencia de condena, en este caso podemos válidamente señalar que la resolución que deba dictar la parte demandada tendrá efectos restitutorios de derechos subjetivos al igual que en las sentencias de condena.

LA IMPUGNACION DE LAS SENTENCIAS DEL TFJFA

La impugnación de las sentencias invariablemente tiene por objeto la modificación o la revocación de las mismas, por considerarse contraria a derecho y a los intereses jurídicos de quien la promueve.

Así, puede ocurrir que el contenido de las sentencias resulte desfavorable a las autoridades administrativas o a los gobernados, reconociendo nuestro orden jurídico dos medios de defensa distintos según sea la parte afectada.

Efectivamente, a favor de las autoridades el CFF prevé el recurso de revisión, en contra de las sentencias que dicten las Salas Regionales del TFJFA, la Sala Superior o las secciones de la misma, recurso que también procede a su favor en contra de las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos, debiéndose impugnar a través de la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad, interponiéndolo ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional resolutora, dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos la notificación del propio acto atacado. Sobre el particular, baste lo señalado en este momento, con reserva de ser estudiado ampliamente en el siguiente capítulo.

Por otra parte, a favor de los particulares, es procedente el juicio de amparo directo, cuando le sea total o parcialmente desfavorable la sentencia del TFJFA, dictada por sus Salas Regionales, la Sala Superior o las secciones de la misma, inclusive cuando se hubiere dejado de analizar algún concepto de anulación esgrimido en el juicio y esa circunstancia le

acarree perjuicios jurídicos al quejoso. Al respecto, podemos afirmar que la acción de amparo tutela prácticamente todo el orden jurídico nacional contra las violaciones realizadas por cualquier autoridad, siempre que esas violaciones se traduzcan en una afectación actual, personal, y directa a los derechos del gobernado; en ese sentido, la acción de amparo se identifica con un derecho subjetivo público cuyo ejercicio persigue la restitución en el goce de las garantías transgredidas, por conducto de los órganos jurisdiccionales competentes. El juicio de amparo directo es denominado igualmente uni-instancial, pues se tramita en una sola instancia y su resolución no admite recurso alguno, salvo en casos que se decida sobre la interpretación de un precepto constitucional o la inconstitucionalidad de una ley, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República o gobernadores de los Estados, únicos casos en que procede el recurso de revisión ante la SCJN.

El plazo para la presentación de la demanda de amparo es de quince días hábiles contados a partir del día siguiente de aquél en que surta efectos la notificación del acto impugnado. La demanda se presenta ante la propia Sala que dictó la sentencia reclamada, y se dirige al Tribunal Colegiado en materia administrativa del Circuito al que en función del territorio corresponda conocer del juicio. La Sala responsable formará carpeta falsa y correrá traslado a los terceros perjudicados señalados con copias simples de la demanda, para que ocurran en el plazo de diez días ante el Tribunal Colegiado de Circuito a manifestar lo que convenga a sus intereses jurídicos. Una vez emplazados, los terceros perjudicados, y con las constancias de emplazamiento, la Sala responsable deberá efectuar la certificación señalada por el artículo 163 de la Ley de Amparo –la fecha en que fue notificada al quejoso la resolución reclamada y la de presentación del escrito de demanda, así como los días inhábiles que mediaron entre ambas fechas–, y rendir su informe justificado, al cual anexará las constancias originales que obren en el expediente. El Tribunal Colegiado podrá resolver lo siguiente:

- a) Desechar la demanda por improcedencia del juicio.
- b) Declarar que operó alguna causal de sobreseimiento, y sobreseer el juicio.
- c) Negar el amparo y protección de la Justicia de la Unión.

- d) Otorgar el amparo, ordenando la reposición del procedimiento desde la violación cometida o que se dicte una nueva resolución, el cual deberá cumplir la Sala o dirigirse a las vías de ejecución dentro de las veinticuatro horas siguientes a que reciba la ejecutoria, de conformidad con el artículo 106 de la Ley de Amparo.

Por otro lado, y sin confundir el juicio de amparo directo procedente contra las sentencias del TFJFA, con el diverso juicio de amparo indirecto, es menester referirnos a este último, como medio de impugnación de las sentencias del mismo Tribunal, sino para señalar que esta vía es la idónea en último caso, para lograr el cumplimiento del fallo por parte de las autoridades demandadas, tratándose de negativa, omisión o resistencia de parte de estas últimas. En este caso, el juicio de amparo indirecto tendrá lugar por violación a los artículos 14 y 16 de la CPEUM, como medio de control de la constitucionalidad y de la legalidad, y cuya consecuencia práctica será conseguir la eficacia en el cumplimiento de las sentencias del TFJFA.

Es así como concluimos el presente capítulo, habiendo estudiado la esencia del TFJFA, lo cual resulta indispensable para comprender las sentencias que este órgano puede emitir y poder partir al entendimiento del recurso de revisión y al recurso de revisión adhesivo en los siguientes capítulos.

2.1 EVOLUCION DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Antes de iniciar el estudio del punto en que nos ubicamos, es necesario hacer un par de aclaraciones, a manera de acotaciones al tema. En primer lugar, consideramos necesario subdividir el tema que nos ocupa en dos etapas: los antecedentes del recurso de revisión fiscal anteriores a las leyes de 31 de diciembre de 1946 y 31 de diciembre de 1948, y los antecedentes posteriores. Esta división se efectuó atendiendo la importancia de los ordenamientos últimamente citados, pues consideramos que son los primeros antecedentes verdaderamente inmediatos del recurso de revisión fiscal. Sin embargo, no fue nuestro deseo el omitir mencionar las cuestiones previas a estas leyes, que nos permitirán comprender la tradición jurídica y el medio en que estos ordenamientos surgieron, arribando a su estudio y deteniéndonos hasta antes de la regulación actual –la que será abordada en el siguiente punto de este mismo capítulo–. En segundo lugar, es menester explicar que la denominación del presente punto que se observa, se justifica porque nuestra atención se dirigirá eminentemente a la evolución de la CPEUM y del CFF en lo conducente, sin embargo, lo anterior no significa que nos limitemos exclusivamente a tratar estos dos ordenamientos, sino que en cuanto sea necesario mencionaremos la evolución en otras leyes, como son las mencionadas en la primera parte de este párrafo e incluso la LOTFJA. De esa manera, hechas que fueron las advertencias relativas a este punto, abordamos enseguida nuestro tema.

1. ANTECEDENTES DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL ANTERIORES A LAS LEYES DE 31 DE DICIEMBRE DE 1946 Y 31 DE DICIEMBRE DE 1948

a) EL RECURSO DE SUPLICA

Concebimos la importancia del recurso de súplica como antecedente de la revisión fiscal actual, en dos vertientes: en primer lugar encontrando elementos comunes entre ambas

figuras que demuestran que la segunda respeta en esencia su tradición jurídica antigua, y en segundo lugar, porque explicar la súplica servirá para basar nuestra postura de la naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal actual, como una especie de súplica casacional.

El recurso de súplica o suplicación, tuvo su antecedente en nuestra legislación colonial y primeros años de vida independiente en México, y la podemos entender como *“la aplicación de la sentencia de vista de los Tribunales Superiores, interpuesto ante ellos mismos, o bien, la petición que se hace ante los Tribunales Superiores para que corrijan o revoquen la primera sentencia que se llama de vista por la segunda llamada de revista”*.¹⁹ La súplica, incluida la relativa a la materia fiscal – en la cual tuvo su mejor expresión–, tuvo su fundamento constitucional en el texto original de la Constitución de 1917, cuyo artículo 104, fracción I, disponía lo siguiente:

“Artículo 104. Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I. ...

...

De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, introduciéndose y substanciándose el recurso en los términos que determinare la ley”.

De esa manera, las sentencias de segunda instancia dictadas en los juicios ordinarios por los tribunales federales, podían suplicarse ante la SCJN. La súplica constituyó una tercera instancia de los juicios federales, incluyendo los fiscales –que en ese entonces se resolvían por los Juzgados de Distrito como órganos administradores de justicia administrativa previos al TFF–. La súplica se reguló en los artículos 32 y 35 de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación en relación a los artículos 131 a 146 de la Ley de Amparo de 1919. Este último ordenamiento estableció que:

“Las sentencias definitivas dictadas en segunda instancia de los Tribunales Federales o por los de los Estados, del Distrito Federal y Territorios, con motivo de las controversias que se susciten sobre cumplimiento y

¹⁹ PALLARES Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*. México, 1996, pág. 745

aplicación de las leyes federales o de los tratados celebrados con las potencias extranjeras, podrá combatirse ante la Suprema Corte por medio del Juicio de Amparo, cuando se reúnan los requisitos que al efecto exige el título I de la presente ley, o por el de súplica, en los términos que establece este capítulo. El uso de uno de dichos recursos excluye al otro."

De lo anterior se deriva que la súplica constituyó un recurso común —y no privativo— favorable tanto a las autoridades fiscales como a los particulares, pudiendo estos últimos elegir entre intentarla o interponer el juicio de amparo.

Más adelante, mediante reforma al artículo 104, fracción I, de la CPEUM, publicada en el DOF el 18 de enero de 1934, se suprimió el fundamento del recurso de súplica, de manera que los fallos de segunda instancia en materia administrativa favorables a los particulares quedaban firmes, pues sólo podían impugnarse por los gobernados por vía del juicio de amparo cuando les perjudicaran a estos últimos. Al respecto, las razones fundamentales de esta modificación —la celeridad de los juicios federales y la liberación de trabajo a la SCJN— se observan en el dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados, cuya segunda lectura se efectuó en sesión ordinaria celebrada el 16 de noviembre de 1933, que en lo conducente transcribimos a continuación:

"... fue un error de los constituyentes de Querétaro haber adoptado el recurso de súplica entre nosotros, ya que tal recurso, en la forma que lo establece tan amplia la Constitución, viene a determinar una centralización en el ramo de la justicia, que no va de acuerdo con el régimen federal, tradicional entre nosotros. Efectivamente, este recurso de súplica viene a constituir una tercera instancia para todos los negocios que se tramitan en la República, ya que la Suprema Corte viene a conocer, como decimos los letrados, en grado, en virtud de jurisdicción para todos los expedientes que se tramiten en todos los juzgados y tribunales de la República, y por ello viene además a convertirse la Suprema Corte, que técnica y constitucionalmente es un tribunal de garantía en un tribunal de apelación." Y que "en sustitución del recurso de súplica quedará nuestro tradicional, nuestro único recurso de amparo, y digo único, porque es la institución única en

Latinoamérica para asegurar el mantenimiento de garantías individuales. El amparo substituye al recurso de súplica en todos los sentidos, y adoptamos también esta supresión porque llegamos al convencimiento de que el recurso de súplica no viene a ser en el fondo más que un instrumento para chicanas".²⁰

Eliminado el recurso de súplica, las autoridades se vieron sin poder impugnar las sentencias de segunda instancia de los tribunales federales; sin embargo, los particulares podían por su parte reclamarlos mediante el juicio de garantías.

Posteriormente, y ya sin sustento constitucional –modificación que más adelante se mencionará–, el artículo 56 de la reforma de 30 de diciembre de 1935 a la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, estableció que el recurso de Súplica ante la SCJN procedería contra las sentencias de segunda instancia, en los juicios de oposición en materia fiscal, que resultaren total o parcialmente desfavorables al Fisco, cuando la cuantía del asunto excediera de \$5,000.00, debiéndose tramitar conforme al Capítulo I, del Título II, de la Ley de Amparo, sin embargo, al promulgarse la Ley de Amparo en la misma fecha señalada, se suprimió la regulación del recurso de súplica, razón por la cual resultó imposible jurídicamente su tramitación y resolución.

b) LA REVISIÓN FORZOSA

Otro antecedente del recurso de revisión fiscal lo constituyó la revisión forzosa, un recurso favorable a las autoridades fiscales en contra de las resoluciones de los Jueces de Distrito que afectaran el interés fiscal de la Federación. Prevista en el artículo 452 del CFPC de 26 de diciembre de 1908, la revisión forzosa procedía contra las resoluciones que fueran apelables pero no se hubieren recurrido por el ministerio público federal en el plazo legal, y siempre que la cuantía del asunto excediera de \$500.00, en cuyo caso el Juez de Distrito, de oficio –y con la certificación de su Secretario de Acuerdos–, estaba obligado a remitir los autos al superior para su revisión.

²⁰ CAMARA DE DIPUTADOS, *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones. vigésimo novena edición.* México, 1985. t. X. pp. 403 y 404

Consideramos a la revisión forzosa como antecedente de la revisión fiscal actual, porque en la primera ya se observa la desigualdad del beneficio sólo a las autoridades fiscales que actualmente se repara en la segunda, además de que en la primera se intentó una diferenciación de los asuntos que por su cuantía ameritaban la revisión. No obstante lo anterior, el objeto principal de la revisión forzosa lo constituía la protección del interés fiscal y no el control de la legalidad de los fallos de los Jueces de Distrito. Ahora bien, razonamos que este recurso fue privativo a favor de las autoridades fiscales –a pesar de que esto no se limitó expresamente en el precepto mencionado–, en virtud de la improcedencia que traía aparejada su presentación por los particulares privados de legitimación activa para ese efecto, pues éstos carecían de interés jurídico para impugnar resoluciones contrarias al interés fiscal de la Federación, máxime que en estas circunstancias esa resolución sería propiamente favorable a sus intereses jurídicos.

Por otra parte, la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación de agosto de 1934, otorgó expresamente competencia a los jueces de Distrito para conocer en primera instancia en materia contenciosa administrativa federal, y a los Tribunales Colegiados de Circuito para resolver en apelación las controversias suscitadas por la aplicación de leyes federales y respecto a controversias sobre la legalidad o subsistencia de actos o procedimientos administrativos.

c) LA LEY DE JUSTICIA FISCAL

En el punto 1.3 del capítulo anterior fueron estudiados la *ocassio* y la *ratio legis* de la Ley de Justicia Fiscal (LJF) –formal creadora del entonces TFF, promulgada el 27 de agosto de 1936 y publicada junto a su exposición de motivos en el DOF del 31 del mismo mes y año, que en términos generales unificó y ordenó toda la legislación que en materia contenciosa tributaria existía en ese momento en nuestro país–, y en ese mismo capítulo sostuvimos como un aspecto de la naturaleza jurídica de ese Tribunal al momento de su creación su carácter de órgano de justicia delegada, por lo que a continuación evitamos hacer mayores demostraciones al respecto, refiriéndonos exclusivamente a lo que permita

comprender las razones por las cuales no se contempló el recurso de revisión fiscal o una figura de naturaleza jurídica similar en la etapa en comento.

En ese sentido, a nuestro estudio sólo atañe lo siguiente:

- El entonces TFF surgió a la luz de la LJJ como un tribunal de justicia delegada, pues en términos de la exposición de motivos y del artículo 10 de tal ordenamiento, sus fallos se emitían en representación del Presidente de la República.
- Las sentencias del TFF tuvieron en esa época el carácter de cosa juzgada, de conformidad con el artículo 57 de la LJJ, siendo absoluta en relación a las autoridades por no poder controvertirlas y siendo relativa en relación a los gobernados que sólo podían impugnarlas mediante el juicio de garantías.

En apoyo a lo anterior, se cita la parte conducente de la exposición de motivos de la LJJ:

“Como consecuencia del carácter jurisdiccional de las decisiones del Tribunal Fiscal, se establece que éstas tendrán fuerza de cosa juzgada, con el alcance que estos términos tienen cuando los emplean nuestros códigos de procedimientos al referirse a los fallos de la justicia ordinaria: es una cosa juzgada relativa que todavía puede destruirse por una sentencia de amparo. Se conserva la expresión, por una parte, porque como ya se indica, nuestras leyes la usan, y por la otra, porque aún la misma doctrina del derecho procesal acepta que la cosa juzgada puede tener diversos grados y que uno de ellos es cuando un fallo ya no es revocable por recurso ordinario, sino, sólo por medios de impugnación extraordinarios, ahora que la relatividad sólo existe cuando el fallo sea adverso al particular, pues cuando le sea favorable, la cosa juzgada sí es absoluta.”

Por su parte, la Ley de Justicia Fiscal establecía:

“Artículo 57.- Los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tendrán fuerza de cosa juzgada...”

De esa manera, mientras los gobernados contaban con el juicio de amparo para reclamar las sentencias del TFF que perjudicaran sus intereses jurídicos, las autoridades en ese momento no podían reclamarlas como tampoco podían hacerlo tratándose de fallos del Poder Judicial Federal.

Para concluir el tratamiento de la LJP, podemos afirmar que la inexistencia de la revisión fiscal en el contencioso administrativo de esa época a favor de las autoridades, resultaba coherente con el carácter de cosa juzgada absoluta con que se revistieron las sentencias desfavorables a las autoridades fiscales en este ordenamiento y que, a su vez, la fuerza de cosa juzgada de las sentencias del TFF aparece como una consecuencia del carácter jurisdiccional que se pretendió otorgar a ese órgano, como un contrapeso a la carencia del Tribunal de medios de coerción para hacer cumplir sus fallos directamente.

Así es, no siendo posible otorgar plena jurisdicción al TFF, éste careció desde sus inicios de un elemento indispensable de la misma jurisdicción: la *executio* – los medios necesarios para hacer cumplir sus sentencias directamente –, y para cubrir esta carencia se pretendió que sus fallos tuvieran el carácter de cosa juzgada, exclusivamente no aplicable en los casos en que la herencia constitucional del amparo no lo permitiera, es decir, en los casos en que la sentencia fuera desfavorable a los particulares. Adicionalmente, la inexistencia de la revisión fiscal favorable a las autoridades, resultó igualmente acorde al sentido de la reciente supresión constitucional de la súplica o suplicación, y al objeto de esta modificación: agilizar y evitar el rezago de los juicios federales. A mayor abundamiento, la inexistencia del recurso de revisión fiscal en este contexto, respetaba la jurisprudencia de la SCJN que establecía que como el TFF dictaba sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión, no se concebía que otro órgano del mismo Ejecutivo, que obraba por acuerdo del titular de ese poder, tal como la SHCP, pudiera pedir la revisión de los actos de dicho Tribunal.

d) EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938

Este ordenamiento, promulgado el 30 de diciembre de 1938 y en vigor del 1º de enero de 1939 a marzo de 1967, derogó conforme a su artículo 2º transitorio a la LJP, sin embargo, recogió prácticamente todo el contenido y principios de ésta, incorporando adicionalmente la regulación de los elementos de la obligación tributaria, la ampliación de su competencia a materias no fiscales, el procedimiento económico-coactivo y las infracciones y sanciones.

Por lo que se refiere a la revisión fiscal, al igual que en la ley anterior, en este ordenamiento tampoco se previó, pues el TFF mantuvo su mismo funcionamiento y estructura, subsistiendo el sentido de que sus fallos se dictaban en representación del Ejecutivo de la Unión, y en el artículo 206 del CFF de 1938 se reprodujo en idénticos términos el diverso 57 de la LJJ en que se disponía que los fallos del TFF tendrían fuerza de cosa juzgada, lo cual obviamente dejaba a salvo la posibilidad de impugnación de las sentencias desfavorables a los particulares mediante el juicio de amparo.

e) LA REFORMA DE 1946 AL ARTICULO 104 FRACCION I DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La importancia de esta reforma como antecedente del recurso de revisión fiscal es indudable, pues otorgó la base constitucional para que el Congreso de la Unión contara con facultades para emitir leyes que establecieran recursos ante la SCJN, para impugnar sentencias de segunda instancia de los tribunales del Poder Judicial de la Federación y de los tribunales administrativos como el TFF. Podemos señalar que ese fue el objetivo que expresamente se persiguió –según se infiere de la iniciativa y dictámenes de las Comisiones respectivas–, pero existió otro, un fin indirecto pero quizá de mayor relevancia: prevenir constitucionalmente a los tribunales administrativos en el sistema jurídico mexicano. Por lo que respecta a este último fin, nada adicional señalaremos por haberse analizado en el primer capítulo de este trabajo; por lo que corresponde al objetivo primeramente señalado, a continuación se estudiará con detenimiento.

No hemos de olvidar que en el año de 1937, diez meses después de la entrada en vigor de la LJJ, el entonces Presidente de la República, general Lázaro Cárdenas del Río, presentó ante el Congreso de la Unión una iniciativa de reforma al artículo 104 Constitucional, con la finalidad principal de obtener el reconocimiento constitucional de los tribunales administrativos autónomos, y por otra parte restablecer dentro de la CPEUM al recurso de súplica para todos los juicios en que estuviere interesada la Federación. Esta iniciativa no prosperó porque el Poder Legislativo discrepó con el carácter de órgano autónomo que se pretendió para el TFF y porque consideró inadecuada e incorrecta la

inclusión constitucional del recurso de súplica en todos juicios en que estuviere interesada la Federación, por abrir una tercera instancia en contra de sentencias dictadas por tribunales de segundo grado, pues se aseguró que entonces la Corte conocería en apelación sin ser la función original que debía cumplir.

Por otra parte, la situación que prevalecía al momento de presentar el Ejecutivo Federal la iniciativa de modificación al artículo 104 fracción I de la CPEUM en 1946, fue calificada por éste como “injusta y antijurídica”, considerando que las autoridades se encontraban en desventaja frente a los particulares en materia de impugnación de sentencias de los tribunales federales, en virtud de que las primeras se encontraban en imposibilidad jurídica de impugnar los fallos que les fueran desfavorables, a diferencia de los particulares que a través del juicio de garantías podían controvertir las sentencias que afectaran sus intereses jurídicos. De esa forma, se buscó obtener el sustento constitucional que pudiera ser materializado mediante una Ley que emitiera el Congreso y que regulara un recurso a favor de las autoridades en contra de las sentencias del TFF.

En ese sentido, la iniciativa del Presidente de la República, licenciado Manuel Avila Camacho, de fecha 2^o de septiembre de 1945 ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, decía:

“... debe recordarse:

1. Que a fines de 1940, la Suprema Corte de Justicia dictó varias decisiones sosteniendo que los textos en vigor de la Constitución son bastantes para que el legislador secundario cree a favor del estado un recurso para llegar a la Suprema Corte. De haber persistido esa interpretación lo mismo la iniciativa de 1937 que ésta, serían innecesarias; pero como en 1941 la Suprema Corte volvió al criterio de 1936 y, todavía más, declaró explícitamente que sólo una reforma constitucional podría conceder jurisdicción a la Corte Suprema en los negocios de que se viene hablando, si se está de acuerdo, como seguramente lo estará el Congreso y las legislaturas locales, en que es injusta y antijurídica la situación que ahora existe y que permite a los intereses privados, a través del juicio de amparo, llegar a la Suprema Corte y no en cambio a los intereses públicos...

2. La preocupación por hallar una fórmula para que la Suprema Corte de Justicia logre desahogar el gran rezago que agobia a su Sala civil, ha venido acentuándose, como es natural, en los últimos años.

No es éste el sitio adecuado para referirse a los intentos de solución y a las diversas opiniones expuestas en el seno del gobierno de la Suprema Corte, de las escuelas de derecho o simplemente en los círculos profesionales interesados. Parece bastante para el propósito que la presente iniciativa persigue, anotar el hecho de que la Sala civil, que como antes se expresa es la que padece de gran rezago de negocios, no verá aumentada su competencia ni directamente por la reforma constitucional ni por las leyes que de ella deriven, sino de manera especial la Sala administrativa cuyos negocios marchan sensiblemente al día, esto aparte de que desde ahora, el Ejecutivo expresa su opinión en el sentido de que no iniciará, aprobada la reforma, sino las leyes que sea absolutamente preciso para que los negocios de mayor importancia por la tesis que encierra o por el interés patrimonial que signifiquen, pueda llegar a la Corte. Para el gran volumen que representan los asuntos en que se plantean cuestiones ya muchas veces decididas por los tribunales o de cuantía pequeña los fallos adversos al estado que dicten los tribunales inferiores o de la jurisdicción administrativa seguirán como hasta hoy, siendo obedecidos sin buscar su reparación en la Suprema Corte.

Por último, de aprobarse la iniciativa, se legisla lo que muchas veces se ha señalado como deseable en la doctrina constitucional mexicana: que la jurisdicción de la Corte Suprema de Justicia esté fijada por principios uniformes lo mismo dentro del amparo que fuera de él; que cese la actual e injustificada situación en que a través del juicio de amparo el negocio más insignificante pueda llegar a la Suprema Corte de Justicia y en cambio esté negado el acceso al tribunal supremo a negocios importantísimos en que los intereses públicos estén de por medio...”²¹

Turnada la iniciativa en la Cámara de Diputados, el mismo día de su presentación 25 de septiembre de 1945 a la Primera Comisión de Puntos Constitucionales, esta elaboró dictamen favorable a dicha iniciativa, cuya primera lectura se dio en sesión ordinaria de 24 de diciembre de 1945, sosteniendo que:

“... la actual [iniciativa] sólo tiende a devolver a la jurisdicción de la Suprema Corte una materia que, conforme a las mejores tradiciones constitucionales de México, debe pertenecerle: decir la última palabra en todas aquellas controversias que afecten el interés público y que deriven de la aplicación de leyes federales.

La importancia que en un orden práctico tiene la presente iniciativa es que, una vez elevada a texto constitucional, dejará de darse el caso de que asuntos de gran trascendencia por el interés económico que encierran o por las tesis que acojan, concluyan en tribunales federales inferiores, sino

²¹ CAMARA DE DIPUTADOS, op cit. pág. 410

en la Suprema Corte. Por otra parte, como el Congreso será el que defina cuándo concederá el recurso, no debe tenerse el temor de que el problema del rezago de la Suprema Corte (que ha sido materia de estudio al examinar distintas iniciativas del ejecutivo), se agrave...”²²

Este dictamen se aprobó sin discusión en la fecha señalada, por unanimidad de 82 votos, ordenándose turnar el proyecto al Senado de la República, y turnándose en éste a la Segunda Comisión de Puntos Constitucionales, la cual, una vez elaborado su dictamen, lo aprobó igualmente, como se aprecia de la lectura del mismo efectuada en sesión ordinaria de fecha 28 de diciembre de 1945, argumentando prácticamente con la misma redacción de la iniciativa, lo siguiente en su apoyo:

“Como la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que sólo una reforma constitucional puede concederle jurisdicción para que el estado tenga el recurso de llegar a ella; y como seguramente se estará de acuerdo en que la situación del estado es injusta y antijurídica, pues mientras se permita a los intereses privados, a través del juicio de amparo, acudir a la Suprema Corte, se niega a los intereses públicos este derecho, es indispensable la reforma de que se trata, a efecto de que la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia esté fijada en principios uniformes, lo mismo dentro del amparo que fuera de él, para que cese la actual injustificada situación en que, a través del amparo, el negocio más insignificante pueda llegar a la Suprema Corte de Justicia, mientras esté negado el acceso al tribunal Supremo a negocios importantísimos en que los intereses públicos están de por medio.”²³

Este dictamen fue aprobado sin discusión en el Senado de la República, por unanimidad de votos, el 28 de diciembre de 1945, dispensándose de todos los trámites y pasándose enseguida a las legislaturas de los estados para su aprobación. El cómputo de los votos de las legislaturas locales y la declaratoria de haberse aprobado la reforma propuesta, se efectuó en sesión ordinaria de la Cámara de Senadores de 8 de octubre de 1946, y en reunión plenaria de la Cámara de Diputados de 29 de octubre de 1946, se declaró reformada la fracción I del artículo 104 de la CPEUM, publicándose en el DOF de 30 de diciembre de ese mismo año, y entrando en vigor diez días después de su publicación, en los términos de

²² Ibidem, pág. 412

²³ Ibidem, pág. 413

la iniciativa correspondiente y agregándose un segundo párrafo a tal precepto, quedando de la siguiente forma:

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

I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten a intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los estados, del Distrito Federal y territorios. Las sentencias de primera instancia serán apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.

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

De esta manera se otorgaba la base constitucional para las leyes de 1946 y 1948, creadoras del recurso de revisión, que desde nuestra óptica constituyen los antecedentes más importantes de la revisión fiscal actual, partiendo en aquél momento a la modificación de nuestra ley suprema con el fin de eliminar el principio de la cosa juzgada en contra de las autoridades dentro del juicio de nulidad ante el TFF. Lo anterior se afirma en el conocimiento del contexto de esa modificación, sin embargo, de un análisis exegético al *adendum* constitucional, no se aprecia de ninguna manera que los recursos que permitía se limitaran a la materia tributaria, ni mucho menos que alguno se hubiere denominado *revisión fiscal* en el propio texto constitucional, sino que sólo se estableció la posibilidad de crear recursos así denominados genéricamente, contra sentencias de segunda instancia y las de los tribunales administrativos federales.

2. LEYES DE 31 DE DICIEMBRE DE 1946 Y 31 DE DICIEMBRE DE 1948, Y ANTECEDENTES POSTERIORES A LAS MISMAS

Tal como ha sido señalado, consideramos a estas leyes los antecedentes más importantes del actual recurso de revisión fiscal, como pilares de esta figura en nuestra historia jurídica reciente. La razón aparece clara: estos ordenamientos – particularmente la ley de 1946 –, marcan el nacimiento del recurso de revisión fiscal con los elementos esenciales con que cuenta en la actualidad.

La importancia de estas leyes igualmente se observa al eliminar el principio de cosa juzgada de las sentencias del TFF desfavorables a las autoridades, restableciendo de cierta forma el antiguo recurso de súplica al implantar una nueva instancia ante el máximo tribunal, transfiriendo al Poder Judicial de la Federación la facultad de última decisión en los casos de procedencia del recurso y convirtiendo parte de la naturaleza jurídica de la Suprema Corte como tribunal de alzada del TFF.

Asimismo, la importancia de estas leyes consiste en que limitaron la procedencia del recurso subordinándolo a criterios de verdadera excepcionalidad, en las hipótesis que se consideraron que ameritaban su tramitación, sin permitir su procedencia indiscriminada. En ese tenor, a continuación estudiaremos las leyes que nos ocupan.

A.- LEY PARA CREAR UN RECURSO ANTE LA SUPREMA CORTE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN (HOY T.F.J.F.A.)

Podemos considerar a este ordenamiento legal como el formal creador del moderno recurso de revisión fiscal, atentos a lo aducido en los tres párrafos anteriores. Esta ley constituye la materialización de una parte de los objetivos que se persiguieron al buscar la reforma constitucional recién estudiada en este trabajo. No olvidemos que, tal como lo hemos sostenido, la reforma de 1946 al artículo 104 fracción I de la CPEUM persiguió expresamente otorgar la base constitucional para leyes posteriores creadoras de recursos

contra sentencias de segunda instancia y de tribunales administrativos federales, pero que igualmente se buscó la inclusión constitucional indirecta de estos últimos tribunales.

Así pues, podemos afirmar que las razones *expresas* manifestadas por el Ejecutivo de la Unión y las comisiones del Constituyente Permanente, en las cuales se apoyaron para demostrar la necesidad de la reforma constitucional señalada en el párrafo anterior, pueden válidamente ser consideradas como las mismas razones otorgadas por el propio Ejecutivo Federal para justificar la necesidad de la ley que nos ocupa, tal como lo reconoció el Presidente de la República en la iniciativa correspondiente a esta ley, visible en el Diario de los Debates de Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos de 31 de diciembre de 1946:

“...
Miguel Alemán, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me concede la fracción I del artículo 71 de la Constitución, someto a la consideración de ustedes la siguiente iniciativa de ley para crear, en los términos de la reforma al artículo 104 de nuestra Carta Fundamental, un recurso ante la Suprema Corte de Justicia para crear, en los términos de la reforma al artículo 104 de nuestra Carta Fundamental, un recurso ante la Suprema Corte de Justicia en contra de las sentencias dictadas en los negocios de mayor importancia para la Hacienda Pública por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Según están ustedes enterados, el Ejecutivo promovió, en el año anterior, una adición al artículo 104 constitucional para devolver a la Suprema Corte su tradicional jurisdicción como tribunal federal de última instancia. Esta reforma, aprobada por el Congreso, ha sido ya ratificada por la mayoría de las legislaturas según cómputo del mismo Congreso y sólo está pendiente de su publicación en el "Diario Oficial" de la Federación. Como es obvio, la ley que inicio no entrará a regir sino cuando la reforma constitucional del 104 esté a su vez en vigor.

Al formularse la iniciativa constitucional se dieron a conocer al Congreso, en forma amplia, no sólo los motivos de la enmienda sino sus antecedentes; puedo, ahora, por esa razón, limitar este documento a la parte preceptiva que, como se advertirá, es muy breve y sencilla...”²⁴

Considerada esta iniciativa de urgente y obvia resolución en sesión ordinaria de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de 31 de diciembre de 1946, fue votada y

²⁴ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión ordinaria de 31 de diciembre de 1946. Número 51. Tomo I. Año I. XL Legislatura. pág. 21

aprobada por unanimidad de noventa votos y pasada al Senado para sus efectos constitucionales respectivos, en donde fue igualmente aprobada. Llama nuestra atención que en esa misma fecha se publicó en el DOF el texto definitivo de la ley, no obstante la dificultad material para que ese mismo día se hubiere estudiado y aprobado la ley por el Senado, imprimiéndose casi inmediatamente en el DOF, de lo cual observamos simulaciones en el proceso legislativo que sólo se entienden por la predominante figura del Ejecutivo de la Unión en la formación de leyes de aquella etapa. Fue entonces publicada la ley en el DOF de 31 de diciembre de 1946, que por su importancia se transcribe íntegramente:

“LEY que crea un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. -Presidencia de la República.

MIGUEL ALEMAN VALDES, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY PARA CREAR UN RECURSO ANTE LA SUPREMA CORTE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ARTICULO 1o. *Las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación en los distintos negocios de su competencia, contra las que no proceda recurso de acuerdo con las leyes que rigen el funcionamiento de dicho Tribunal, serán revisables, a petición de parte, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando el interés del negocio sea de \$50,000.00 o mayor.*

ARTICULO 2o. *El recurso se propondrá y sustanciará en los términos, forma y procedimientos que señala la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales para la revisión de las sentencias dictadas por los jueces de Distrito en amparo indirecto.*

ARTICULO 3o. *La suspensión del procedimiento otorgada durante el juicio ante el Tribunal Fiscal continuará en vigor al tramitarse el recurso creado por esta Ley mientras se mantenga la garantía del interés fiscal.*

TRANSITORIO

UNICO. *-Esta ley entrará en vigor diez días después de que sea publicado el Decreto que reforma la fracción I del artículo 104 constitucional.*

José López Bermúdez. D.P. -Gabriel Ramos Millán, S.P. - Fernando Guerrero Esquivel. D.A. -Donato Miranda Fonseca, S. S. Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia, expido la presente Ley en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, D.F., a los treinta días del mes de diciembre de mil novecientos cuarenta y seis. -Miguel Alemán Valdés. -Rúbrica. - El Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público, Ramón Beteta. -Rúbrica. - El C. Héctor Pérez Martínez, Secretario de Gobernación. - Presente”.

Desprendemos del texto legal transcrito, que el objeto de impugnación del recurso que se creaba lo constituyeron limitativamente las sentencias del TFF, por lo cual en principio se refirió exclusivamente a la materia fiscal ya que de inicio dicho tribunal fue competente sólo en esa materia.

Asimismo, observamos que el recurso que se creaba no fue privativo para las autoridades administrativas, sino que dentro del concepto de *parte* contenido en el artículo primero de la ley en estudio, al señalar en lo conducente: “*Las sentencias... serán revisables, a petición de parte*”, se puede afirmar que claramente se incluía a los gobernados, siendo en consecuencia procedente el recurso de revisión también a favor de estos últimos, sin menoscabar su acción de amparo en el juicio de garantías. Apoya igualmente ese razonamiento lo dispuesto por el artículo tercero de la ley referida, pues si consideramos que tal precepto dispuso que al tramitarse el recurso debía continuar suspendido el procedimiento [económico coactivo] mientras se mantuviera la garantía del interés fiscal otorgada durante el juicio ante el TFF, entonces no sólo podemos afirmar que tal dispositivo permitió indirectamente el recurso a favor de los particulares, sino sobre todo que únicamente se refería a este caso excluyendo el recurso a favor de las autoridades, pues sólo los gobernados tuvieron desde esos momentos la obligación de garantizar el interés fiscal y por ende sólo a éstos beneficiaría que el procedimiento económico coactivo –a cargo de las autoridades– continuara suspendido. En ese sentido, si bien es cierto que no existió expresamente una justificación de la necesidad de que el recurso que se creaba pudiera interponerse por cualquiera de las partes en el juicio ante el TFF, por no apreciarse en ninguna parte de la iniciativa o de los dictámenes de las comisiones correspondientes, relativas tanto a la formación de esta ley como a la reforma constitucional que le dio

sustento, también es cierto que del contenido de los artículos primero y tercero recién comentados resulta innegable a nuestro criterio que el recurso de revisión fiscal no surgió como privativo de las autoridades. A pesar de todo, en la práctica el recurso era generalmente interpuesto sólo por estas últimas.

Podemos notar que el único criterio de excepcionalidad que limitó la procedencia del recurso de revisión fiscal en su nacimiento, era que el interés del negocio relativo fuera de \$50,000.00 o superior. Años más tarde, en 1950, una reforma a esta ley disminuyó a \$20,000.00 la cuantía necesaria de los asuntos en que se podía interponer el recurso, especificando en aquél momento que también sería procedente en asuntos de cuantía indeterminada, y por otra parte, la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1949 otorgó competencia a esa Procuraduría para interponer el recurso de revisión fiscal ante la SCJN y para comparecer cuando los particulares lo interpusieran.

Asimismo, tal como sucede en la actualidad, el órgano del Poder Judicial Federal competente para resolver el recurso debía tramitarlo conforme a la regulación que la Ley de Amparo establecía para la revisión en amparo indirecto.

B.- LEY QUE CREA UN RECURSO DE REVISION DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION EN LOS JUICIOS DE NULIDAD PROMOVIDOS CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

Es posible afirmar que este ordenamiento, configuró en realidad un recurso de revisión distinto al creado en 1946 que, sin sustituirlo, acercó la figura procesal que contemplaba a la que actualmente existe, en el sentido de que limitó por primera vez la procedencia del recurso para ser posible su interposición sólo a favor de las autoridades administrativas.

Es importante acentuar que al momento de crearse este recurso en el año de 1948, de *facto* ya se utilizaba por ambas partes en los juicios relativos a la Hacienda del Distrito Federal con base en la regulación que otorgaba la ley de 1946, y la nueva regulación sólo

limitó la posibilidad de interponer el recurso favoreciendo únicamente a las autoridades administrativas, amén de que estableció la novedad en la cuantía que requerían los asuntos para amrcitar su procedencia, al establecer un importe considerablemente inferior al que se necesitaba para intentar el recurso en juicios contra autoridades federales. Así es, al momento de crearse el recurso de 1948 no sustituyó al recurso de 1946 que se podía interponer en los juicios contra autoridades federales, sino que coexistió con esa figura hasta la derogación de ambos por el CFF de 1967. Consideramos que la necesidad real de regular el recurso en juicios contra autoridades locales no fue su institución, sino conseguir limitarlo a favor de las autoridades administrativas inclusive cuando el importe fuera considerablemente menor al que se requería en los juicios en materia federal.

Efectivamente, hemos señalado que al momento de crearse el recurso en 1948 ya se utilizaba de hecho el recurso de revisión en materia local, pues al incorporarse en fecha 1º de enero de 1947 los asuntos de la Hacienda del Distrito Federal a la organización del Servicio de Justicia Fiscal regulado por el CFF de 1938, resultaba posible la extensión procesal de la revisión fiscal federal precisamente con base en esa incorporación.

Ahora bien, al dar lectura a su dictamen, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, consideró que la iniciativa del Ejecutivo Federal debía aprobarse invocando una mejor garantía tanto para los particulares como para las autoridades administrativas por darse intervención en último lugar a la Corte Suprema en la resolución de las controversias, buscando conseguir en materia local, similares resultados a los obtenidos en materia federal mediante el recurso de 1946, que calificó como magníficos. Del mismo modo, justificó que los juicios fiscales cuya tramitación y resolución correspondía al Jurado de Revisiones del Departamento del Distrito Federal fueran resueltos por el TFF, como se aprecia enseguida:

... La Comisión que suscribe ha recibido para su dictamen la iniciativa de ley que presenta el C. Presidente de la República, creando un recurso de revisión ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en contra de las sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación en que se demande la nulidad de

resoluciones de las autoridades que manejan la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal.

Asimismo, se establece en la iniciativa que se dictamina que los asuntos de naturaleza fiscal pendientes de resolución en el Jurado de Revisiones del Departamento del Distrito Federal, en lo sucesivo será tramitados y fallados por el mismo Tribunal Fiscal de la Federación; y que las inconformidades que se presenten ante dicho Jurado por la imposición de multas correspondientes a infracciones de los reglamentos gubernativos, deberá tramitarse y resolverse por la Junta Revisora de multas.

La Comisión que suscribe estima que debe aprobarse la iniciativa de que se trata en los términos que se presenta, porque significa una mejor garantía tanto para el causante como para el fisco del Distrito Federal, en la justa resolución de las contiendas que entre ellos se provoque, dando intervención en última instancia a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y pasando al Tribunal Fiscal de la Federación los juicios fiscales que correspondían al Jurado de Revisiones del Departamento del Distrito Federal, que ya no tiene razón de existir.

Como antecedente de esta iniciativa debe hacerse notar que por decreto de 31 de diciembre de 1946, el mismo sistema, con magníficos resultados, existe ya para los asuntos que se ventilan entre los causantes y el fisco federal...²⁵

Publicada la ley que los ocupa, promulgada el 28 de diciembre de 1948 y publicada en el DOF de 31 del mismo mes y año, se transcribe íntegramente a continuación:

“LEY que crea un recurso de revisión de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios de nulidad promovidos contra las resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. -Presidencia de la República.

MIGUEL ALEMAN, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO:

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY QUE CREA UN RECURSO DE REVISION DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION EN LOS JUICIOS DE NULIDAD PROMOVIDOS CONTRA LAS

²⁵ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión ordinaria de 23 de diciembre de 1948. Número 38. Tomo I. Año III. XL Legislatura. pp. 3 y 4

RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

ARTICULO 1o. *Las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los juicios en que se demande la nulidad de resoluciones de las autoridades que manejan la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal, será revisables a petición de éstas, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando el interés del negocio exceda de cinco mil pesos. En el caso de prestaciones fiscales que se causen periódicamente, el interés fiscal del negocio se calculará sumando las prestaciones correspondientes a un año.*

La tramitación de este recurso se ajustará a las disposiciones de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, que norman la revisión de las sentencias dictadas por los jueces de Distrito en el juicio de amparo indirecto.

ARTICULO 2o. *Los asuntos de naturaleza fiscal que estén pendientes de resolución en el Jurado de Revisión del Departamento del Distrito Federal, serán tramitados y fallados por el Tribunal Fiscal de la Federación, observando el procedimiento que establece el Título XXVIII de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en los términos del artículo 1o transitorio del decreto de treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y seis.*

El mismo Tribunal Fiscal de la Federación se encargará de dar cumplimiento a sentencias dictadas en juicios de amparo promovidos contra actos del Jurado de Revisión, que amparen a los quejosos para el efecto de que el propio Jurado reponga el procedimiento o modifique su fallo.

ARTICULO 3o. *Las inconformidades presentadas ante el Jurado de Revisión del Departamento del Distrito Federal contra la imposición de multas por infracción a los reglamentos gubernativos, que estén pendientes de resolverse ante el propio Jurado será tramitadas y resueltas por la Junta Revisora de Multas instituida por el Reglamento para el Servicio de Justicia en Materia de Multas por Infracción a los Reglamentos Gubernativos del Departamento del Distrito Federal, de diez de marzo de mil novecientos cuarenta y siete, que se ajustará al procedimiento que establece el citado Título XXVIII de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.*

ARTICULO 4o. *Las atribuciones que el mencionado Título XXVIII de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal confiere al Presidente del Jurado de Revisión, serán desempeñadas por el Presidente de la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación o por el Presidente de la Junta Revisora de Multas, en sus respectivos casos, que conozcan de los asuntos a que se refieren los artículos 2o y 3o de esta Ley.*

TRANSITORIOS

Artículo 1o. - *Se derogan todas las disposiciones que se opongan a la presente Ley.*

Artículo 2o. - La Tesorería del Distrito Federal se hará cargo de los expedientes que existen en el Jurado de Revisión, y previo examen de los mismos, los remitirá desde luego al Tribunal Fiscal de la Federación y a la Junta Revisora de Multas, para los efectos de los artículos 2o y 3o de esta Ley, y ordenará la incineración de todos los expedientes definitivamente concluidos.

Artículo 3o. - Todos los asuntos a que se refiere el artículo 2o de esta Ley, será tramitados y fallados por una misma Sala del Tribunal Fiscal de la Federación. El Pleno de éste hará la designación de la Sala correspondiente.

Artículo 4o. - La presente Ley entrará en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos cuarenta y nueve.

Eugenio Prado, D.P. - Manuel Flores Castro, D.S.-

Gustavo Díaz Ordaz, S.P. -Fausto A. Marin, S. S. Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, Distrito Federal, a los veintinueve días del mes de diciembre de mil novecientos cuarenta y ocho. - Miguel Alemán. -Rúbrica. - El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Ramón Beteta. -Rúbrica. - El Jefe del Departamento del Distrito Federal, Fernando Casas Alemán.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, Adolfo Ruíz Cortínez.- Rúbrica."

Del análisis al texto legal transcrito, advertimos que los elementos de mayor relevancia de esta ley, fueron que limitó el recurso sólo a favor de las autoridades administrativas, y que la cuantía que se estableció como requisito de procedibilidad del recurso fue inferior a la exigida para el diverso en materia federal.

El recurso de revisión fiscal creado en 1946 surgió indiscutiblemente distinto al juicio de amparo, y se facultaron en la Leyes Hacendarias del Departamento del Distrito Federal para interponerlo, conjunta o separadamente, al Tesorero del Distrito Federal, al Subtesorero del mismo y al Jefe del Departamento Legal de la Tesorería –hoy Procurador Fiscal –.

Dentro de la regulación que otorgó la ley de referencia y que subestimamos por no concernir directamente con el tema que nos ocupa, únicamente cabe agregar que ese ordenamiento atribuyó al TFF el cumplimiento de las sentencias de amparo cuyo cumplimiento correspondía cumplir al Jurado de Revisiones del Departamento del Distrito Federal, ordenando que el primero tramitara y resolvería los asuntos fiscales de los cuales

conocía el segundo en ese momento; asimismo, en sus artículos tercero y cuarto atribuyó a la Junta Revisora de Multas la obligación de resolver las inconformidades presentadas ante el Jurado de Revisión del Departamento del Distrito Federal contra la imposición de multas por infracción a los reglamentos gubernativos, y se transfirieron las atribuciones del Presidente del Jurado de Revisión al Presidente de la Sala correspondiente del TFF o al Presidente de la Junta Revisora de Multas, en sus respectivos casos.

Ahora bien, refiriéndonos a los recursos de revisión creados en 1946 y 1948, su coexistencia originó que un no reducido número de particulares pretendiera, en tratándose de juicios ante el TFF en contra de resoluciones dictadas por autoridades administrativas o fiscales federales, extender a los juicios contra autoridades hacendarias locales, los beneficios con que contaban en los juicios en materia federal consistentes en la opción de impugnar las sentencias definitivas del mismo tribunal mediante juicio de amparo o mediante recurso de revisión ante la Corte Suprema, lo cual indiscutiblemente resultaba improcedente en virtud de que como ha quedado demostrado, la ley de 1948 limitó el recurso de revisión en materia hacendaria local a favor de las autoridades, haciéndolo privativo para éstas. Lo anterior suscitó la necesidad de que la Suprema Corte se pronunciara al respecto precisando exactamente tal imposibilidad jurídica.

C.- ANTECEDENTES DEL RECURSO DE REVISION FISCAL POSTERIORES A LAS LEYES DE 31 DE DICIEMBRE DE 1946 Y 31 DE DICIEMBRE DE 1948

A continuación examinaremos los antecedentes jurídicos posteriores a las leyes creadoras del recurso de revisión fiscal de 1946 y 1948, incluyendo la regulación previa a la actual, pues el estudio de esta última se reserva para el tratamiento del siguiente punto de este mismo capítulo.

a) LA REFORMA DE 1967 AL ARTICULO 104 FRACCION I DE LA CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La iniciativa presidencial de 15 de diciembre de 1965, que a la postre produciría la reforma al artículo 104 fracción I de la CPEUM, presentada ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, expuso como su motivo fundamental el enorme rezago que la Sala Administrativa de la SCJ tenía en "*proporciones de mayor gravedad*" en virtud de la amplísima competencia con que contaba en aquellos momentos: como órgano de segunda instancia en juicios de amparo fiscales, agrarios y contra todas las autoridades administrativas federales, y como órgano resolutor de una enorme cantidad de recursos de revisión interpuestos contra sentencias del entonces TFF, lo cual explicaba la urgente necesidad de dictar medidas que resolvieran tal situación, partiendo de la adecuación del orden constitucional. De esa forma, en la exposición de motivos de la iniciativa se hacía especial énfasis respecto a los recursos de revisión instituidos mediante las leyes de diciembre de 1946 y 1948 -cuya base constitucional precisamente era el artículo 104 fracción I de nuestra ley cimera-, como una de las principales causas del rezago de la Sala Administrativa del máximo Tribunal, justificando en ese sentido la necesidad de limitar la competencia de la SCJ a los casos de mayor importancia, porque su cuantía excediere la que fijare la ley o porque su trascendencia -tratándose de asuntos de cuantía indeterminada- derivara del interés nacional que pudiera calificar la Suprema Corte a solicitud del procurador general de la República, haciendo legalmente posible atribuir la atención de los demás asuntos a los Tribunales Colegiados de Circuito.

La iniciativa en comento propuso igualmente la adición de un párrafo a la fracción I del artículo 104 de la CPEUM, que ordenara que la tramitación de la revisión ante la Suprema Corte se sujetara a la regulación que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales señalaba para la revisión en amparo indirecto.

Por su parte, las comisiones respectivas de las Cámaras del Congreso de la Unión, en retrospectiva de la anterior reforma de diciembre de 1946 al artículo 104 constitucional, señalaron en sus dictámenes que en aquella modificación se había buscado consignar a favor del Congreso de la Unión, la facultad de crear tribunales administrativos autónomos de competencia contenciosa-administrativa, pero tal propósito no se consiguió totalmente al

no incluirse correlativamente en el artículo 73 de la CPEUM tal potestad. No obstante lo anterior, las mismas comisiones consideraron que lejos de desvirtuarse esa finalidad, debía consolidarse en el párrafo segundo de la fracción I del artículo 104 constitucional, y para tal efecto, sugirieron la inclusión de un nuevo párrafo en el referido dispositivo, que expresamente dilucidara dudas sin causar interpretaciones incorrectas, debiendo señalar que las leyes federales podrían instituir tribunales administrativos que dirimieran en la vía contenciosa administrativa las controversias entre la administración pública y los particulares, así como los recursos procedentes contra las resoluciones dentro de esa misma esfera. Así, se buscó que las leyes federales emitidas por el Congreso de la Unión, instituyeran tribunales de lo contencioso-administrativo federales y locales dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, constitucionalizando a estos tribunales.

Las mismas comisiones fortalecieron su postura aduciendo que la creación de una base constitucional que permitiera el surgimiento de los recursos dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa, restringiría la procedencia de la revisión ante la Suprema Corte de Justicia –lo cual disminuiría paulatinamente el rezago en el desahogo de sus asuntos–, en el sentido que la impugnación de resoluciones definitivas dictadas por tribunales de lo contencioso-administrativo exclusivamente procedería en los casos excepcionales que las leyes federales hubieren dispuesto atendiendo a la importancia y trascendencia nacional de los asuntos, siempre que tales resoluciones no resultaran susceptibles de impugnación mediante recurso ordinario en la propia jurisdicción contencioso-administrativa. Como un requisito adicional que limitaría las revisiones que la Corte debía resolver, se propuso que las resoluciones objeto de revisión hubieren sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso administrativa; la razón aparecía clara: se eliminaba de esa forma el riesgo de que la Corte Suprema conociera en revisión de todas aquellas controversias sobre resoluciones simplemente por no existir algún recurso en la jurisdicción contencioso-administrativa, precisamente porque cualquier omisión simple del legislador ordinario que se tradujera en la carencia de un recurso de ese tipo aumentaría aún más la carga de trabajo a nuestro máximo Tribunal, lo cual sería un contrasentido a uno de los principales fines de la modificación propuesta.

Las comisiones estimaron aceptable que la iniciativa propusiera que el trámite de las revisiones ante la Corte se regulara por la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales en la parte de la regulación de las revisiones en amparo indirecto, haciendo una puntual advertencia al respecto, en el sentido de condicionar que las resoluciones a tales resoluciones debían sujetarse a las normas relativas a la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias pronunciadas en amparo, disposición que debería constar en el texto constitucional.

En ese contexto, el artículo 104 fracción I, de la CPEUM modificado mediante reforma publicada en el DOF de 1o de junio de 1967, disponía textualmente lo siguiente:

"Artículo 104. Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o con motivo de los tratados celebrados por el Estado Mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten a intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia podrá ser apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.

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

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

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

De lo antes expuesto podemos afirmar a manera de conclusión, que la reforma constitucional comentada incluyó la preocupación de reducir la carga de trabajo a la Corte

restringiendo su competencia, extendió la regulación correspondiente al amparo indirecto en revisión a las revisiones fiscales ante la Corte y otorgó de mejor forma el fundamento constitucional de los tribunales de lo contencioso-administrativo competentes para dirimir controversias entre los gobernados y la Administración Pública Federal o Local.

Por último, y sin mayor trascendencia respecto al tema que nos ocupa, cabe mencionar que en virtud de la reforma publicada en el DOF de 8 de octubre de 1974 a los párrafos segundo y tercero del precepto constitucional que nos ocupa, se suprimió el vocablo territorios del texto constitucional, haciéndolo acorde a la transformación de los últimos dos territorios federales –Baja California Sur y Quintana Roo– en estados federados.

b) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967

Como ya se ha destacado en el primer capítulo de este trabajo, los dos ordenamientos que sustituyeron al CFF de 1938 fueron el diverso CFF de 1967 y la LOTFF de ese mismo año. La LOTFF de 1967, publicado en el DOF de 19 de enero y en vigor el 1º de abril de ese mismo año, tuvo como sustento constitucional el segundo párrafo del artículo 104 fracción I constitucional, recién estudiado. Esta ley reconoció expresamente en su artículo 2º la nueva naturaleza jurídica del TFF, al distinguir que: "El Tribunal Fiscal de la Federación es un Tribunal Administrativo, dotado de plena autonomía" publicado en el DOF de 19 de enero y en vigor el 1º de abril de ese mismo año, separándose en ese sentido de la Ley de Justicia Fiscal y del CFF anterior, que ordenaban que el Tribunal dictaría sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión, no obstante señalar que sería independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad administrativa. Así, siendo autónomo el TFF, no podría argumentarse en adelante que fuera inadecuado el que las autoridades administrativas intentaran la revisión de actos de un Tribunal que dictaba sus resoluciones en representación del mismo Ejecutivo Federal del cual dependían las primeras.

En virtud del CFF de 1967, publicado en el DOF de 19 de enero y en vigor el 1º de abril de ese mismo año, se abrogaron el CFF de 1938 y las leyes de 1946 y 1948, reglamentarias

del artículo 104, fracción I, constitucional, al regular ese contenido incluso de diferente manera. El CFF que se creaba instituyó dos recursos de revisión: el primero establecido en los artículos 240 y 241 del propio código, serviría para controvertir las resoluciones de las Salas ante el entonces Pleno del Tribunal; el segundo previsto en los preceptos 242 y 243 del mismo código, para impugnar las sentencias del Pleno que resolvieran el primer recurso ante la Suprema Corte. De esa manera podemos afirmar que la revisión ante el Pleno del Tribunal significó la creación de una nueva segunda instancia, y la revisión denominada convencionalmente "fiscal" ante la Corte, integró una tercera instancia a favor de las autoridades que aún cuando ya existía como una figura procesal regulada en las leyes de 1946 y 1948, resultó novedosa en cuanto a pasar de ser segunda a tercera instancia y en cuanto a que incorporó –al igual que la revisión ante el Pleno del Tribunal que se creaba–, los criterios de importancia y trascendencia de las resoluciones adicional al de cuantía del asunto –existente hasta ese momento como único criterio–, para la procedibilidad del recurso.

Respecto a la revisión ante el Pleno del Tribunal, se observa en la historia legislativa del CFF de 1967, concretamente en el dictamen de la primera lectura de la comisión de la Cámara de Diputados, se consideró: "de trascendencia incalculable para la protección de los intereses nacionales resulta la creación del recurso de revisión que las autoridades pueden hacer valer contra las sentencias de las Salas y ante el Tribunal en pleno, cuando se trate de asuntos de importancia y trascendentales, a juicio de los titulares de las Salas, Departamentos o de los organismos autónomos, quienes quedan facultados para autorizar dichos recursos, previéndose además la hipótesis de la ausencia de los titulares. Por otra parte es justo destacar que, en la propuesta, la jurisdicción del Tribunal en pleno quedará limitada haciendo la justicia fiscal pronta y expedita."²⁶

Se buscó que la revisión ante el Pleno del TFF fuera exclusiva a favor de las autoridades administrativas, a diferencia de la ley de 1946 –que tal como se ha expuesto, podían intentarla cualquiera de las partes–. Los argumentos torales que la Comisión Redactora del

²⁶ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Dictamen de primera lectura de iniciativa de Código Fiscal de la Federación, Sesión ordinaria de 22 de diciembre de 1966, p. 25

CFF de 1967 otorgó para eliminar a favor de los particulares el derecho de objetar las sentencias de las Salas del Tribunal Fiscal ante el Pleno del mismo se pueden reducir a dos: el primero, que se consideró que con ello se evitaría el rezago en el Pleno, atentos a la limitada capacidad de resolución de asuntos del mismo, y el segundo, que en caso de sentirse agraviado por las sentencias del TFF, el particular tenía en todo caso a salvo su acción de amparo. Así rezaban originalmente los artículos 240 y 241 del CFF de 1967:

"ARTICULO 240.- Las resoluciones dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal, que pongan fin al juicio, serán recurribles por las autoridades ante el Tribunal en pleno, cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría o del Departamento de Estado a que el asunto corresponda, o de los directores o jefes de los organismos descentralizados, en su caso".

"ARTICULO 241.- El recurso a que se refiere el artículo que antecede deberá ser interpuesto precisamente en escrito dirigido al presidente del Tribunal, dentro del plazo de diez días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución que se impugne. Dicho escrito será firmado por el titular de la Secretaría o Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos descentralizados, según corresponda, y en caso de ausencia de dichos funcionarios, por quienes legalmente deban sustituirlos.

Al admitirse a trámite el recurso se designará al magistrado ponente y se mandará correr traslado a la parte contraria por el término de cinco días, para que exponga lo que a su derecho convenga. Vencido dicho término, el magistrado ponente, dentro del plazo de un mes, formulará el proyecto de resolución que se someterá al Tribunal en pleno."

Del precepto primeramente referido obtenemos que únicamente resultaban recurribles las resoluciones que ponían fin al juicio, y el mismo artículo destacaba cuales autoridades podían interponer el recurso, sin embargo, mediante la reforma publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1968, se incluyeron adicionalmente como recurribles, las resoluciones que negaren total o parcialmente el sobreseimiento y además se incorporó al Jefe del Departamento del Distrito Federal como autoridad competente para intentar la acción de impugnación.

Notamos igualmente que el referido artículo 240 estableció como requisitos del asunto recurrible, la "importancia y trascendencia ", éstas a juicio de la autoridad recurrente. No obstante lo anterior, y con reserva de referirnos ampliamente a estas características en puntos posteriores de este mismo capítulo, cabe afirmar que no se precisó en el texto legal el significado de esos elementos, y si bien el código exigía la concurrencia de los dos requisitos, como se aprecia de la conjunción copulativa "y" entre ambos, también es cierto que en la práctica bastaba para la procedencia de la revisión ante el Pleno del TFF, que la autoridad recurrente afirmara que el asunto tenía tales características aún sin razonar las mismas, por así permitirlo el propio ordenamiento.

Mediante reforma publicada en el DOF de 29 de diciembre de 1978, se agregó un segundo párrafo al artículo 240 del CFF, señalando que también serían recurribles "...las sentencias de las Salas por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que hayan afectado el resultado del fallo".

Observamos del segundo artículo recientemente transcrito, la regulación del trámite del recurso ante el pleno del Tribunal, estableciendo el plazo para su interposición, puntualizando las autoridades que podían intentarlo, y dando la opción de que el recurso fuere firmado por los funcionarios que legalmente pudieren sustituir a los titulares que en principio debían signarlo. Posteriormente, en virtud de la reforma al artículo 241 del CFF publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1979, se incrementó el plazo de diez a quince días para presentar el recurso.

En virtud de las modificaciones a la organización del TFF que fijó la LOTFF publicada en el DOF el 2 de febrero de 1978, cuya entrada en vigor fue el 2 de agosto del mismo año, y que derogó a la anterior de 1967, entre otras la integración de una Sala Superior en sustitución del anterior pleno del propio Tribunal, se hizo necesaria la reforma al artículo 240 del CFF, publicada en el DOF de 30 de diciembre de 1980, en la que se sustituyó precisamente al pleno del TFF por la Sala Superior del mismo, como órgano resolutor del recurso de revisión que se tramitaba ante el mismo Tribunal; asimismo, en virtud de esta reforma, se excluyó del texto del mencionado artículo 240, al Jefe del Departamento del

Distrito Federal como autoridad que podía interponer el recurso de revisión ante el pleno del TFF. En ese sentido justificaba su apoyo la Comisión de Justicia de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, a la iniciativa correspondiente:

“Este artículo [240 del CFF] señala entre los funcionarios que pueden recurrir las resoluciones de las Salas Regionales, al Jefe del Departamento del Distrito Federal. La Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal en su Artículo 21 confiere a las Salas competencia para conocer tanto de los actos administrativos que las autoridades del Departamento ordenen, ejecuten o traten de ejecutar en agravio de particulares, como con relación a los actos que se refieran a una obligación fiscal, nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido o cualquier otro que cause agravio o en materia fiscal.

Con base en esta disposición, el Jefe del Departamento del Distrito Federal, queda sujeto, en cuanto a los actos de naturaleza fiscal, al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, así como a los recursos que la Ley ese Tribunal contiene. De lo anterior se deriva la conveniencia de suprimir la mención de este funcionario, del Capítulo a estudio del Código Fiscal de la Federación, proponiéndose en consecuencia una nueva redacción al precepto.”²⁷

Una vez estudiado el recurso de revisión ante el Pleno del TFF, analizaremos el diverso de revisión fiscal que en tercera instancia se tramitaba ante la Suprema Corte de conformidad con el propio CFF de 1967, en sus artículos 242, 243 y 244, de la siguiente manera:

“ARTICULO 242.- Contra las resoluciones del Tribunal en pleno a que se refiere el artículo anterior, las autoridades podrán interponer el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del plazo de diez días siguientes al en que surta efectos la notificación respectiva, mediante escrito dirigido al Presidente de la Suprema Corte de Justicia, que deberá ser firmado por el titular de la Secretaría, Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos autónomos, según corresponda. En dicho escrito deberán exponerse las razones que determinen la importancia y trascendencia del asunto de que se trate. Si el valor del negocio es de \$500,000.00 o más, se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso”.

²⁷ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión ordinaria de 11 de diciembre de 1980, Tomo II, Año II, p. 51

“ARTICULO 243.- El Recurso de Revisión fiscal se sujetará a la tramitación que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, fija para la revisión en amparo indirecto”.

“ARTICULO 244.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación examinará, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado la importancia y trascendencia del asunto de que se trate. Si a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el recurso”.

Precisamente la regulación de los anteriores preceptos sustituyó a la que otorgaban las multicitadas leyes de 1946 y 1948. Que la expresión “revisión fiscal” surgió de manera convencional, es indudable, pues se distinguió así de la revisión ante el Pleno del TFF, y de la revisión en el juicio de amparo. Así es, la regulación de la *revisión fiscal* no se limitó a los juicios que versaren sobre conceptos estrictamente fiscales, sino en general abarcó igualmente los litigios en materias parafiscales de las cuales fuera igualmente competente el TFF de conformidad con su nueva ley orgánica y otros ordenamientos legales. En efecto, de conformidad con el artículo 242 citado, el objeto de impugnación en el recurso de revisión fiscal ante la Corte lo constituían las resoluciones al diverso recurso de revisión que produjera el TFF en pleno, en la inteligencia que en este último recurso se podían controvertir todas las decisiones de las Salas del TFF que pusieran fin al juicio y más tarde aquellas que negaren total o parcialmente el sobreseimiento, incluyendo obviamente todas las materias –fiscales y parafiscales– en que el Tribunal era competente.

Como puede apreciarse, el precepto en comentario adicionalmente disponía el plazo de diez días para interponer el recurso, la forma escrita que éste debía cumplir, prescribía que se dirigiera al Presidente de la Corte, y circunscribía los funcionarios que debían signar el escrito, en el cual se debían exponer los argumentos para acreditar la importancia y trascendencia del asunto en particular, señalando que cuando la cuantía del asunto igualara o superara \$500,000.00 debía considerarse sin mayor análisis que podía ser objeto del recurso.

A diferencia de la revisión ante el pleno del TFF, en la revisión fiscal que se comenta resultaba un requisito *sine qua non* la justificación de la importancia y trascendencia que

efectuara la autoridad recurrente, pues invariablemente la Suprema Corte estaba obligada a examinarlos por separado, y de resultar insatisfecho alguno sería innecesario el estudio del otro requisito, debiendo desechar el recurso. Se afirmaba entonces que la importancia y trascendencia debían convencer del carácter notoriamente excepcional del asunto pero también de que su resolución tendría graves repercusiones en casos ulteriores.

Mediante reforma al artículo 242 del CFF publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1979, se incrementó el plazo para interponer el recurso de revisión fiscal ante la SCJN, de diez a quince días siguientes a la fecha en que surtiere efectos la notificación de la sentencia recurrida.

Una característica no sujeta a debate del recurso de revisión fiscal ante la SCJN, es que sólo favorecía a las autoridades administrativas. Así, en virtud de la reforma publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1968, —ya aludida en el estudio de la revisión ante el pleno— se incluyó al Jefe del Departamento del Distrito Federal como parte de las autoridades autorizadas legalmente para interponer el recurso de revisión fiscal, suprimiéndose esa mención mediante decreto publicado en el DOF de 30 de diciembre de 1980, excluyéndose del texto del artículo 240 del CFF, al Jefe del Departamento del Distrito Federal como autoridad que podía interponer el recurso de revisión fiscal ante la SCJN. En ese sentido justificaba su apoyo la Comisión de Justicia de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, a la iniciativa correspondiente:

“El artículo 242 reproduce la relación de funcionarios que pueden acudir ante la Sala Superior. Las Comisiones encuentran que la repetición de esta lista es innecesaria, por lo que hasta que este precepto remita a los funcionarios que enumera el Artículo 240. Se permiten adicionar el precepto con la siguiente frase: ‘ Por el mismo funcionario legitimado para interponer el recurso a que se refiere el Artículo 240 ‘. ”²⁸

Mediante reforma al artículo 242 del CFF, publicada en el DOF de 30 de diciembre de 1980, se estableció que el recurso de revisión fiscal debía dirigirse al Presidente de la

²⁸ Idem.

segunda Sala de la SCJN y no al Presidente de la Suprema Corte, lo cual, como se explicó al estudiar la revisión ante el Tribunal, obedeció a la nueva organización que estableció la LOTFF de 1978, y se aumentó la cuantía de \$500,000.00 a \$1'000,000.00 para considerar que el asunto reunía las características de importancia y trascendencia y ser objeto del recurso.

c) EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1981 VIGENTE

A continuación estudiaremos, en lo conducente, la evolución del CFF vigente, desde su surgimiento a la vida jurídica hasta la regulación que actualmente otorga, pero sin detenernos en el análisis de esta última, la cual será objeto de tratamiento en puntos posteriores de este mismo capítulo.

El CFF vigente de 1981 fue publicado en el DOF de 31 de diciembre de 1981 y entró en vigor el 1º de enero 1983, con excepción de su título VI Del Procedimiento Contencioso Administrativo, que entró en vigor el 1º de abril de 1983 –conforme a la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1982– y que reguló inicialmente en sus artículos 248 al 250 los recursos de revisión ante la Sala Superior del TFF, y de revisión fiscal ante la SCJN de la siguiente manera:

"Sección Tercera"

"De la revisión"

"Artículo 248.- Las resoluciones de las salas regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, serán recurribles por las autoridades ante la Sala Superior, cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado a que el asunto corresponda.

También serán recurribles las sentencias de las salas regionales por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo."

"Artículo 249.- El recurso a que se refiere el artículo que antecede deberá ser interpuesto precisamente en escrito dirigido al Presidente del Tribunal, dentro del plazo de quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución que se impugna. El escrito será firmado por el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo o por los directores o jefes de los organismos descentralizados, según corresponda y en caso de ausencia, por quienes legalmente deban sustituirlo.

Al recibirse el recurso se designará al magistrado instructor, el que admitirá el recurso, si procede, y mandará correr traslado a la parte contraria por el término de cinco días, para que exponga lo que a su derecho convenga. Vencido dicho término, el magistrado instructor, dentro del plazo de un mes, formulará el proyecto de resolución que se someterá a la Sala Superior.

La Sala Superior resolverá únicamente sobre los agravios alegados contra la resolución recurrida, tomando en consideración sólo las pruebas que se hubiesen rendido ante la sala regional, confirmando, revocando o modificando la resolución o sentencia que se impugne."

"Sección Cuarta" **"De la Revisión Fiscal"**

"Artículo 250.- Contra las resoluciones de la Sala Superior a que se refiere el artículo 249 de este Código, las autoridades podrán interponer el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del plazo de quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación respectiva, mediante escrito dirigido al Presidente de la Segunda Sala, que deberá ser firmado por el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado y, en caso de ausencia, por quien legalmente deba sustituirlo. En dicho escrito deberán exponerse las razones que determinen la importancia y trascendencia del asunto de que se trate. Si el valor del negocio excede de un millón de pesos se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso.

El recurso de revisión fiscal se sujetará a la tramitación que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, fija para la revisión en amparo indirecto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación examinará, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado la importancia y trascendencia del asunto de que se trate. Si a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el recurso."

Existe la opinión general de que los anteriores preceptos en su redacción original recién transcrita, contemplaron prácticamente la misma regulación que contenía el anterior Código de 1967 para los citados recursos. En apoyo a lo anterior, cabe señalar que la iniciativa de CFF de 14 de diciembre de 1981, explicaba únicamente que:

*"...Finalmente, en relación con los recursos y la jurisprudencia a establecerse por la Sala Superior, no se proponen cambios sustanciales, únicamente adecuaciones de lenguaje."*²⁹

A mayor abundamiento, observamos del dictamen de la primera lectura efectuado por la Comisión correspondiente de la Cámara de Diputados, leído en sesión de 26 de diciembre de 1981, que ésta sólo efectuó correcciones mecanográficas y aclaraciones intrascendentes a la redacción de los artículos 248 a 250 del CFF que se proponía. Asimismo, de la minuta con propuestas de corrección al proyecto de CFF, enviada por el Senado el 30 de diciembre de 1981 a la cámara de origen, se observa que en absoluto se refirió a los preceptos recién citados, aprobándose los mismos definitivamente por los diputados del Congreso de la Unión el 30 de diciembre de 1981, como parte del nuevo ordenamiento hoy vigente.

Ahora bien, anotadas las circunstancias indicativas de que el CFF de 1981 tuvo en sus inicios esencialmente la misma regulación que el anterior de 1967 –relativa a los recursos de revisión y de revisión fiscal–, es menester puntualizar las diferencias entre ambos ordenamientos que no pocos autores omiten apreciar o discriminan. En primer lugar advertimos que durante toda la vigencia del CFF de 1967, al referirse a las resoluciones que podían ser objeto del recurso de revisión que podían intermar las autoridades ante el propio TFF -inicialmente ante el Pleno y posteriormente ante la Sala Superior-, expresaba "... y las [resoluciones] que pongan fin al juicio", sin embargo, en el nuevo texto del CFF de 1981 señalaba "... y las sentencias definitivas", de lo cual se entiende que de no haberse justificado esta conmutación de vocablos, se otorgaba el carácter de definitivas a las sentencias de las Salas del TFF que ponían fin al juicio, lo cual presentó los siguientes inconvenientes: las sentencias definitivas de las salas regionales podían ser recurridas ante la Sala Superior, sin embargo, la definitividad de un acto está en función exclusivamente

²⁹ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión ordinaria de 15 de diciembre de 1981, Número 39, Tomo III, Año III

del procedimiento, por lo que realmente no eran definitivas por poderse controvertir en segunda instancia y dentro del mismo procedimiento ante la sala de alzada; igualmente, el poder impugnar una sentencia definitiva ante la sala superior la privaba de ejecutoriedad, limitando la posibilidad del particular para intentar la acción de amparo directo sólo hasta que quedare resuelta la segunda instancia ante el TFF.

Por otro lado, la redacción del texto inicial del artículo 249 del CFF de 1981, que reguló en esencia el contenido del numeral 241 del código anterior, no contempló la reforma a éste último publicada en el DOF de 31 de diciembre de 1979, mediante la cual se incluyeron las figuras de sede de las autoridades que podían intentar el recurso ante el TFF, y de funcionario facultado para firmar dicho recurso, volviendo al sentido del texto original del CFF de 1967 que no admitía tales figuras, omisión conceptual que se observaría con posterioridad que no benefició a la reducción del número de revisiones que atendería la Sala Superior.

Refiriéndonos al recurso de revisión fiscal ante la SCJN que reguló el texto original del CFF de 1981, observamos que al surgir este nuevo ordenamiento, tampoco conservó la reforma al artículo 242 del anterior código –correlativo del nuevo artículo 250–, publicada en el DOF de 30 de diciembre de 1980, consistente en la supresión de la figura de sustitución de funcionarios ausentes, volviendo a la redacción primigenia del código anterior que originalmente la estableció. Se contrariaba así el fin perseguido con la reforma citada últimamente, que indudablemente buscaba disminuir el rezago que la SCJN padecía en la resolución de revisiones fiscales, lo cual naturalmente produciría a la postre un incremento en la formulación de estas.

Efectuado el tratamiento de la revisión y revisión fiscal que el CFF vigente integró con su creación, enseguida dirigiremos nuestra atención a las reformas que ha sufrido.

Mediante decreto publicado en el DOF de 31 de diciembre de 1982, se derogó el párrafo final del artículo 249 del código de referencia que indicaba: *"La Sala Superior resolverá únicamente sobre los agravios alegados contra la resolución recurrida, tomando en*

consideración sólo las pruebas que se hubiesen rendido ante la sala regional, confirmando, revocando o modificando la resolución o sentencia que se impugne". La razón curiosamente se encargó de razonarla la Comisión correspondiente de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, pues en la iniciativa respectiva nada se aprecia pues se limitó a proponer la supresión sin justificarla. Así, se explicó por la referida Comisión, que debía "... *suprimirse el último párrafo del Artículo 249, ya que conforme a la técnica de la revisión y la economía procesal, en el recurso deben estudiarse los conceptos de anulación no analizados en la sentencia. Tampoco se justifica excluir la posibilidad de rendir pruebas supervenientes en la revisión, como se hace en este precepto del nuevo Código.*"³⁰ Resulta importante aclarar que el párrafo último del artículo 249 nunca alcanzó a ser derecho vigente, pues fue derogado antes de entrar en vigor. El acierto de tal supresión consistió en que permitía a la Sala Superior sustituirse en lugar de las regionales *a quo*, y pronunciarse sobre los conceptos de anulación que estas últimas hubieren dejado de considerar, lo cual imprimía una carga adicional de trabajo a la primera, misma que incluso debía tomar en cuenta las pruebas supervenientes rendidas en la revisión. El desacierto de la supresión fue que se dejó de precisar el sentido de las resoluciones que podían ser pronunciadas por la Sala Superior al poner fin al recurso: confirmar, revocar o modificar la sentencia o resolución que se impugnara.

Posteriormente, con la reiterativa finalidad de disminuir la esfera de competencia de la SCJN, en el año de 1983, mediante decreto publicado en el DOF de 28 de diciembre de 1983, se reformó el artículo 250 del CFF, para elevar la cuantía que debía tomarse en cuenta para considerar *de iure* que un asunto cumplía con los requisitos de importancia y trascendencia para ser objeto del recurso de revisión fiscal ante nuestro máximo tribunal, lo cual representó un cierto adelanto en cuanto a la técnica de redacción de la limitante, pues sustituía una cantidad absolutamente fija por la relativamente variable que resultara equivalente a un número determinado de salarios mínimos elevado al año -cuarenta-, lo cual evitaría constantes cambios a la Ley Orgánica del TFF, pues la propia actualización en el importe de los salarios produciría la diversa en forma automática del criterio de

³⁰ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión 22 de diciembre de 1982, número 55, Tomo I, Año I

calificación de los asuntos objeto del recurso citado. No obstante lo anterior, estimamos que aún con esa reforma, ese criterio aún cuantitativo resultaba poco jurídico, pues prácticamente en forma arbitraria se determinaba el número de salarios para esa calificación, a diferencia de algún criterio cualitativo que jurídicamente resultare más aceptable.

En efecto, apreciamos de la iniciativa a esta reforma, y de los dictámenes de las Comisiones correspondientes en su formación legislativa, que se buscó que las sentencias de la Sala Superior del TFF cuya cuantía no excediera del monto propuesto, deberían considerarse definitivas por parte de las autoridades administrativas, sin poder promover revisión fiscal ante la Corte, excepción hecha de cuando demostraren la importancia y trascendencia del negocio independientemente del criterio de cuantía. Asimismo, el nuevo importe que se adoptó para efectos del recurso de revisión se homologó al diverso que estableció la reforma de ese año a la LOPJF para la procedencia del juicio de amparo directo, unificando de cierta manera las limitantes a la competencia de la SCJN. La nueva base debía determinarse además conforme al artículo 3o-bis de la Ley de Amparo. Quedaba entonces la última parte del artículo 250 del CFF, en virtud del decreto señalado en el párrafo anterior, así: *"...Si el valor del negocio excede de cuarenta veces el salario mínimo elevado al año, conforme a la regla especificada en el artículo 3o-Bis de la Ley de Amparo, se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso."*

La reforma en comento al artículo 250 del CFF en 1983, adicionalmente a lo señalado, eliminó el penúltimo párrafo del texto original de 1981, cuyo contenido en esencia ya se encontraba previsto desde 1967 en el artículo 104 fracción I Constitucional, consistente en que la tramitación de la revisión fiscal ante la Corte debía sujetarse a las reglas que la Ley de Amparo otorgaba para la revisión en amparo indirecto. De forma simplista podríamos afirmar que la eliminación de ese contenido del CFF no representaba ningún conflicto, pues se mantenía en otro ordenamiento jurídico que incluso es Ley Suprema de la Unión, sin embargo, lo criticable es que se hubiere preferido la permanencia en una norma constitucional de aspectos eminentemente procesales y no en el título procedimental de una ley ordinaria, sin que lo anterior represente efectos jurídicos verdaderamente relevantes.

Por último, cabe señalar que la reforma de 1983 al artículo 250 del CFF, significó otra supresión al texto original de 1981: la eliminación del último párrafo de la primigenia redacción, que se refería a la facultad de la Corte de examinar los requisitos de importancia y trascendencia del asunto previamente a su estudio de fondo, y que a diferencia del contenido referido en el párrafo anterior, no se encontraba previsto en la CPEUM al dejarse sin efecto en el CFF. No obstante lo anterior, se aprecia que de ninguna manera resultó indispensable su permanencia, pues del contenido del artículo 250 que quedaba vigente, se deriva claramente que el Presidente de la Segunda Sala de la SCJN permanecía invariablemente facultado y obligado, como antes de la reforma, a examinar el cumplimiento de los requisitos señalados de los asuntos objeto del recurso.

En el año de 1985, mediante decreto publicado en el DOF de 31 de diciembre de ese mismo año, se adicionó un último párrafo al artículo 250 del CFF, explicando el procedimiento para obtener la cuantía de los asuntos referentes a contribuciones que debieran pagarse por periodos inferiores a un año, de la siguiente manera: *"Cuando se trate de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a un año, 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 de que se trata y multiplicar el cociente por doce."*

En el año de 1986, se reformó el artículo 248 del CFF. La razón de la reforma no se expresó en la iniciativa -la cual se limitó a proponer el nuevo texto legal-, sin embargo, del análisis al dictamen de la primera lectura de la comisión correspondiente en la cámara de origen, se aprecia claramente la justificación que consideró para apoyar la propuesta:

"El artículo 248 se modifica para limitar la procedencia del recurso de revisión en aquellos casos en que el interés del negocio exceda de cien veces el salario mínimo, cuando la cuantía del negocio sea indeterminada y que, a juicio del titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u Organismo Descentralizado a que el asunto corresponda, este sea de importancia y trascendencia."

Dicha reforma tiene por objeto limitar la interposición del recurso a aquellos casos que realmente sean importantes a la autoridad, evitando

*con ello una situación de asuntos poco importantes en la sala superior.*³¹

Aprobada en definitiva la propuesta, el artículo 248 del CFF quedaba reformado mediante decreto publicado en el DOF de 31 de diciembre de 1986, de la siguiente manera:

"ARTICULO 248.- Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, serán recurribles en revisión por las autoridades ante la Sala Superior, por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones, cuando el interés del negocio exceda de cien veces el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de su emisión.

Cuando la cuantía sea indeterminada, el recuso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado a que el asunto corresponda.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso cualquiera que sea el monto del negocio, en los casos en que se controvierta el interés fiscal de la Federación y el asunto sea de importancia y trascendencia a juicio del titular de la citada Secretaría."

De la comparación entre el texto antiguo y el diverso arriba transcrito del artículo 249 del CFF en 1986, apreciamos que si bien es cierto que este último se dirigió en términos generales a limitar la procedencia del recurso de revisión ante el TFF, acotándolo con el criterio de cuantía, también es cierto que dejó abierta ampliamente la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para interponer el recurso con total independencia del monto del asunto, no sólo en los casos de cuantía indeterminada -que apareció como regulación novedosa a este recurso-, sino en todos los casos en que el interés fiscal de la Federación estuviera incluido, con el sólo requisito prácticamente formal que el titular de esa Secretaría señalara que a su juicio el asunto era de importancia y trascendencia.

En el año de 1987 se adicionó la fracción I-B al artículo 104 Constitucional, lo cual será debidamente analizado más adelante en este mismo capítulo, por lo cual baste señalar en este momento que implicó la delimitación de la competencia de la SCJN y de los tribunales

³¹ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión ordinaria de 15 de diciembre de 1981, Número 39, Tomo III, Año III

colegiados de circuito, dejando de conocer la primera de los recursos de revisión fiscal y encomendando esta atribución a los segundos; en ese sentido, la reforma al CFF de 1988 tomó en cuenta tal previsión constitucional. Así es, si consideramos trascendental la adición constitucional enunciada, también relevante fue la citada reforma al CFF en 1988 que desaparecía el recurso de revisión que se promovía ante el TFF y que hasta ese momento constituía para las autoridades administrativas la segunda instancia del juicio contencioso administrativo. Otras reformas legales necesarias derivadas de la prevención constitucional fueron la adecuación de la competencia de la Sala Superior en la LOTFF, y de los tribunales colegiados de circuito en la LOPJF.

Refiriéndonos a la reforma al CFF en 1988, así justificaba su apoyo a la iniciativa la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados:

"Destacada importancia tendrá la fusión de los recursos de revisión ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal y el de revisión fiscal ante los tribunales colegiados de circuito, que toca interponer a la autoridad fiscal, en un solo recurso, propiciando de esta forma que la impugnación relativa se ventile ante el mismo tribunal que conozca del juicio de amparo, que en su caso, haya promovido el contribuyente, lo que evitará la bifurcación de vías, y eliminará el riesgo de contradicción en los fallos. Simultáneamente, se logra la desconcentración de la justicia hacia los diferentes circuitos de jurisdicción que tienen encomendados los tribunales colegiados."³²

Apreciamos que la única razón que se otorgó para la fusión de los recursos de revisión y de revisión fiscal, fue propiciar que la impugnación en contra de las resoluciones del TFF se ventilara en un sólo tribunal —y en solo una segunda instancia—, esto es, ante los tribunales colegiados de circuito, prefiriéndose que fueran estos últimos los que resolvieran dichas impugnaciones y no el propio TFF en virtud de que eran aquellos los que conocían también del juicio de amparo directo contra las sentencias del propio Tribunal Fiscal. En todo caso fue prudente la explicación acerca de la conveniencia de que un sólo tribunal colegiado de circuito conociera y resolviera la revisión fiscal y del juicio de amparo directo, en la hipótesis de que ambos existieran, con el objetivo de evitar sentencias contradictorias.

³² DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión de 23 de diciembre de 1987, Número 47, Año III, p.171

Conforme a lo anterior, se modificó el texto de los artículos 248 y 249 del CFF, y se derogó el artículo 250 del mismo ordenamiento, mediante decreto publicado en el DOF de 5 de enero de 1988, quedando así:

"Sección Segunda"
"De la Revisión"

"ARTICULO 248.- Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante esta última dentro del término de quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, por violaciones procesales cometidas durante el juicio, siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias; cuando la cuantía del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de su emisión.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

Cuando la cuantía sea inferior a la que corresponda conforme al primer párrafo o sea indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso. En materia de aportaciones de seguridad social, se presume que tienen importancia y trascendencia los asuntos que versen sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

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.

El recurso de revisión también será procedente contra las resoluciones o sentencias que dicte la Sala Superior del Tribunal, en los casos a que se refiere el Artículo 239 BIS.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales,

el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

"ARTICULO 249.- Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que se decida el amparo."

"ARTICULO 250.- (Se deroga)."

Resulta clara la enorme relevancia de la reforma transcrita, pues entre otros puntos, redujo al juicio contencioso administrativo ante el TFF, de tres a dos instancias, transformando a los Tribunales Colegiados de Circuito en órganos judiciales de alzada de las Salas -Regionales y Superior- del TFF, y proyectó la nueva competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito y de la SCJN atribuyendo a ésta facultades más acordes con su alta dignidad de máximo tribunal de control de la constitucionalidad e intérprete del texto jurídico fundamental, y ordenó que el Tribunal Colegiado que conociera del juicio de amparo intentado con motivo del mismo juicio natural igualmente resolviera el recurso de revisión para evitar sentencias contradictorias entre ambos medios de defensa, conservándose con esto último la doctrinalmente conocida *unidad de la causa*.

Como se observa, el CFF, sólo se refirió a la *revisión*, sin embargo, en la práctica forense se siguió utilizando la expresión *revisión fiscal*. Ahora bien, otros elementos que introdujo en 1988 la regulación del recurso de revisión en el CFF fueron que ordenaba que las autoridades recurrentes debían interponerlo a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica; buscó la regionalización de la justicia administrativa; elevó la cuantía del asunto para ser objeto del recurso sin considerar los requisitos de importancia y trascendencia del asunto, pues sólo existiría la obligación de razonar estos elementos en el caso de que el asunto fuera de cuantía inferior o indeterminada; se estableció a la importancia del asunto 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 –sin considerar su trascendencia– para considerarlo procedente a favor de la SHCP cuando la resolución o sentencia afectara el

interés fiscal de la Federación; y estableció por primera vez tres criterios cualitativos para la procedencia del recurso, en materia de aportaciones de seguridad social, de sentencias de la Sala Superior del propio TFF, y de resoluciones en materia de coordinación de ingresos federales.

Al mismo tiempo que la comentada reforma al CFF en 1988, se publicaron en el mismo DOF de 5 de enero de ese mismo año, las reformas a la LOTFF y a la LOPJF que adecuaban la competencia de la Sala Superior del TFF, de la SCJN y de los Tribunales Colegiados de Circuito. En virtud de que la revisión se refiere directamente a éstos últimos, sólo transcribimos en lo conducente el artículo 44 de la LOPJF:

*"Art. 44. Con las salvedades... son competentes los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer: ...
V. De los recursos que las leyes establezcan en los términos de la fracción I-B del artículo 104 de la Constitución;"*

Años más tarde, como consecuencia de la iniciativa de 9 de diciembre de 1994, presentada por el Ejecutivo Federal ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en que se estimaba conveniente la inclusión legal del supuesto de procedencia del recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito, tratándose de las resoluciones derivadas de la Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos. De esa manera, mediante decreto publicado en el DOF de 28 de diciembre de 1994, se adicionó una segunda parte al cuarto párrafo del artículo 248 del CFF, que incluía un criterio cualitativo adicional de procedencia del recurso de revisión, en la forma siguiente:

"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."

En el año de 1995, mediante decreto publicado en el DOF de 15 de diciembre de ese año, se reformaron los artículos 245 a 247 del CFF creándose el recurso de apelación ante el TFF, y los artículos 248 y 249 del mismo ordenamiento, modificándose mínimamente la regulación de la revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

Respecto a la enunciada creación del recurso de apelación, que se tramitaría ante la Sala Superior del TFF, consideramos necesario simplemente hacer notar que su importancia para efectos de este trabajo es que formó parte de la regulación que acotó la procedencia del recurso de revisión ante el Poder Judicial Federal, como veremos más adelante. Por lo demás, baste señalar que el recurso de apelación que se creaba prácticamente restituía con otro nombre la revisión ante el propio TFF que había sido eliminada en 1988, y que ambas partes podían apelar, aunque el particular sólo lo podía hacer cuando la autoridad apelara. Ahora bien, puesto que sólo podían revisarse ante los Tribunales Colegiados de Circuito las resoluciones de la Sala Superior dictadas en primera instancia –que por competencia o atracción resolviera en ese grado, y no resoluciones a apelaciones precisamente por constituir segunda instancia– y aquellas no apelables por dictarse conforme a la jurisprudencia del Poder Judicial Federal, en consecuencia no resultaban revisables ante los Tribunales Colegiados de Circuito las resoluciones que dictara la Sala Superior a las apelaciones, estableciéndose un sistema contrario al que utilizaba el CFF de 1967, pues según éste sólo podían revisarse por el Poder Judicial Federal –mediante la SCJN–, las resoluciones que se dictaran a la revisión interpuesta ante el propio TFF.

En todo caso, evitamos entrar a un estudio más profundo de la apelación, porque constituyó una figura de autotutela de los actos del entonces TFF que dista enormemente en ese sentido de la tutela judicial efectiva por los TCC que representa la revisión fiscal –llamada simplemente *revisión* por la reforma en estudio–, y que por tal razón se aparta del objeto de estudio de este punto. De esta forma, para entrar al análisis del recurso de revisión que se regulaba conforme a la reforma publicada en el DOF de 15 de diciembre de 1995, es suficiente señalar en cuanto a los supuestos para su procedencia ya señalados, que estos consistían en: *resoluciones dictadas en primera instancia por la Sala Superior, así como aquellas que no puedan ser apelables ante la misma por haberse dictado conforme a jurisprudencia del Poder Judicial Federal*. Igualmente, se aumentó la cuantía necesaria para la procedencia de la revisión a doscientas veces el salario mínimo general diario elevado al año del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, independientemente de otros criterios de procedencia; asimismo, se eliminó la presunción de que los asuntos en

materia de aportaciones de seguridad social tenían importancia y trascendencia para la procedencia del recurso.

Adicionalmente a las modificaciones a los supuestos de procedencia de la revisión fiscal, la demás regulación de este recurso se mantuvo prácticamente igual, adicionándose un segundo párrafo al artículo 249 del CFF, para regular especialmente la definitividad de una resolución a la apelación de una sentencia sólo para efectos de la interposición de la demanda de amparo directo, pues recordemos que las sentencias dictadas en segunda instancia no eran materia del recurso de revisión.

En el año de 1996 se llevarían a cabo las reformas al CFF que derivaron en la regulación actual de la revisión fiscal, al margen de la supresión del recurso de apelación. En la exposición de motivos relativa se justificó la reforma de la siguiente manera:

"A fin de atender fielmente los postulados constitucionales de impartición de justicia pronta y establecer que la justicia en materia fiscal se imparta regionalmente en todas sus instancias y para todas las partes, se propone unificar los recursos procesales que las autoridades demandadas tienen a su alcance para impugnar las sentencias definitivas que dicten las salas del Tribunal Fiscal de la Federación y evitar que su resolución se centralice en la ciudad de México, como actualmente sucede, tratándose del recurso de apelación.

En efecto, en la actualidad las autoridades pueden apelar ante la sala superior del citado Tribunal, las sentencias definitivas que dicten las salas regionales, así como aquellas que decreten o nieguen el sobreseimiento, con excepción de las sentencias cuya nulidad derive de la aplicación de una jurisprudencia del Poder Judicial Federal, caso en el cual las autoridades tienen la posibilidad de interponer el recurso de revisión, el que también procede en contra de las resoluciones dictadas en primera instancia por la sala superior, tratándose de juicios que, por su importancia, hubiesen sido atraídos por dicha sala.

Las autoridades pueden interponer el recurso de apelación ante la sala superior y el recurso de revisión ante el tribunal colegiado de circuito competente por territorio, lo que ha provocado entre otros efectos, la centralización de la segunda instancia del juicio de nulidad, por lo que respecta al recurso corresponde en exclusiva, a la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual tiene su sede en la Ciudad de

México. Por ello, se propone, por una parte, la eliminación del recurso de apelación y por la otra, precisar los supuestos de procedencia del recurso de revisión.

*De aprobarse la propuesta señalada, existirá sólo un medio de defensa para cada una de las partes, el cual será resuelto, en su caso, en forma conjunta por los tribunales colegiados de circuito, lo que permitirá la emisión de resoluciones congruentes, la regionalización de la justicia fiscal, el respeto cabal al principio de igualdad procesal, el de justicia pronta y el de economía procesal, así como la simplificación de los procedimientos de impugnación en contra de las sentencias definitivas que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación."*³³

De lo anterior se observa que se hizo especial énfasis en la supresión de la apelación ante el entonces TFF, y que sólo mínimamente se justificó en el último párrafo transcrito la nueva regulación de la revisión fiscal; en ese mismo sentido, no observamos por nuestra parte alguna otra referencia a la revisión fiscal en algún otro acto o documento del correspondiente proceso legislativo. De tal forma, y seguido que fue el proceso legislativo, mediante decreto publicado en el DOF de 30 de diciembre de 1996, se derogaron los artículos 245 a 247 del CFF relativos al recurso de apelación, y segundo párrafo del artículo 249 del mismo código, que regulaba en parte la revisión fiscal. La denominación del TFF por TFJFA se efectuó mediante reforma de 31 de diciembre de 2000 a la hoy LOTFF. Así se encuentra actualmente la regulación del recurso de revisión fiscal en el CFF:

*"Sección Tercera
De la Revisión*

Artículo 248

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

³³ DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Sesión de 7 de noviembre de 1996, Número 24, Año III, p.1976

I.- Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el 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 del trabajo.

El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este Código.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 249

Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo."

Acerca del contenido de esta reforma, baste lo señalado hasta este momento, reservando por nuestra parte un análisis más completo en los siguientes puntos de este mismo capítulo.

d) LA REFORMA Y ADICION EN 1987 A LOS ARTICULOS 73 Y 104 DE LA CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La reforma y adición de 1987 a diversos preceptos constitucionales, incluyendo los artículos 73, 94 y 104 de la propia CPEUM, tuvo como propósito fundamental redefinir la competencia entre la SCJN y los Tribunales Colegiados de Circuito, según se aprecia de los dictámenes a la iniciativa relativa efectuados por las Comisiones del Congreso de la Unión, pues se consideraba que el esquema existente en ese momento resultaba insuficiente para satisfacer la íntegra administración de justicia, y que ocasionaba un rezago en nuestro Tribunal Supremo, el cual también provocó esta reforma. De esa manera, se pretendió acotar la función de la SCJN dándole la máxima rectoría en materia de administración de justicia y control de la constitucionalidad, como emisora de los criterios de interpretación y aplicación de la constitución que sirvieran de guía a todos los tribunales y autoridades del país; igualmente se propuso la sustitución del criterio cuantitativo de competencia del máximo tribunal –ya debatido por nuestra parte en su momento–, por criterios cualitativos. Se asignaba en consecuencia a los Tribunales Colegiados de Circuito –codepositarios del Poder Judicial de la Federación–, el control de la legalidad. Se buscó la regionalización y cercanía de la justicia a los gobernados, así como la verticalidad en las tareas del Poder Judicial de la Federación.

Se propuso el *adendum* de la fracción XXIX-H al artículo 73 Constitucional, en el sentido de puntualizar la facultad del Congreso de la Unión para expedir leyes creadoras de Tribunales de lo Contencioso Administrativo en materia federal y del Distrito Federal, explicando que realmente no se creaba una atribución más para el Congreso de la Unión en este aspecto, y únicamente se depuraba técnica y legislativamente nuestra Ley Suprema, pues la existencia de esos tribunales ya se incluía en el artículo 104 Constitucional y la modificación sólo cambiaba de precepto su existencia y funcionamiento, situándola en el artículo 73 *ad hoc*. Congruentemente, se proponía suprimir dicha atribución del texto del artículo 104 Constitucional, pues conforme a la propia iniciativa la creación de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo quedaría posibilitada en el diverso 73 Constitucional.

Se razonó que la nueva fracción I-B del artículo 104 de la CPEUM conservaba la facultad de los Tribunales de la Federación para conocer de las revisiones en contra de las resoluciones definitivas dictadas por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, pero se hacían congruentes y armónicas esas revisiones al transferir la competencia para su resolución a los Tribunales Colegiados de Circuito, por tratarse de control de la legalidad.

Se manifestó como causa principal de la reforma al artículo 94 Constitucional, el atribuir a la SCJN la facultad de crear Tribunales Colegiados de Circuito conforme las necesidades del país lo exigieran, con la competencia por territorio y materia que se requiriera; actualmente esa facultad corresponde al Consejo de la Judicatura Federal. Asimismo, se justificó la depuración técnica y legislativa de tal precepto.

En orden a las anteriores razones, en sesión de 29 de julio de 1987, la Comisión Permanente del Congreso de la Unión aprobó el proyecto y efectuó la declaración de reforma de los artículos 73, 94, 97, 101, 104, y 107 de la CPEUM, previa aprobación de las Cámaras de Senadores y Diputados de la LIII Legislatura Federal y de las mayorías de las legislaturas de los estados; promulgada en esa misma fecha, fue publicada la reforma en el

DOF de 10 de agosto de 1987, cuya entrada en vigor fue el 15 de enero de 1988. Enseguida se transcriben los artículos que interesan a este estudio.

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

I. a XXXIX-F. ...

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

"Artículo 94. ...

...

...

...

El Pleno de la Suprema Corte determinará el número, división en circuitos y jurisdicción territorial y especialización por materia de los tribunales colegiados y unitarios de circuito y de los juzgados de circuito.

...

...

...

...

..."

"Artículo 104. [Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:]

I.- ...

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

II. a VI. ..."

De esa manera, se eliminaban aún las más mínimas dudas acerca de la constitucionalidad de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, y al mismo tiempo se establecía la competencia de los tribunales colegiados de circuito para conocer y resolver el recurso de revisión fiscal como actualmente lo hacen.

Por último, es menester referirnos brevemente a la reforma del artículo 104 Constitucional en 1993, publicada en el DOF de 25 de octubre de ese año. Mediante esta, se incluyó para la procedencia de recursos de revisión ante los tribunales de la federación, las resoluciones definitivas del tribunal de lo contencioso administrativo del Distrito Federal a que se refería la fracción IV, inciso e), del artículo 122 Constitucional, los cuales, de acuerdo a la delimitación de este trabajo, escapan de su objeto de estudio.

2.2 REGIMEN JURIDICO ACTUAL

Delimitamos el régimen jurídico vigente, correspondiente al recurso de revisión fiscal, a tres ordenamientos jurídicos: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Efectivamente, la CPEUM otorga la base constitucional para el recurso de revisión fiscal, cuya previsión remite directamente a la regulación que la Ley de Amparo otorga para las revisiones en amparo indirecto, ordenando que las revisiones fiscales se tramiten conforme a esta regulación.

El CFF establece el carácter de las resoluciones que pueden impugnarse mediante el recurso de revisión fiscal, señala las autoridades que pueden y deben interponer, recibir, y tramitar el recurso, así como el plazo para su interposición y los supuestos de procedencia del mismo. Igualmente integra algunas previsiones acerca de la concurrencia del juicio de amparo directo y el recurso de referencia.

La Ley de Amparo, por su parte, regula el trámite del recurso de revisión, por disposición expresa del artículo 104 fracción I-B Constitucional.

Enseguida explicaremos el tratamiento que, conforme a lo enunciado, otorgan al respecto los tres ordenamientos citados.

2.2.1 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La importancia de este ordenamiento resulta indiscutible: es Ley Suprema de la Unión, conforme al artículo 133 de la propia CPEUM, y por tanto, constituye la base fundamental de todo el orden jurídico mexicano. La prevención constitucional del recurso de revisión fiscal en el artículo 104 fracción I-B, desde su inclusión inicial hasta la historia legislativa de la última reforma que originó la actual redacción, fueron tratados en el punto 2.1 del presente capítulo, razón por la cual nos limitamos a evocarlos. Por lo demás, sólo nos resta puntualizar que este precepto prevé expresamente la existencia de los recursos de revisión en contra de las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo en materia federal y del Distrito Federal; dispone que los supuestos de procedencia del recurso debe señalarse en ley ordinaria; fija la competencia de los tribunales colegiados de circuito para conocer de esas revisiones; sujeta su trámite a la regulación que otorga la Ley de Amparo para las revisiones en amparo indirecto; y, establece claramente que no son impugnables las resoluciones al recurso dictadas por el órgano competente para tal efecto.

Por último, sólo resta señalar que consideramos inadecuada la prevención constitucional de que el trámite de las revisiones fiscales se regulen por lo dispuesto en la Ley de Amparo para las revisiones en amparo indirecto, con base en las consideraciones que se expresarán más adelante en el punto 2.2.3, que se refiere a la regulación que otorga la propia Ley de Amparo.

2.2.2 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Antes de describir los elementos que el CFF contiene respecto al recurso de revisión fiscal, simplemente reiteramos nuestro desacuerdo en que este ordenamiento no integre en su parte adjetiva la regulación expresa del trámite para el recurso en mención, reservando nuestros argumentos relativos para la parte en que comentemos la Ley de Amparo, en el punto 2.2.3 siguiente.

Ahora bien, si bien el CFF no regula el trámite del recurso de revisión fiscal, sí establece de manera general en el artículo 248, el carácter de las resoluciones que pueden impugnarse mediante el recurso de revisión fiscal -contemplando dentro de éstas a las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas-; indica la forma escrita que debe tener el recurso; señala las autoridades facultadas y obligadas a interponer, recibir, y tramitar el recurso; establece el plazo para su interposición y delimita los supuestos de procedencia del mismo. Los anteriores elementos aún serán objeto de mayor análisis en la parte conducente de este mismo capítulo. Igualmente el artículo 249 del CFF regula la concurrencia del juicio de amparo directo y el recurso de revisión fiscal intentados contra la misma resolución o sentencia, ordenando que conozca de ambos medios de defensa un solo Tribunal Colegiado de Circuito, y que los resuelva en la misma sesión.

2.2.3 LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Antes de referirnos a la regulación que otorga la Ley de Amparo al trámite del recurso de revisión fiscal, es preciso reiterar que consideramos inadecuado que la normatividad para este trámite se encuentre contenido en este ordenamiento y no en el Código Fiscal de la Federación, crítica que lo extendemos parte de su prevención constitucional.

No es óbice para aceptar lo anterior, la circunstancia que el CFF en esencia constituye una ley ordinaria sustantiva, pues igualmente el título sexto del propio código es eminentemente procesal, y bien podría integrar la regulación de referencia.

Podría argumentarse por otra parte, que la Ley de Amparo regula los procedimientos que se ventilan ante los órganos del Poder Judicial Federal, particularmente los Tribunales Colegiados de Circuito, y que en virtud de ese criterio subjetivo la regulación de las revisiones fiscales, de las que conocen y resuelven estos órganos, debe mantenerse en la Ley de Amparo.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, consideramos que el criterio subjetivo no es suficiente para mantener la regulación señalada en la Ley de Amparo, pues esta debería limitarse exclusivamente a los procedimientos relativos a los juicios de garantías –siguiendo un criterio simplemente material de control de constitucionalidad–, a diferencia del control de la legalidad que representa el recurso de revisión fiscal, lo cual se observa conforme a las siguientes consideraciones.

En primer lugar, de la regulación indiscriminada de la revisión en el amparo, no se aprecia en apartados distintos en la Ley de Amparo, sino que se regulan conjuntamente tanto las revisiones que devienen de amparo directo como las que resultan de amparo indirecto, lo cual representa una serie de dificultades en el conocimiento de qué preceptos son los que pueden y deben aplicarse para la revisión fiscal, pues en la mayoría de los casos el único criterio que es posible seguir es el que un precepto se refiera a un órgano que conocería de revisión en amparo indirecto –Tribunales Colegiados de Circuito–, lo cual resulta poco jurídico y origina confusiones no sólo en los casos en que un precepto no se refiera concretamente a tal órgano jurisdiccional y por tanto no se pueda distinguir si se refiere a Tribunales Colegiados de Circuito, sino también cuando se refiere a más de un órgano como en el caso del artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo, que se refiere tanto a la SCJN en pleno y en salas, como a los Tribunales Colegiados de Circuito.

•

Así es, en casos tan neutros como el que señala el artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo, siguiendo un criterio simplemente subjetivo bien podría afirmarse que correspondería tal regulación a las revisiones fiscales. Sin embargo, conforme a un criterio material, necesariamente concluimos que no puede aplicarse a éstas, tal como lo demuestra la jurisprudencia de la SCJN que declara que no es aplicable a las revisiones fiscales.

Efectivamente, en el caso anterior se observa que un criterio simplemente subjetivo no cubre la regulación precisa que se requiere para las revisiones fiscales, haciéndose necesaria una regulación expresa y completa que elimine dudas acerca de su regulación.

Efectivamente, de todo lo anterior se observa que un criterio simplemente subjetivo no cubre la regulación precisa que se requiere para las revisiones fiscales, resultando necesaria una regulación expresa y completa que elimine las dudas que se han indicado.

Así es, en casos tan difusos como el que señala el artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo, siguiendo un criterio simplemente subjetivo bien podría afirmarse que podría corresponder tal regulación a las revisiones fiscales. Sin embargo, conforme a un criterio material, necesariamente concluimos que no puede aplicarse a éstas, tal como lo demuestra la siguiente jurisprudencia de la SCJN, visible en el apéndice del Semanario Judicial de la Federación de 1917-1995, tomo III, páginas 295 y 296, cuya voz es la siguiente:

"REVISION FISCAL. INAPLICABILIDAD DE LA FRACCION I DEL ARTICULO 91 DE LA LEY DE AMPARO."

Del contenido de esta jurisprudencia, apreciamos elementos adicionales que justifican a nuestro criterio una regulación exclusiva de la revisión fiscal en el CFF: a saber, que eliminaría las confusiones en la forma en que debe resolverse, pues de la normatividad que otorga la Ley de Amparo para el recurso de revisión en el juicio de garantías, no esclarece debidamente qué preceptos deben aplicarse a las revisiones en amparo indirecto, lo cual podría llevar a la aplicación del artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo, lo cual, tal como se ha mencionado, ha sido considerado incorrecto sólo jurisprudencialmente por la

SCJN, pero bien sigue causando confusiones en términos prácticos por su falta de alusión expresa para la revisión fiscal.

Lo anterior lo derivamos de que la forma en que debe resolverse el recurso de revisión fiscal no se aprecia en forma clara en la Ley de Amparo. Afirmamos que en la actualidad este ordenamiento es el que regula la resolución a la revisión fiscal, en primer lugar porque al no disponerse en absoluto nada al respecto en la CPEUM –la cual sólo se refiere al trámite– ni en el CFF, entonces debe resolverse conforme al ordenamiento que reguló el trámite.

A mayor abundamiento, en los casos en que las autoridades administrativas consideran que alguna ejecutoria dictada en revisión fiscal fue parcial o totalmente incumplida de manera indebida, se ocasionan comúnmente confusiones en cuanto a los medios de defensa que pueden hacer valer en consecuencia. Así es, de manera común e impropio, en la práctica, las autoridades administrativas intentan –dentro de las revisiones fiscales–, recursos o medios de defensa que prevé la Ley de Amparo para los juicios constitucionales, –tales como el recurso de queja por exceso o defecto, requerimiento de ejecución de sentencia, denuncia por repetición del acto reclamado–, aplicando incorrectamente la analogía y la mayoría de razón, desconociendo que la procedencia no se puede obviar, precaver ni soslayar de esa manera, sino que debe estar expresamente prevista en Ley acorde al imperativo constitucional. En ese sentido, la propuesta regulación expresa dentro del CFF, debería igualmente referirse a los medios legales de las autoridades, tendientes a obtener el cumplimiento de las ejecutorias resultantes de revisiones fiscales, disminuyéndose considerablemente los laberintos y desconciertos a que nos hemos referido.

Podemos afirmar válidamente, tomando en cuenta el artículo 104 fracción I-B Constitucional, y la jurisprudencia de la SCJN –que cumple una importante función aclaradora–, que la regulación del trámite de la revisión fiscal se sujeta a la de las revisiones en amparo indirecto, y que la resolución al recurso que nos ocupa debe dictarse conforme a las reglas de las revisiones en amparo directo. Así es, autores como Dolores

Heduán Virués y Arturo Iturbe Rivas han notado esta incongruencia, y han propuesto incluso que el trámite se regule por el de las revisiones en amparo directo por asemejarse más esa regulación a la esencia de la revisión fiscal.

Conforme a lo expresado, de tomarse en cuenta la propuesta que se realiza por nuestra parte, la regulación del trámite de la revisión fiscal en el CFF, deberá complementarse con la diversa que se refiera a la resolución a tal medio de defensa, expresando los elementos a tomar en cuenta y los efectos precisos que debe tener, incluyendo los del cumplimiento de la ejecutoria que resulte de la revisión.

Ahora bien, y con la reserva que hemos manifestado, enseguida mencionaremos los preceptos de la Ley de Amparo que estimamos aplicables al recurso de revisión fiscal. Estos son los artículos: 88 párrafos primero, tercero y cuarto, 89 párrafo primero, 90 párrafos primero y tercero, y 91 párrafo primero, y fracciones II y IV.

El último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo no es aplicable, pues en su virtud podría pretenderse la adhesión al recurso de revisión fiscal, por la contraparte del recurrente inicial, lo cual será objeto de un amplio análisis en el próximo capítulo de este trabajo.

El artículo 88 párrafo primero del ordenamiento de referencia, ordena la forma escrita que debe revestir el recurso de revisión fiscal, reiterando en ese aspecto lo señalado en el primer párrafo del artículo 248 del CFF. Igualmente dispone que en ese escrito el recurrente debe manifestar los agravios que le cause la resolución o sentencia impugnada, lo cual constituye la esencia del medio de defensa, con lo cual se demuestra el interés y perjuicio jurídico que se afectó con la resolución recurrible.

En los párrafos tercero y cuarto del mismo artículo 88 de la Ley de Amparo, ordenan que el recurrente exhiba al presentar su recurso, copias suficientes para el expediente y para el traslado a las otras partes del juicio natural, y contempla la prevención para el caso de que no se acompañen esas copias, por el plazo de tres días para su exhibición, y dispone la

sanción de tener por no interpuesto el recurso en caso de no cumplir el requerimiento en forma correcta y oportuna.

Del contenido del artículo 89, párrafo primero, de la Ley de Amparo, en su parte conducente, derivamos la obligación de la Sala Regional o Sección de la Sala Superior, del TFJFA, de remitir el expediente original del juicio del cual deviene la revisión, el original del escrito de agravios con los tantos para el traslado a que se refiere el artículo 88 comentado, e incluso la copia que corresponda al Ministerio Público Federal, al Tribunal Colegiado de Circuito, cuyo conocimiento del asunto compete a éste, dentro del plazo de veinticuatro horas, que conforme a los artículos 24 fracciones I a III, y 34 fracción I, de la Ley de Amparo, serán contadas a partir del día siguiente al en que surta sus efectos la notificación, debiéndose contar el plazo por días naturales excluyéndose los inhábiles; igualmente aplicables en materia de notificaciones resultan los artículos 28, 29 y 30 párrafo primero, de la Ley de Amparo, reglas asimilables en la virtud de que donde surgen las mismas causas de aplicación de derecho adjetivo resulta la misma necesidad de invocarse, conforme a lo cual la notificación al oponente del recurso –el particular, con carácter de parte en el juicio contencioso administrativo–, será generalmente mediante lista de acuerdos que se publique en las instalaciones del Tribunal Colegiado que corresponde.

Conforme al artículo 90 párrafo primero de la Ley de Amparo, apreciamos que el único órgano facultado de calificar la procedencia del recurso de revisión fiscal, es el Tribunal Colegiado de Circuito competente, el cual podrá admitirlo o desecharlo, lo cual claramente excluye la posibilidad de que la Sala *a quo* realice tal función.

El tercer párrafo del mismo artículo 90 de la Ley de Amparo, ordena que una vez admitido el recurso de revisión fiscal por el Tribunal Colegiado de Circuito y notificado al Ministerio Público, el propio Tribunal deberá resolver lo que proceda dentro del plazo de quince días, lo cual obliga en forma prácticamente natural al órgano resolutor para emitir su decisión, pues no se establece en ningún otro dispositivo alguna sanción por no emitir tal resolución en el referido plazo, máxime que jurisprudencialmente la SCJN ha admitido que

es posible jurídicamente que opere la caducidad de la instancia en las revisiones fiscales, como veremos más adelante en este mismo capítulo al estudiar la resolución al recurso.

Del artículo 91 párrafo primero, de la Ley de Amparo, en relación con la fracción II del mismo precepto, podemos derivar que los Tribunales Colegiados de Circuito, al momento de resolverlo el recurso que nos ocupa, se deben limitar a considerar las pruebas rendidas ante el TFJFA, de lo cual se advierte por nuestra parte que no se contempla la posibilidad de que en la revisión se ofrezcan, exhiban, o sean objeto de valoración, pruebas supervenientes.

Por último, y refiriéndonos a un aspecto que posteriormente será estudiado también en la parte de la resolución al recurso de revisión fiscal, es menester señalar que la fracción IV del artículo 91 de la Ley de Amparo, prescribe que en las revisiones contra sentencia definitiva en que el Tribunal *ad quem* encuentre violaciones a las reglas fundamentales del procedimiento o de que el órgano *a quo* incurriera en alguna omisión que le signifique un estado de indefensión al recurrente o que pudiera influir en la sentencia definitiva, e incluso en los casos que en forma indebida no se hubiere oído a alguna parte con derecho a intervenir en el juicio natural, entonces el propio Tribunal Colegiado de Circuito debe revocar la resolución recurrida y ordenar la reposición del procedimiento.

2.3 NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO DE REVISION FISCAL

Apreciamos que la naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal es de medio extraordinario de defensa, recurso jurisdiccional privativo, y de instrumento de control de la legalidad de los actos del TFJFA.

El carácter privativo del recurso en tratamiento consiste en que se encuentra instituido exclusivamente a favor de las autoridades administrativas que son parte en el juicio contencioso administrativo en materia federal. El control sobre los actos del TFJFA se verifica concretamente por vicios *in procedendo* o por errores *in judicando*,

específicamente en contra de resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas en los supuestos del artículo 248 del CFF, y contra las resoluciones y sentencias que dicte el TFJFA en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A del CFF. Los errores *in procedendo* son violaciones cometidas durante la secuela del procedimiento, que afectan las defensas de aquél que se dice agraviado, trascendiendo el resultado del fallo y que sólo pueden alegarse con motivo de la sentencia definitiva, y los errores *in iudicando* son violaciones a disposiciones jurídicas que afectan el fondo del asunto y se identifican en la propia resolución que decide la *litis*. La finalidad del recurso en estudio es la anulación de la resolución recurrida y en su caso que el órgano competente para su tramitación y resolución –Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa– ordene el reenvío del expediente para efectos de que la Sala a quo emita una nueva resolución en cumplimiento de la ejecutoria respectiva. Asimismo, participa de características similares a la casación, juicio de amparo-casación, apelación, y súplica.

Ahora bien, con el objeto de sustentar lo expresado en los dos párrafos anteriores, es menester referimos brevemente a los siguientes conceptos: medios de impugnación, recursos, recursos administrativos y recursos jurisdiccionales, recursos ordinarios, recursos extraordinarios, recursos excepcionales, recursos privativos y comunes. Asimismo, para sostener la cercanía y similitud de la naturaleza jurídica de la revisión fiscal con figuras afines, igualmente nos referiremos brevemente a la apelación, la súplica, la casación, y el *amparo-casación*. Enseguida estudiaremos los conceptos enunciados en este párrafo:

■ Medios de impugnación

Los medios de impugnación son instrumentos jurídicos de defensa previstos en leyes, en contra resoluciones de autoridad, mediante los cuales la parte que se dice agraviada persigue que se corrijan los actos o resoluciones por el mismo órgano que los dictó, o ataca la resolución en un procedimiento considerado autónomo respecto del que deviene el acto impugnado, o busca un nuevo análisis del asunto que genera la prolongación de la instancia en la cual se interpone, y el efecto final que persiguen los medios de impugnación

Falla de origen
Falta la página
183

que centralmente se persiga en los recursos, sino que deviene en una simple consecuencia lógica y natural de su tramitación. Adicionalmente a lo anterior, podemos agregar que los recursos generalmente se tramitan ante un juez o tribunal de mayor jerarquía, denominado en ocasiones de segundo grado o de alzada (tribunal *ad quem*) y de manera excepcional ante el mismo juzgador que dictó o emitió el acto o resolución recurrida (juez *a quo*, juez natural). De todo lo anterior se aprecia que la revisión fiscal cubre los elementos necesarios para considerarla un recurso.

Continuando con la clasificación de los recursos, distinguimos los recursos administrativos de los jurisdiccionales o contenciosos, los recursos ordinarios de los extraordinarios y de los excepcionales, así como los recursos privativos de los comunes.

■ Recursos administrativos y recursos jurisdiccionales

Los recursos administrativos son los medios de impugnación previstos en ley, que pueden interponer los particulares en contra de resoluciones de autoridad administrativa, la cual, en virtud de tal medio de defensa, revisa sus propios actos o resoluciones –o en ocasiones el órgano revisor es su superior jerárquico–, precisamente a instancia de los gobernados que manifiesten haber sido afectados en su esfera jurídica. Estos recursos implican una autotutela o autocontrol *económico* de la autoridad administrativa. En ocasiones las leyes establecen el agotamiento de su tramitación y resolución como un requisito para poder acudir a un procedimiento jurisdiccional y en otros casos se establece de manera opcional tal agotamiento. En contraposición a los recursos administrativos, encontramos la tutela jurisdiccional efectiva que representan los recursos contenciosos o jurisdiccionales, en virtud de que los recursos contenciosos se tramitan y resuelven por un órgano autónomo, e independiente de la administración activa, como lo es el TFJFA y los Tribunales Colegiados de Circuito, éstos últimos también separados orgánica y funcionalmente del TFJFA.

■ Recursos ordinarios

Los recursos ordinarios son los medios de impugnación previstos en ley que a través de los cuales, y a petición de la parte que se califique agraviada a sí misma por una resolución jurisdiccional, el tribunal de alzada estudia todo el sustento fáctico y jurídico del proceso, analizando las violaciones relativas al procedimiento y al fondo del asunto, y derivado de esto confirma, modifica o revoca la resolución recurrida, sustituyéndose en la actuación del juez natural para dictar una nueva resolución, o en caso de existir causas graves de nulidad ordena la reposición del procedimiento. El mejor paradigma de los recursos ordinarios en nuestro ordenamiento mexicano lo constituye la apelación, a la que nos referiremos más adelante.

■ Recursos extraordinarios

Los recursos extraordinarios son aquellos que sólo pueden interponerse por los motivos específicamente regulados por las leyes, que se justifican por criterios bien delimitados y generalmente no comunes, de manera que los supuestos de procedencia constituyen verdaderas limitantes al recurso. Normalmente estos recursos involucran la exploración de la legalidad en el procedimiento o en el contenido de las resoluciones impugnadas, que por regla general excluye la apreciación de los hechos, por mantenerse tal atribución para el órgano resolutor del acto combatido.

■ Recursos excepcionales

Los recursos excepcionales, son aquellos que combaten una resolución judicial firme, es decir, la que ha adquirido calidad de cosa juzgada, es decir, son admisibles con posterioridad al pronunciamiento de una sentencia firme en los casos en que se descubren o surgen circunstancias que desacreditan la motivación central del fallo. En nuestro ordenamiento jurídico mexicano sólo se prevé un recurso excepcional: la figura penal del indulto necesario.

■ Recursos privativos y recursos comunes

Un recurso es privativo cuando la ley que lo crea sólo permite que sea interpuesto por una sola de las partes en conflicto, en contraposición con los recursos comunes, que pueden ser interpuestos válidamente por ambas partes por así permitirlo la ley.

■ La apelación

El mejor paradigma de los recursos ordinarios lo constituye la apelación, razón por la que en nuestro ordenamiento jurídico mexicano identifica plenamente todos los aspectos señalados para aquellos, resultando innecesario repetir lo ya mencionado de ellos párrafos antes. En la apelación existe un reestudio de las violaciones *in procedendo e in judicando* que se alegan haber sufrido, y su objeto consiste en anular la resolución impugnada. Asimismo, admite que la autoridad revisora se sustituya al órgano de primera instancia para dictar una resolución diversa a la que se ha revocado.

■ La súplica

Consideramos a la súplica o suplicación, como un recurso extraordinario con el que la revisión fiscal comparte una serie de características. Acerca de la súplica –inexistente en nuestro ordenamiento jurídico desde la supresión de su base constitucional de 18 de enero de 1934–, consideramos suficiente lo expuesto en el punto 2.1 de este trabajo, al referirnos ampliamente a esta figura como primer antecedente del recurso que nos ocupa.

■ La casación

Otra figura afín a la revisión fiscal es la casación –del francés *cassation*, del verbo *casser*, anular, y éste del latín *quassare*, sacudir violentamente, romper–. La casación es un recurso extraordinario de control del juzgador recurrido respecto al procedimiento y al contenido de la sentencia emitida, que persigue la anulación de esta última para que se reponga el procedimiento o para que se emita una nueva sentencia de fondo por el propio tribunal *ad quem*, sin posibilidad del reenvío al juez de la causa. Heredada por la legislación española, la casación fue introducida en nuestro país por virtud del artículo 261,

inciso noveno, de la Constitución española de Cádiz de 1812, que se refería exclusivamente a violaciones de carácter procesal, con el nombre de recurso de nulidad. Entre otros ordenamientos que incluyeron la casación, ya con ese nombre, se encontraron el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y el Territorio de Baja California de 13 de agosto de 1872 —que permitía su interposición en contra de violaciones procesales como respecto al fondo del negocio—, los Códigos de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y Territorio de la Baja California de 15 de septiembre de 1880 y de 15 de mayo de 1884, así como los Códigos de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales de 15 de septiembre de 1880 y 6 de julio de 1884.

Elementos notables de la casación son su carácter de procedencia extraordinaria, el ataque a violaciones *in procedendo* e *in judicando*, y su objeto de anular el acto impugnado, que de conseguirse esto último, produce la reposición del procedimiento o la emisión de una nueva sentencia de fondo por el propio tribunal *ad quem*, pero sin que se admita el reenvío para este último efecto al juez natural. Cabe señalar que la casación sólo procedía contra sentencias definitivas.

La casación en nuestro país fue sustituida por el juicio de amparo directo o uniinstancial en contra de resoluciones judiciales, instituciones entre las que se aprecia una coincidencia que ha sido destacada entre otros autores por el constitucionalista Emilio Rabasa. En ese sentido se aprecia en la exposición de motivos del Código Federal de Procedimientos Civiles de 1908, que la comisión respectiva consideró para la supresión del recurso de casación la necesidad de evitar la coexistencia con el amparo, pues a su reparo ambas figuras realizaban las mismas funciones. Parecidos razonamientos se desplegaron por el Constituyente de Querétaro de 1917, para plantear la desaparición de la casación que contemplaban los códigos procesales, civiles y penales, de las entidades federativas, en virtud de que los artículos 14 y 107 de la Constitución de 1917 establecían expresamente el amparo contra sentencias judiciales, agregándose que resultaba preferible ésta figura por su mayor flexibilidad para conseguir la nulidad del procedimiento o de la sentencia, a diferencia del rígido criterio formalista de la casación. En tal virtud, y eliminada la casación de nuestro ordenamiento jurídico, en esencia se mantuvo incorporada en el juicio de

amparo contra resoluciones judiciales, denominándose doctrinalmente *amparo-casación* a este sector de los juicios constitucionales.

■ El *amparo-casación*

El amparo contra resoluciones judiciales, denominado doctrinalmente *amparo-casación*, es considerado un juicio independiente, por lo cual entraría dentro de nuestra clasificación anterior de procesos impugnativos, sin embargo, no hemos de olvidar que tiene su herencia de la figura de la casación recién estudiada y cualificada como recurso extraordinario.

El *amparo-casación* es entonces un medio de impugnación, de la especie de los procesos impugnativos, en que la parte que se manifiesta como agraviada, ataca una sentencia jurisdiccional definitiva, contra la que no procede ningún recurso o medio de defensa ordinario, aduciendo por violaciones durante el procedimiento o en la misma sentencia –vicios *in procedendo* y/o *in iudicando*–, y que persigue la restitución al agraviado en el goce de sus derechos infringidos. El juicio de amparo contra resoluciones jurisdiccionales se tramita en una sola instancia ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente, es un medio de defensa privativo de los gobernados, y el control de la legalidad que implica, se verifica indirectamente al elucidarse la trasgresión al artículo 14 Constitucional.

Explicados los conceptos anteriores, enseguida los contrapondremos concretamente al recurso de revisión fiscal, para sostener la naturaleza jurídica que enunciamos en el primer párrafo de este punto, de la siguiente manera:

El recurso de revisión fiscal, es un medio de impugnación, simplemente porque es un instrumento jurídico previsto ley (CPEUM, CFF y Ley de Amparo), con que cuentan las autoridades administrativas para la defensa de sus intereses, en contra de sentencias y resoluciones del TFJFA expresamente señalados en los supuestos de procedencia legales.

Es igualmente, un recurso contencioso, porque se tramita y resuelve por Tribunales Colegiados de Circuito, órganos autónomos e independientes de la administración activa y también separados orgánica y funcionalmente del TFJFA, lo cual representa una tutela jurisdiccional efectiva.

La revisión fiscal es un recurso extraordinario porque sólo puede interponerse por los motivos específicamente regulados en el artículo 248 del CFF, criterios bien delimitados y que buscaron ser poco comunes, y que se constituyen como verdaderas limitantes al recurso. Este carácter se estableció desde sus orígenes, como se pudo apreciar en la evolución histórica de esta figura que ha quedado detallada en este mismo capítulo, pues los supuestos de procedencia se justificaron atendiendo a criterios verdaderamente dignos de ventilarse mediante esa figura, repudiándose la interposición indiscriminada de la misma. No obstante lo anterior, el incremento en el número y alcance de los supuestos referidos ha ocasionado de facto un aumento considerable en la interposición de los recursos de revisión fiscal que podrían dar lugar a considerarlo tanto como un recurso ordinario. A pesar de lo anterior, las limitantes a la procedencia se conservan, y atentos a la ratio y ocaasio legis que han quedado estudiadas, es que aún sostenemos que se trata de un recurso extraordinario. Correlativamente a nuestra consideración de que la revisión fiscal no es un recurso ordinario, se niega igualmente que sea un recurso excepcional, porque no procede en contra de una resolución judicial firme.

El recurso de revisión fiscal tiene el carácter de recurso privativo, en contraposición a los recursos comunes, puesto que sólo puede ser interpuesto por las autoridades administrativas y/o fiscales que sean parte en el juicio contencioso administrativo del cual derivó la resolución recurrible.

Ahora bien, tal como se señaló anteriormente, existen otros medios de impugnación que participan parcialmente de algunas de las características que integran la naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal, razón por la cual consideramos conveniente mostrar los elementos comunes más relevantes, así como las diferencias principales entre ambas

figuras, dentro de los cuales nos referiremos a la apelación, la súplica, la casación, y el *amparo-casación*.

Respecto a la apelación, podemos afirmar que al igual que en la revisión fiscal, existe un reestudio de las violaciones *in procedendo e in judicando* que se alegan haber sufrido, y el objeto consiste en anular la resolución impugnada. No obstante, las diferencias entre ambas figuras aparecen claras: el recurso de apelación es un recurso ordinario, y el de revisión fiscal es extraordinario por los motivos que más adelante se indicarán, el primero admite que la autoridad revisora se sustituya a la de primera instancia para dictar una resolución diversa a la que se ha revocado, y en la revisión fiscal en caso de anularse el acto impugnado sólo procede el reenvío para efectos de que se dicte una nueva resolución o en su caso se reponga el procedimiento.

En relación a la súplica, apreciamos que los caracteres que la asemejan con la revisión fiscal, son que ambos recursos se traducen en una impugnación de una sola instancia contra resoluciones judiciales, lo cual deriva en un control de legalidad. Las diferencias más notables que apreciamos consisten en que la súplica fue un recurso común y no privativo de las autoridades a diferencia de la revisión fiscal que sólo beneficia a las autoridades, que la primera se tramitaba ante la SCJN a diferencia de la revisión fiscal de la cual conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, así como que la súplica constituía una tercera instancia y la revisión fiscal representa una segunda instancia. Asimismo, la súplica sólo procedía contra sentencias definitivas y la revisión fiscal también es procedente contra resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos.

Referente a la casación, los elementos de similitud entre ésta y la revisión fiscal, son la procedencia extraordinaria de ambas, el ataque que por medio de éstas se realiza a violaciones *in procedendo e in judicando*, y la pretensión de anular el acto impugnado. Las diferencias son que en la anulación de la sentencia impugnada, en la casación sólo produce la reposición del procedimiento o la emisión de una nueva sentencia de fondo por el propio tribunal *ad quem*, pero sin que se admita el reenvío para este último efecto al juez natural, a diferencia de la revisión fiscal en que sí se permite el reenvío. Asimismo, la casación sólo

procedía contra sentencias definitivas y la revisión fiscal también es procedente contra resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos.

Por último, en lo concerniente al *amparo-casación*, Fix-Zamudio citado por Arturo Iturbe Rivas, refiriéndose a los elementos de cercanía, ilustraba que *“en realidad, la revisión fiscal no es sino un amparo directo o de una sola instancia, disimulado bajo el disfraz de apelación federal, con el objeto de salvar el escrúpulo tradicional de negar a las autoridades la posibilidad de acudir al propio amparo”*. Agregaba también que la revisión fiscal *“restableció en el fondo la antigua súplica, pero calificada ahora de revisión fiscal, es decir, limitada exclusivamente a la materia tributaria”*. Así pues, la similitud entre el recurso de revisión fiscal y el *amparo-casación*, se aprecia en que ambos son medios de impugnación, por la parte afectada, de sentencias judiciales definitivas, contra las que no procede ningún recurso o medio de defensa ordinario, por violaciones durante el procedimiento o en la misma sentencia, cuya búsqueda en ambos es la restitución al agraviado en el goce de sus derechos infringidos, que se tramitan en una sola instancia por el Tribunal Colegiado de Circuito competente. En contra a lo anterior, las principales diferencias entre ambas figuras consisten en que la revisión fiscal sólo puede intentarlas los gobernados y el *amparo-casación* es privativo de las autoridades, y que a pesar de que en ambos se efectúa un control de la legalidad, sólo se lleva a cabo en el amparo judicial de manera indirecta por trasgresión al artículo 14 Constitucional.

2.4 REQUISITOS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION FISCAL

Siguiendo a Góngora Pimentel, un recurso procedente es aquél que la ley otorga y que se interpone por la persona legitimada para hacerlo. En ese sentido, la procedencia de un recurso necesariamente deviene de la existencia de la acción procesal para interponerlo, y de que su interposición se efectúe por quien legalmente puede hacerlo. No obstante lo anterior, consideramos que adicionalmente a estos dos elementos, existen otros que determinan la procedencia de este medio de defensa, considerados en su conjunto por nuestra parte como las circunstancias de derecho exigidas para que el tribunal de revisión

pueda válidamente conocer y resolver en cuanto al fondo las pretensiones que se formulan ante él, elementos que, siguiendo la clasificación del maestro Jesús González Pérez, los podemos dividir en requisitos objetivos y subjetivos, que en los siguientes puntos analizaremos.

2.4.1 REQUISITOS OBJETIVOS

Los requisitos objetivos de procedencia del recurso de revisión fiscal se constituyen por elementos que producen que el órgano jurisdiccional competente para conocer del recurso, se encuentre en plena posibilidad jurídica para resolverlo en cuanto al fondo, y los clasificamos en: resolución recurrible, oportunidad para la interposición del recurso y la forma que debe cubrir éste.

2.4.1.1 RESOLUCION RECURRIBLE

Señalamos como primer elemento objetivo de procedencia la existencia de una resolución recurrible, sin embargo, antes de exponer las diversas hipótesis legales de resoluciones recurribles a través del recurso que nos ocupa, es menester referirnos brevemente a la existencia de la acción procesal necesaria para ese efecto. Esto último se justifica en virtud de que, tal como fue señalado en el anterior punto 2.4, un elemento central para la procedencia del recurso es su prevención legal, cuya extensión es precisamente la existencia de la acción procesal.

En efecto, entendemos por acción, el poder jurídico que tiene una persona para provocar la actividad jurisdiccional de un órgano que decida un litigio en torno a intereses jurídicos. Así pues, la acción para interponer el recurso de revisión fiscal, se constituye en un elemento objetivo para la procedencia del mismo. Asimismo, considerada la acción como parte de la relación jurídico procesal es, al igual que la resolución recurrible, un elemento objetivo de tal relación procesal. La resolución recurrible es, pues, el objeto indirecto de la relación procesal, pues el objeto directo lo constituye la finalidad que se

persigue al interponer el recurso, y en todo caso la acción se traduce en la potestad que tiene una persona de derecho para intentar ese medio de defensa.

Visto lo anterior, enseguida dirigiremos nuestro análisis a los supuestos legales de resoluciones recurribles en revisión fiscal, cuya previsión se encuentra en el artículo 248 del CFF.

El precepto en referencia indica que serán recurribles las resoluciones de las Salas Regionales del TFJFA que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas –siempre que se refieran a alguno de los supuestos de las fracciones I a V del mismo artículo–, y las resoluciones o sentencias que dicte el TFJFA en los casos de atracción del artículo 239-A del CFF.

Las resoluciones que decretan sobreseimientos son aquellas por las que se declara la existencia de un obstáculo jurídico o fáctico que impide la decisión del fondo de una controversia. Las resoluciones que niegan sobreseimientos, son precisamente aquellas que se refieren a la inexistencia de alguna causal de sobreseimiento hecha valer por quien sostiene alguno de los impedimentos señalados para decidir el fondo de un asunto. Al respecto, consideramos importante señalar que aún cuando las resoluciones que decretan sobreseimientos finalizan la instancia, no pueden de ninguna manera considerarse sentencias, tal como correctamente se aprecia en el texto del primer párrafo del artículo 248 del CFF, pues deben considerarse estrictamente como simples autos, en virtud de que contienen la declaración de que no puede resolverse el juicio a través de una verdadera sentencia.

Las sentencias definitivas son aquellas que resuelven la controversia en cuanto al fondo, pero admite aún medios de impugnación a favor de la parte que resulte inconforme con la misma, para conseguir su revocación, anulación o modificación.

Las resoluciones o sentencias que dicte el TFJFA en los casos de competencia originaria o por atracción del Pleno o las Secciones de la Sala Superior del TFJFA, a que se refiere el

artículo 239-A del CFF, también son recurribles en revisión fiscal, y corresponden a los juicios con características especiales que, en términos del precepto últimamente citado, son aquellos en que:

a).- El valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución combatida, o

b).- Para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia.

De esa manera, nos hemos referido a los criterios generales para la interposición del recurso de revisión fiscal –resoluciones que decretan o niegan sobreseimientos, sentencias definitivas y resoluciones o sentencias dictadas en los casos del artículo 239-A del CFF–. A continuación nos ocuparemos de los diversos criterios contenidos en las fracciones I a V del artículo 248 del CFF, que corresponden a los supuestos particulares de procedencia del recurso de revisión fiscal.

Ahora bien, antes de referirnos a los diversos supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal previstas en las fracciones I a V del artículo 248 del CFF, es menester aclarar que éstas sólo se dirigen a las resoluciones que decretan o niegan sobreseimientos y sentencias definitivas dictadas por las Salas Regionales del TFJFA, pues la procedencia del recurso en contra de resoluciones dictadas por el Pleno o las Secciones de la Sala Superior del TFJFA se regula conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 248 del CFF, que hace referencia a las resoluciones o sentencias que los mismos pueden dictar por causa de competencia originaria o por atracción a que se refiere el artículo 239-A del CFF, en los juicios con las características especiales ya señaladas en la hoja anterior de este trabajo, es decir, aquellos en que *el valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución combatida, o en aquellos juicios en que para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia.*

Efectuada la anterior aclaración, podemos señalar a manera introductoria, que la fracción I del artículo 248 del CFF, se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal, cuando la cuantía del asunto 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.

La fracción II del artículo 248 del CFF se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal en que, con independencia de la cuantía o en casos de cuantía indeterminada, el asunto revista las características de importancia y trascendencia necesarias para efecto de ser objeto de ese recurso.

La fracción III del artículo 248 del CFF se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal en que la resolución impugnada dentro del juicio contencioso administrativo se hubiere dictado 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 la interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa, la determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones, la competencia de la autoridad emisora u ordenadora de la resolución impugnada o aquella que hubiere tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación, violaciones procesales *–in procedendo–* cometidas durante la secuela procesal y que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, violaciones *–in judicando–* cometidas en las propias resoluciones o sentencias, o a aquellas que afecten el interés Fiscal de la Federación.

La fracción IV del artículo 248 del CFF se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal cuando la resolución o sentencia impugnada se haya dictado resolviendo una controversia en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

La fracción V del artículo 248 del CFF se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal cuando la resolución o sentencia recurrida se haya dictado resolviendo una controversia en materia de aportaciones de seguridad social, pero siempre que el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

Apreciamos entonces criterios de derecho vigente y positivo para la procedencia del recurso de revisión fiscal que clasificamos en dos rubros que se distinguen claramente: por una parte, los supuestos generales de cuantía e importancia y trascendencia que se regulan en las fracciones I y II del artículo 248 del CFF, y por otro lado, las tres hipótesis específicas e independientes de esos criterios generales, contenidos en las fracciones III a V del precepto últimamente citado.

Apoya lo anterior, la tesis 2a. XVII/99, sustentada por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 240 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe de febrero de 1999, Tomo: IX, Novena Epoca, que a continuación se transcribe:

“REVISIÓN FISCAL. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DE LAS HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO. Del análisis de los antecedentes legislativos del 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, se advierte plasmada una hipótesis de procedencia originaria determinada por la naturaleza del asunto, atendiendo a su cuantía, importancia y trascendencia y afectación del interés fiscal de la Federación, no por el origen, naturaleza o contenido de la resolución o sentencia recurrida, aspectos que sólo se atendieron en relación con el recurso que podría interponer la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al que es patente, desde el principio, se le brindó una atención especial, relevándolo, en un caso, del requisito de cuantía y determinando la procedencia con base en la importancia del asunto determinada a juicio de la secretaría, por tratarse el asunto 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. Esa originaria hipótesis de procedencia del recurso de revisión fiscal evolucionó con matices de particularidad, con la adición del párrafo

cuarto del artículo 248 publicada el veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, que determinó la procedencia del recurso no por la cuantía del asunto o por sus razonadas importancia y trascendencia, sino por la materia de la resolución o sentencia impugnada, al establecer la procedencia contra la resolución en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, lo que permite conocer el camino e intenciones del legislador ordinario que parece haberse colmado en la reforma integral del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación que fue publicada en el citado diario del treinta de diciembre de mil novecientos noventa y seis, pues el nuevo texto de ese precepto legal es revelador de la creación de hipótesis propias para algunas resoluciones, según su materia, ya que reiterando los supuestos generales de procedencia determinados en función de la cuantía del asunto y de su razonada importancia y trascendencia (fracciones I y II); dio vida a tres hipótesis específicas e independientes de esos supuestos generales, a precisar por su referencia: a resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales (fracción III); a resoluciones dictadas en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (fracción IV); y a resoluciones en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización o sobre el grado de riesgo de trabajo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo.”

Ahora bien, resulta importante aclarar que la autoridad competente para interponer el recurso de revisión fiscal debe justificar en todo caso la procedencia de tal medio de defensa, debiendo señalar en cuál de los supuestos que establece el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, subsume el asunto, pues el Tribunal Colegiado revisor no se encuentra facultado para efectuar lo anterior cuando el recurrente lo omita, pues el particular opositor en el recurso debe estar en aptitud de contradecir los argumentos tendientes a demostrar la procedibilidad del recurso, lo cual exige que la autoridad recurrente exprese la causa específica de pedir, pues de no dar a conocer concretamente en qué supuesto o supuestos del artículo 248 del CFF intenta apoyar su recurso, deja en consecuencia al particular en estado de indefensión por no poder argumentar nada en contra de ese respecto. De esa manera, acorde a la interpretación que nuestra SCJN ha dado al primer párrafo del precepto últimamente citado, resulta válido afirmar que el Tribunal Colegiado se encuentra impedido para calificar la procedencia con base en las constancias, lo cual implicaría una indebida e inaceptable sustitución en favor de una de las partes: la

autoridad recurrente, en perjuicio de la otra, razón por la cual sólo está facultado para calificar la causa de pedir del recurrente, a efecto de poder declarar la procedencia o improcedencia de la revisión fiscal planteada.

A mayor abundamiento, resulta totalmente inadecuado que el Tribunal de revisión efectúe tal determinación, realizando juicios de intención *de facto*, pues en casos difusos en que no se aprecie objetivamente la causal en que la recurrente apoyó la interposición del recurso, e incluso en situaciones en que por lo difuso de la redacción del mismo exista duda acerca de la hipótesis legal en que lo fundó, la autoridad revisora bien podría equivocarse en cuanto al supuesto que efectivamente quiso referirse la recurrente, efectuando el improcedente y antijurídico juicio de intención de ninguna manera previsto en el artículo 248 del CFF, lo que, de acuerdo a la circunstancia particular del caso, puede repercutir tanto a favor como en contra de las partes en el recurso, lo cual resulta totalmente inadecuado. No es óbice para sostener lo contrario, el argumento de que en ocasiones la procedencia podría derivarse de elementos objetivos, pues aún en los casos en que esto resultara factible, la actividad de la revisora en este sentido sería de sustituirse en la actividad que corresponde a una de las partes y en contra del opositor en el recurso, en detrimento de la imparcialidad que debe caracterizar al órgano jurisdiccional, conforme a lo ya señalado por nuestra parte; y en los casos en que la argumentación para fundar la procedencia fuere nula o difusa o no aparecieran los elementos objetivos para calificar la procedencia del recurso, tampoco resulta adecuado de ninguna forma que la revisora se sustituya en la actividad de la recurrente y menos aún sobre la base de elementos tan vagos e insostenibles.

A pesar de lo señalado en el párrafo anterior, debemos advertir que en el año de 2001, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal cambió el criterio recién señalado, lo cual nos parece incorrecto por las razones expresadas precisamente en los párrafos precedentes, y resolviendo en fecha 7 de septiembre de 2001 la contradicción de tesis 22/2001-SS, entre las sustentadas por el Primer y el Segundo Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa del Segundo Circuito, estableció la jurisprudencia 2a./J. 45/2001, visible en la página 427 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al

informe del mes de octubre de 2001, Tomo XIV, Novena Época, de la cual se aprecia que a su consideración únicamente está obligada la autoridad recurrente a señalar específicamente en qué supuesto del artículo 248 del CFF funda la procedencia del recurso de revisión fiscal, cuando se interponga el recurso con base en la fracción II del precepto citado, como se aprecia de la citada jurisprudencia, que textualmente señala lo siguiente:

"REVISIÓN FISCAL. SU PROCEDENCIA DEBE ESTUDIARSE DE OFICIO, CON INDEPENDENCIA DE QUE LA AUTORIDAD INCONFORME PRECISE O NO LA O LAS HIPÓTESIS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE CONSIDERE QUE SE ACTUALIZAN EN EL CASO. Si se toma en consideración, por un lado, que conforme a lo dispuesto en el artículo 104, fracción I-B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las reglas establecidas en la Ley de Amparo para el trámite del recurso de revisión en amparo indirecto son aplicables al de la revisión prevista en el diverso 248 del Código Fiscal de la Federación en todo lo que no sea incompatible con su naturaleza y, por otro, que el examen oficioso de la procedencia de aquel recurso, en términos de lo dispuesto en los artículos 90, primer párrafo, en relación con el 73, in fine, de la citada ley, no lo es, resulta inconcuso que es válido que dicho estudio se haga en la revisión fiscal, pues el mencionado numeral 248 no condiciona el análisis de su procedencia, al hecho de que la autoridad recurrente señale específicamente la hipótesis que considere aplicable; sin embargo, debe destacarse que dicho estudio no puede hacerse de oficio en la hipótesis prevista en la fracción II del precepto citado, pues en este caso el legislador obliga a la autoridad recurrente a razonar la importancia y trascendencia del asunto, para efectos de la admisión del recurso."

Criterio este último, contra el cual nos pronunciamos por las razones que han quedado debidamente expuestas previamente a la transcripción reciente, de la cual apreciamos que aduce como principal razón para sostener tal criterio, la consistente en que el artículo 248 del CFF sólo establece la carga procesal al recurrente, de razonar la procedencia del recurso en tratándose de la fracción II del dispositivo legal referido, y no establece expresamente tal carga procesal respecto a los demás supuestos de ese artículo, razonamiento que consideramos débil en contraposición a los argumentos otorgados para justificar la carga procesal del recurrente de señalar la hipótesis en que funda su recurso.

A mayor apoyo de lo argumentado, habrá que recordar que la procedencia de un recurso se integra por la existencia de la acción procesal prevista en ley y su interposición por quien legalmente está facultado para ello. En ese sentido, y refiriéndonos *ex profeso* al primer elemento, es necesario recordar igualmente que a efecto de que el órgano revisor inicie su función jurisdiccional relativa al conocimiento y en su caso tramitación y resolución del medio de defensa que se trata, es indispensable que la parte que se dice agraviada demuestre precisamente la existencia de su acción procesal, específicamente mediante la justificación de la procedencia del recurso, y esto último sólo mediante la demostración de que el caso concreto corresponde a alguno de los supuestos legales de procedencia, pues sólo así puede acreditar que su acción está contenida en ley, porque de nada sirve que existan aisladamente las causas de hecho y las causales legales, sino que resulta imprescindible en todo caso el mecanismo jurídico de la subsunción –bien explicado por nuestra parte al estudiar las sentencias del TFJFA en el primer capítulo de este trabajo–, de lo cual podemos concluir que para efecto de que la autoridad recurrente en la revisión fiscal demuestre su acción procesal, debe acreditar que se ubicó en alguno de los supuestos de procedencia del precepto que establece el artículo 248 del CFF.

Asimismo, debemos apreciar la diferencia entre la simple actividad de señalar en el recurso la hipótesis legal en que considera que se funda para intentar ese medio de defensa y, por otra parte, la referida operación jurídica de subsunción mediante la cual otorga los razonamientos pertinentes para demostrar que las circunstancias del caso particular determinan la actualización del supuesto jurídico del que dependen las consecuencias de derecho –en este caso la procedencia de la revisión fiscal–, siendo precisamente ésta última actividad la que debe cumplir la recurrente, porque sólo así contará el tribunal de revisión con elementos suficientes para admitir o desechar el recurso.

Tampoco escapa a nuestro análisis la deficiencia del texto del artículo 248 del CFF, por no disponer que corresponde a la recurrente la carga procesal de señalar, argumentar e incluso acreditar en que supuesto del referido precepto funda la procedencia del recurso de revisión que intenta, razón por la cual proponemos que el primer párrafo del artículo en

comento sea adicionado para establecer expresamente tal carga procesal a la autoridad recurrente, referida a la totalidad de los supuestos de procedencia.

En los siguientes puntos estudiaremos más ampliamente los supuestos de procedencia del recurso que nos ocupa.

2.4.1.1.1 CRITERIOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA PARA LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION

Discriminando el orden establecido por las fracciones I a V del artículo 248 del CFF, consideramos prudente efectuar el análisis de la fracción II, disgregándola de las demás fracciones que serán analizadas en el siguiente punto de este trabajo, y efectuando en primer lugar un estudio particular de esta hipótesis de procedencia del recurso de revisión fiscal, en virtud que, desde nuestra óptica es, en principio, el supuesto general que justifica el surgimiento del medio de defensa en estudio.

En efecto, decidimos estudiar inicialmente el criterio de procedencia por importancia y trascendencia del asunto independientemente de que no es el primer supuesto que contempla actualmente el artículo 248 del CFF, y a pesar que en las leyes creadoras del recurso de revisión fiscal de 1946 y 1948 no se incluyó textualmente como requisito o supuesto de procedencia de ese medio de defensa, y no fue hasta el CFF de 1967 cuando se incorporó literalmente al texto legal, es decir, que no constituyó históricamente el primer antecedente respecto a los supuestos de procedencia que actualmente se contemplan en el artículo 248 del CFF, sin embargo, resulta conveniente observar de las exposiciones de motivos y de los procesos legislativos de las leyes de 1946 y 1948 referidas, así como de las diversas modificaciones legales que ha sufrido la regulación de este medio de defensa, que invariablemente se ha contemplado a este recurso como extraordinario, *ad hoc* a las características de importancia y trascendencia que se comentarán en adelante, independientemente de que el legislador ha deseado que se presuman estas características en tratándose de hipótesis casuísticas que igualmente contempla el precepto últimamente

citado, pues en todo caso resulta válido afirmar que fundamentalmente se ha buscado conservar la esencia del recurso de revisión fiscal, como un medio de defensa que proceda en casos de verdadera importancia y trascendencia.

Así pues, conforme a la segunda fracción del artículo 248 del CFF, procede el recurso de revisión fiscal contra las resoluciones de las Salas Regionales del TFJFA que decreten o nieguen sobreseimiento y las sentencias definitivas, cuando el asunto sea de *importancia y trascendencia*, tratándose de asuntos en que el requisito de cuantía no se cumpla por ser inferior a la que exige la fracción primera del dispositivo referido, o sea de cuantía indeterminada, exigiéndose además que el recurrente razone las mencionadas circunstancias de importancia y trascendencia para efectos de la admisión del recurso.

Resulta imprescindible entonces dilucidar gramatical y jurisprudencialmente, los conceptos de importancia y trascendencia. En ese sentido, conforme al primer criterio, el Diccionario de la Real Academia de la de la Lengua Española define los siguiente:

*“IMPORTANCIA.- Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante, o de mucha entidad o consecuencia”.*³⁵

*“TRASCENDENCIA.- Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante”.*³⁶

Tales acepciones han sido adoptadas por la SCJN, Tales acepciones han sido adoptadas por la SCJN, a través de su Segunda Sala, la cual, a efecto de esclarecer tales términos en la jurisprudencia 541, visible en la página 390 del Apéndice de Jurisprudencia del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al año de 1995, tomo III, parte SCJN, de la Sexta Época, se refirió a los conceptos gramaticales recién señalados; enseguida, expresó que ambos conceptos son distintos a pesar de su semejanza, señalando que mientras la importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado, la trascendencia se dirige a la gravedad de las consecuencias del asunto. Se desprende en último lugar de tal

³⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 20ª edición, Madrid, 1984, T. II, pág.759

³⁶ *Ibidem*, pág. 1333

jurisprudencia, la exigencia legal para la concurrencia de ambos requisitos, la obligación de la recurrente de acreditar los mismos y que el órgano revisor -en la actualidad los Tribunales Colegiados de Circuito- debe analizarlos por separado. Asimismo, de tal criterio jurisprudencial se puede concluir que la SCJN aprecia que un asunto es excepcional por su importancia y trascendencia, en virtud de argumentos o razones que no podrían formularse en la mayoría, ni menos en la totalidad de los asuntos, debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia y, además, debido a que la resolución al recurso implicará resultados de gravedad. A continuación se transcribe la relevante jurisprudencia que ha quedado mencionada al inicio de este mismo párrafo:

"REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LOS EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. En los artículos 240, 242 y 244 del Código Fiscal de la Federación se emplean reiteradamente las expresiones "importancia y trascendencia", referidas a los requisitos que deben satisfacer los asuntos cuyas sentencias pueden ser recurridas, respectivamente, las de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación ante el Pleno del mismo, y las que éste pronuncie en tales recursos, ante la Suprema Corte de Justicia, mediante la revisión fiscal. Pero si las expresiones son las mismas, existe la diferencia de que la calificación de la importancia y trascendencia del asunto, cuando el recurso se interpone ante el Pleno del Tribunal Fiscal, queda al solo criterio de la autoridad legitimada para hacerlo valer, sin que el Tribunal "ad quem" tenga facultad legal para examinar si se da la importancia y trascendencia del asunto, a efecto de admitir o rechazar el recurso, pues en todo caso deberá admitirlo si se satisfacen los demás requisitos legales. En cambio, cuando se trate de la revisión fiscal, la Suprema Corte de Justicia si puede y debe examinar, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado su importancia y trascendencia, y en caso de que a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el recurso (artículo 244), con la salvedad de que si el valor del negocio es de quinientos mil pesos o más, se considerará que tienen las características requeridas para ser objeto del recurso (artículo 242). Así pues, corresponde a la Suprema Corte, concretamente a esta Segunda Sala, determinar en cada revisión fiscal si el asunto que la motiva es de importancia y trascendencia, teniendo en cuenta las razones expuestas al respecto por las autoridades que interpusieron la revisión. Para ello es preciso, ante todo, dilucidar la acepción gramatical y legal de las referidas expresiones, a falta de texto positivo que precise el alcance. Gramaticalmente, las excepciones que conviene registrar, tomadas de la última edición del diccionario de la Real Academia Española (edición XVIII, año de 1956), son las siguientes:

"IMPORTANCIA. Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante o de mucha entidad o consecuencia". "TRASCENDENCIA. Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante". Como se ve, los dos vocablos expresan ideas, aunque semejantes, diferentes, lo que se concilia con el texto legal, el cual incurriría en redundancia si empleara dos términos del todo sinónimos. Llevadas ambas acepciones al campo de lo legal, la importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o importancia de la consecuencia del asunto. De este modo, la importancia del asunto puede quedar en sí misma desligada de la trascendencia del mismo, porque sus consecuencias no sean graves o muy importantes. La ley exige la concurrencia de los dos requisitos (unidos entre sí por la conjunción copulativa "y" no separados por la disyuntiva), en virtud de lo cual la autoridad recurrente deberá razonar uno y otro y la Suprema Corte examinarlos por separado, en la inteligencia de que si faltare uno de ellos sería superfluo investigar la presencia del otro. En la exposición de motivos del vigente Código Fiscal de la Federación, sobre el problema, se dice: "se considera que la solución propuesta limita de manera muy efectiva el número de negocios que puedan someterse al más alto Tribunal, puesto que la capacidad de decisión del Tribunal Fiscal en Pleno no excede de 300 asuntos por año. De este número, los casos en que habrá de interponerse el recurso ante la Suprema Corte de Justicia seguramente serán en cantidad reducida, y ello aliviará de manera importante la situación que ha venido registrándose, y que en parte ha contribuido al rezago porque atraviesa la propia Suprema Corte de Justicia". Del párrafo que se acaba de transcribir se infiere que la procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Corte debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos de que conozca la Suprema Corte de Justicia serán "en cantidad reducida" respecto al total de los que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en Pleno. Lo excepcional de la procedencia de la revisión fiscal se sustenta, a su vez, en la importancia y trascendencia de cada caso, lo que en otros términos significa que un asunto es excepcional precisamente por ser importante y trascendente. La determinación de cuándo se está en presencia de un asunto excepcional por su importancia y trascendencia, puede hacerse por exclusión, estableciéndose que se encontrarán en esa situación aquellos negocios en que su importancia y trascendencia se puedan justificar mediante razones que no podrían formularse en la mayoría, ni menos en la totalidad de los asuntos, pues en ese caso se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia, en el sentido que se establece en la ley. Las consideraciones anteriores, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de "importancia y trascendencia" cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no puedan convenir a la mayoría o a

la totalidad de asuntos), debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia y, además, a que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave." (El énfasis es nuestro)

Asimismo, resulta aplicable la siguiente jurisprudencia 542, sustentada por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 392 del Apéndice de Jurisprudencia del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al año de 1995, tomo III, parte SCJN, Séptima Época, que a la letra indica:

"REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA; CUANDO SE ESTIMAN SATISFECHOS PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. Los requisitos de importancia y trascendencia deben estimarse satisfechos cuando, a propósito del primero de ellos, la parte recurrente exprese razones que no cabría formular en la mayoría o en la totalidad de los asuntos de que conoce el Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente sala superior) y pongan, por lo mismo, de manifiesto que se trata de un asunto excepcional; la interpretación que se dé a los artículos 240 y 241 del código tributario reviste gran entidad o consecuencia, ya que dichos preceptos regulan el derecho fundamental de defensa, por parte de las autoridades que mencionan y en los casos a que se refieren al instituir el recurso de revisión ante el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente sala superior); y en relación con el segundo, tales razones pongan de relieve que la resolución que sobre el particular se dicte trascendería en resultados de índole grave, de entrañar menoscabo o privación del derecho a interponer el recurso indicado."

Es importante aclarar que conforme a la SCJN, la existencia de la importancia o de la trascendencia del asunto, no puede depender de ninguna manera de algún examen de fondo del asunto que efectúe el órgano revisor, pues no es aceptable jurídicamente que la admisión o desechamiento del recurso se base en las mismas que podrían servir para confirmar o revocar la sentencia recurrida según un estudio de fondo de los agravios interpuestos, razón por la que el Tribunal Colegiado no está facultado para prejuzgar sobre la legalidad de los fundamentos del fallo recurrido, pues esto último significaría propiamente la solución del recurso respecto al fondo del asunto, y lo relativo a la procedencia o improcedencia del recurso debe establecerse previamente y con absoluta independencia del fondo del negocio.

Tampoco basta que se invoque la interpretación de un precepto legal efectuada por la Sala a quo, para considerar satisfechos los requisitos de importancia y trascendencia del negocio con fundamento en la fracción II del artículo 248 del CFF para la procedencia del recurso que nos ocupa, pues de tratarse de la interpretación de una norma se requiere en todo caso que ésta sea de tal entidad por su contenido o por la materia que regula, que proporcione el carácter de excepcional por su importancia y trascendencia al caso específico en que se efectúa tal interpretación.

Tampoco puede justificarse la procedencia del recurso de revisión fiscal mediante razonamientos de que es de suma importancia y trascendencia para la autoridad recurrente conocer el criterio de los tribunales federales sobre el negocio, señalándose que el mismo es similar a varios asuntos en que la recurrente ha sido también demandada, pues aún y cuando exista un sinnúmero de asuntos similares esa razón también podría alegarse en gran cantidad de casos, razón por la que no es posible aceptar ese argumento apto para demostrar la excepcionalidad del asunto, que como ya hemos mencionado en este trabajo, constituye precisamente la esencia del medio de defensa que nos ocupa, pues en tales casos sólo es posible concluir que se trata de un asunto común y corriente que no demuestra su trascendencia.

Es conveniente explicar que según la SCJN, tampoco se surten los requisitos de importancia y trascendencia de un asunto para la procedencia del recurso de revisión, si éste versa sobre la competencia de la autoridad emisora del acto impugnado en el juicio natural, pues de admitir lo anterior se llegaría al punto que en todo juicio contencioso administrativo en que se impugnara la competencia de la autoridad se tuvieran por cumplidos tales requisitos aún cuando en la enorme cantidad de casos nada tengan de excepcionales.

Nuestro máximo tribunal igualmente ha considerado que tampoco se cubren los multicitados requisitos de importancia y trascendencia, cuando en la revisión que se plantea sólo el asunto en particular sólo se cuestiona la caducidad de la facultad de una autoridad administrativa para hacer efectiva una fianza para garantizar el interés fiscal.

Asimismo, la SCJN ha establecido que para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal, la circunstancia de que ciertas ramas del derecho administrativo tales como las materias forestal, ambiental, la de aguas, la fiscal, la migratoria, la minera, etcétera, sean de interés social y de orden público, no convierte los asuntos de esas ramas en importantes y trascendentes, pues igual razón existiría, en mayor o menor grado, en diversos casos de otras materias para considerarlos así; razón por la que no basta el tipo de materia sobre la que verse el asunto para que se estime que reúne tales características de importante y trascendente, sino que debe tener particularidades que lo reflejen de esa manera, porque tal como hemos comentado a lo largo de este trabajo, la finalidad que persigue el artículo 248 del CFF es limitar los casos que puedan ser revisados por los Tribunales Colegiados de Circuito a los asuntos que por su importancia y trascendencia resulten extraordinarios por sí mismos considerados independientemente de la materia general a la que se refieran.

El magistrado Manuel Lucero Espinosa, siguiendo al maestro Emilio Margáin Manautou, considera que la importancia y la trascendencia se cumplen, entre otros supuestos, en los siguientes casos:

"A) Cuando el asunto resuelto por las Salas del Tribunal Fiscal sea el primero de su naturaleza y traiga o pueda traer consigo que otros particulares, con problemas similares, percatados del fallo, intenten el juicio con idénticos resultados, por lo que sería de interés conocer el criterio de los tribunales colegiados.

B) Cuando el asunto, aun no siendo nuevo, esté resuelto en forma diferente por la Suprema Corte o por los tribunales colegiados.

C) Cuando el problema haya sido resuelto en favor de la autoridad por la Suprema Corte o por algún tribunal colegiado.

D) Cuando exista para este problema jurisprudencia de la Suprema Corte o de los tribunales colegiados.

E) Cuando el problema no esté debidamente explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo, según sea el caso".³⁷

Por su parte, el magistrado Arturo Iturbe Rivas, se pronuncia en desacuerdo con la opinión del autor recientemente señalado, mencionando al respecto que la Suprema Corte y los Tribunales Colegiados de Circuito han reiterado en múltiples ocasiones, que la

³⁷ LUCERO ESPINOSA, op. cit., pp. 272 y 273

importancia y trascendencia se determinan en función del asunto en sí mismo considerado, razón por la cual es irrelevante que el caso sea el primero que se presenta en la práctica, o que el TFJFA resuelva en forma distinta a como lo han hecho la Corte o algún Tribunal Colegiado, lo que en último lugar constituye la materia del fondo del recurso. Agrega Iturbe, que tampoco tiene sentido contemplar que el problema particular no esté debidamente explorado por el Derecho, pues lo que efectivamente se toma en cuenta es el caso concreto, pero no los problemas o temas jurídicos en general. En ese sentido, el autor en comento reitera que la excepcionalidad se refiere al asunto en sí mismo, sin importar que sea el primero que se presente o que haya precedentes; que es irrelevante que la autoridad quiera conocer el criterio de los Tribunales Colegiados, que la Sala Fiscal no haya seguido la jurisprudencia o alguna tesis aislada de la Suprema Corte o de un Tribunal Colegiado, o que el problema no esté explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo, y para apoyar su postura, cita las siguientes dos jurisprudencias que a continuación se transcriben:

Jurisprudencia 544 sostenida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 394 del Apéndice de Jurisprudencia del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al año de 1995, tomo III, parte SCJN, Séptima Época:

"REVISION FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO. NO LAS CONSTITUYE SENTENCIA ADVERSA DEL TRIBUNAL EN PLENO PORQUE ESTABLEZCA PRECEDENTE. No se justifica la trascendencia del asunto en la revisión fiscal ante la Suprema Corte porque la autoridad recurrente exprese que la resolución que se dicte se reflejará en consecuencias de índole grave y muy importante en numerosos casos posteriores, puesto que el precedente constituido por una resolución plenaria implicaría que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación emitan sentencias en el futuro en las que se sustente el sentido del fallo impugnado, y, por lo tanto, nulificarían las respectivas resoluciones administrativas; ya que no existe disposición legal alguna que obligue a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación a fundar sus fallos en resoluciones dictadas por el Pleno en casos similares; y, aunque no hay inconveniente para ello, las Salas tienen facultad para resolver los diversos negocios de su competencia de acuerdo con su propio criterio, el cual podrá coincidir o no, con los precedentes sustentados por el Pleno."

Jurisprudencia 1192 sostenida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 938 del Apéndice de Jurisprudencia del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al año de 1995, tomo III, parte SCJN, Séptima Época:

"REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO EN NEGOCIOS DE CUANTIA INDETERMINADA O MENOR DE \$500,000.00, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. NO LAS REUNE PORQUE LA AUTORIDAD NECESITE CONOCER EL CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE. La procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos en que conozca serán de cantidad reducida respecto al total de los que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en Pleno, de modo que no alcanzan sus propósitos los razonamientos de que es de suma importancia y trascendencia para la autoridad recurrente conocer el criterio de este alto Tribunal sobre el negocio, que "es similar a otros varios por los que ha sido demandada", porque la circunstancia de que este alto Tribunal dé a conocer su criterio sobre el asunto, en forma alguna puede justificar la trascendencia del negocio, aunque existan otros varios similares, en vista de que esa razón también podría alegarse en gran cantidad de casos, o sea en todos aquellos similares al caso en estudio, por lo que dicha consideración no es apta para demostrar que se está en presencia de un asunto excepcional, sino, más bien, tendría que concluirse que se trata en la especie de un asunto común y corriente. No comprobada la trascendencia del negocio, resulta ocioso investigar si en el caso se acredita la importancia, pues es indispensable la concurrencia de ambos requisitos."

En apoyo a la postura últimamente señalada, la tesis aislada I.4o.A. 202 A, sostenida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 7775 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de abril de 1998, Tomo: VII, Novena Época, señala que cuando la recurrente formula argumentos para acreditar la importancia y trascendencia de un asunto, consistentes en la necesidad de determinar si es aplicable o no la jurisprudencia del Poder Judicial Federal, con ello no se cumplen los requisitos necesarios para la procedencia del recurso de revisión fiscal, máxime que los Tribunales Colegiados no están facultados para decidir respecto de la obligatoriedad de la jurisprudencia y de la designación de la aplicable al caso, porque los artículos 192 a 197-A de la Ley de Amparo señalan específicamente

cuáles son las reglas que deben seguir los tribunales administrativos respecto de la obligatoriedad, formación y aplicación de la jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

De todo lo anteriormente señalado, por nuestra parte, a manera de conclusión, podemos reiterar que la importancia y trascendencia se prevén en el artículo 248 del CFF como elementos propios y específicos al concurrir en un asunto determinado, lo individualizan y distinguen de los demás del mismo tipo, integrando en esa forma su característica de excepcional. La importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado por su gran relevancia o entidad, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o índole grave de la consecuencia del asunto. Ambos requisitos, considerados en su conjunto, se refieren a la excepcionalidad del asunto conforme a argumentos que se pueden determinar por exclusión de los que caben en la generalidad de los negocios, es decir, aquellos que no podrían invocarse en la mayoría, ni mucho menos en la totalidad de los casos, porque de aceptar lo contrario, se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia en el sentido que establece la ley. Asimismo, tales características radican en el asunto en sí mismo considerado y no en la forma en que se resolvió, y por tanto, los aspectos que atañen al fondo de la controversia administrativa entre la autoridad y el particular no pueden tomarse en cuenta en el examen previo, que se refiere a la procedencia del recurso. Las citadas importancia y trascendencia son cualidades inherentes a cada caso concreto y como tales deben analizarse individualmente en cada revisión interpuesta, razonamiento que debe realizarse por separado para cada uno de dichos requisitos, a fin de que el Tribunal Colegiado esté en aptitud de analizar si se reúnen o no los requisitos mencionados y así establecer la procedencia del recurso, y más aún, tales razonamientos a cargo de la recurrente deben encauzarse precisamente a partir de las consideraciones en que la Sala Fiscal se basó para declarar la nulidad, porque de éstas es precisamente de donde puede derivarse la importancia del negocio y la trascendencia del criterio adoptado por la resolutoria. La autoridad recurrente debe tratar por separado cada requisito, puesto que el recurso legal exige que ambos concurren, de tal manera que si faltare alguno el recurso sería improcedente. Igualmente, si la recurrente señala razones mezcladas para demostrar ambos requisitos, el órgano revisor no está en condiciones de analizar si se actualizan los mismos, por falta de claridad y por estar impedido para sustituir a la recurrente para escoger

las razones por las que es importante el negocio y aquellas por las que debe considerarse trascendente, siendo en este caso también improcedente el recurso.

2.4.1.1.2 OTROS CRITERIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMO SUPUESTOS DE PROCEDENCIA

En el presente punto analizaremos los diversos supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal, contenidos en las fracciones I, y III a V del artículo 248 del CFF, los cuales son:

- A) Criterio general de cuantía del asunto, contenido en la fracción I del artículo 248 del CFF.
- B) Criterio especial de autoridad recurrente y materia del asunto, contenido en la fracción III del artículo 248 del CFF.
- C) Criterio especial de materia del asunto, contenido en la fracción IV del artículo 248 del CFF.
- D) Criterio especial de materia del asunto, contenido en la fracción V del artículo 248 del CFF.

Enseguida estudiaremos cada supuesto:

- A) Criterio general de cuantía del asunto, contenido en la fracción I del artículo 248 del CFF.

Conforme a lo expuesto anteriormente, esta fracción se refiere al supuesto general de procedencia del recurso de revisión fiscal, en contra de las resoluciones que decreten o nieguen sobrecimientos y las sentencias definitivas de las Salas Regionales del TFJFA, cuando la cuantía del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en la fecha en que se emita la resolución o sentencia que se impugne.

En efecto, de acuerdo al carácter extraordinario del recurso de revisión fiscal, y con base en una retrospectiva de la evolución legislativa de este medio de defensa, misma que ya

hemos estudiado en este mismo capítulo, así como en atención a la naturaleza jurídica que ya hemos intentado dilucidar en este trabajo, y en la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, podemos válidamente sostener que el criterio de cuantía del asunto para efecto de la procedencia del recurso que nos ocupa, amén de constituirse como una limitante a la procedencia de este medio de defensa, de ninguna manera se puede separar de su fuente, es decir, que el legislador decidió presumir la importancia y trascendencia de un asunto para efectos de la procedencia de su revisión fiscal cuando el importe del mismo sea cuantificado excediendo del importe señalado en la fracción I del artículo 248 del CFF. Lo anterior se afirma también, porque considerar lo contrario -que el criterio de cuantía pudiera resultar independiente de la importancia y trascendencia que califican como extraordinario al asunto para efectos de la procedencia del recurso-, sería desconocer de plano la *ratio legis*, la *ocassio legis*, la evolución legislativa, y sobre todo, la naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal.

Ahora bien, jurisprudencialmente la SCJN ha establecido que para determinar la cuantía se debe considerar la resolución contenida en el acto impugnado en relación a lo reclamado en la demanda de nulidad, y que en los casos en que se discuta únicamente una cuestión de naturaleza jurídica cuya solución no traiga consigo repercusión alguna de carácter económico, el negocio carece de cuantía. Igualmente, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, ha sostenido que si en la sentencia recurrida no se abordaron cuestiones de fondo de una resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, tal como cuando en el juicio de nulidad del que deviene el recurso de revisión fiscal, el acto administrativo impugnado versa sobre el sobreseimiento en un recurso administrativo, resulta incontrovertible que el requisito de procedencia del recurso de revisión fiscal de que se trata no se justifica porque el asunto carece de cuantía.

No resulta extraño que en ocasiones la Sala Fiscal en la sentencia definitiva de un juicio contencioso administrativo en que se impugnen resoluciones significativas de obligaciones pecuniarias, declare la nulidad de alguna o algunas de éstas, y confirme la validez de otras cuantas de las impugnadas, caso en el que se distinguen dos importes distintos: por un lado, la cuantía total del juicio en el momento de la presentación de la demanda, y por otro, el

importe de los créditos que fueron declarados válidos por la Sala Fiscal. En efecto, existiendo dos importes que se distinguen en la forma que ha sido señalada, es menester determinar en función de cual de ellos se podrá calificar la procedencia del recurso, para lo cual es necesario a su vez tomar en cuenta que solo la parte de la sentencia que declara la nulidad de créditos afecta el interés fiscal de la Federación.

Dado lo anterior, opinamos que sólo la parte de la sentencia que afecta el interés fiscal de la Federación por haber declarado la nulidad de créditos, puede determinar la cuantía a que se refiere la fracción I del artículo 248 del CFF, para que dicha sentencia pueda ser materia de revisión ante el Tribunal Colegiado correspondiente, y de ninguna manera puede tomarse en cuenta aquella parte de la sentencia que declare la validez de créditos fiscales, mismo criterio que ha sostenido nuestro máximo tribunal. Asimismo, es conveniente aclarar que para la cuantificación del importe sujeto a revisión, debe tenerse en cuenta el salario mínimo vigente precisamente en la fecha de emisión de la sentencia recurrible. Lo señalado en este párrafo se apoya en la jurisprudencia 2a/J. 36/95, sostenida por la SCJN, visible en la página 191 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de agosto de 1995, tomo II, Novena Época, que a la letra reza:

"REVISION FISCAL. BASES PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA, POR RAZON DE CUANTIA. De lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación se advierte que para determinar la cuantía de un asunto, como requisito para la procedencia del recurso de revisión fiscal, habrá que atender a dos datos: uno, concerniente a la cuantía que la ley señala como necesaria para la procedencia del recurso, y otro, relativo a la cuantía propia del negocio, con miras a establecer si supera o no la que la ley exige. En ambos casos es necesario atender a la sentencia recurrida, dictada por alguna de las Salas, Superior o Regionales, del Tribunal Fiscal de la Federación, dado que el recurso de revisión procede precisamente en contra del fallo y no en contra de los créditos fiscales impugnados en el juicio anulatorio. De lo anterior se deriva que cuando el precepto citado menciona el salario mínimo "vigente en el momento de su emisión", como factor para determinar el requisito de la cuantía legal, es claro que se refiere a la fecha en que fue dictada la sentencia recurrida, y no a la fecha del crédito fiscal impugnado. Por tanto, el salario mínimo que se debe tener en cuenta para la determinación del primero de esos

requisitos, es el que corresponde a la fecha de la sentencia. Por otra parte, cabe considerar que, si la finalidad de la reforma de que fue objeto el indicado artículo 248, fue la de establecer criterios de selectividad, desde el punto de vista económico, que eviten la concentración excesiva de juicios en los Tribunales Colegiados, forzoso es concluir que para determinar la cuantía de un negocio específico, hay que atender únicamente a los créditos que hayan sido anulados en la sentencia de la Sala Fiscal correspondiente y recurridos, y no al monto total de los créditos impugnados en el juicio anulatorio. Lo anterior es así porque solamente la parte de la sentencia en la que se establece la nulidad de algunos créditos es la que será materia de revisión ante el Tribunal Colegiado correspondiente; y es evidente, que sólo en esa medida se afecta el interés fiscal de la Federación, puesto que aquella otra parte del fallo que reconoce la validez de los créditos, de ningún modo afecta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Existen también casos en que se impugnan en el juicio natural exclusivamente créditos principales, y no conceptos distintos, tales como recargos, factores de actualización o cualesquiera otros accesorios, y como consecuencia de tal omisión, la sentencia de la Sala del TFJFA no se ocupa de tales accesorios. Sin duda lo anterior resulta correcto, sin embargo, en ocasiones la autoridad intenta el recurso de revisión fiscal incorporando dentro de la cuantía requerida para la procedencia del recurso en la fracción I del artículo 248 del CFF, los importes de créditos accesorios no impugnados en el juicio natural, lo cual opinamos que es incorrecto, porque tal como ha sido señalado, sólo debe tenerse en cuenta el importe de los créditos anulados en la sentencia por la Sala Fiscal, en la fecha de emisión de tal resolución. Así es, consideramos que no pueden incluirse los importes de accesorios no impugnados en primera instancia, como parte de la cuantía requerida para la procedencia de la revisión fiscal, precisamente por no haberse controvertido en el juicio natural, pues lo contrario equivaldría a integrar como parte de la cuantía del asunto, conceptos que no formaron parte de la litis y, que como consecuencia de lo anterior no pueden ser materia de revisión, lo cual significaría también prejuzgar la validez de lo que es precisamente objeto de controversia. Esta postura ha sido apoyada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Asimismo, como lo ha sostenido la SCJN, el recurso es improcedente sólo por lo que hace al supuesto de la fracción I del artículo 248 del CFF, cuando la cuantía es

indeterminada, porque el problema a resolver no se refiera a la validez de algún crédito, sino a si el desechamiento de un recurso fue o no correcto.

Para concluir el estudio de los criterios para determinar la cuantía de un asunto para efectos de la revisión fiscal, es necesario referirnos al segundo párrafo de la fracción I del artículo 248 del CFF, que expresa el mecanismo para obtener la cuantía de un asunto relativo a contribuciones que deban cubrirse por períodos inferiores a doce meses, mismo que ordena dividir el importe de la contribución entre el número de meses a que corresponda y multiplicar el cociente por doce, importe que debe ser comparado con el que se exige para la procedencia del asunto por cuantía. No obstante lo anterior, la anterior regla no debe aplicarse tratándose de cuotas obrero patronales que se deben cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social, las cuales no se consideran contribuciones periódicas para los efectos del segundo párrafo de la fracción I del artículo 248 del CFF, debido a que su cotización es diaria, y su pago se realiza por bimestre natural, por lo cual la cuantía en estos casos sólo se debe medir por el bimestre o bimestres cobrados o liquidados, tal como lo sostiene la jurisprudencia 548 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 397 del Apéndice de Jurisprudencia del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al año de 1995, tomo III, parte SCJN, de la Octava Época, que textualmente indica:

"REVISION FISCAL PROCEDENCIA DE LA, LA DETERMINACION DE LA CUANTIA DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES, PARA ESE EFECTO, DEBE HACERSE ATENDIENDO AL MONTO DE SU LIQUIDACION Y NO A SU ELEVACION ANUAL Y PROMEDIO. El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece diversas hipótesis que atienden a la cuantía y a la importancia y trascendencia del asunto para la procedencia del recurso de revisión fiscal: a) La primera hipótesis se establece en el primer párrafo y atiende a la cuantía del asunto, la cual debe exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal. b) La segunda hipótesis se establece en el párrafo segundo y también atiende a la cuantía del asunto, sólo que se refiere a contribuciones que deban determinarse o cubrirse por períodos inferiores a doce meses; aquí, para determinar la cuantía del asunto y la procedencia del recurso, se debe considerar el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que corresponda y multiplicar el cociente por doce, el cual debe exceder de tres mil quinientas veces el salario

minimo. c) La tercera hipótesis se regula en la primera parte del tercer párrafo de dicho precepto, y exige la concurrencia de dos requisitos, que son importancia y trascendencia del asunto, sin tomar en cuenta su cuantía. d) Una cuarta hipótesis se establece en la segunda parte del tercer párrafo del artículo transcrito, y atiende también a la importancia y trascendencia del asunto aunque por presunción, pues dice que en materia de seguridad social, se presume que tienen importancia y trascendencia los asuntos que versen sobre la "determinación" de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo. Ahora bien, las cuotas obrero patronales que se deben cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social no pueden considerarse como contribuciones periódicas para los efectos de la hipótesis a que se refiere el inciso b, atendiendo a que su cotización es diaria, en tanto haya relación laboral y se pagará por bimestre natural, considerando el número de semanas que comprenda éste, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 32, párrafo primero y 35 de la Ley del Seguro Social, y segundo del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social. Por lo tanto, tratándose de créditos fincados por el Instituto Mexicano del Seguro Social a través de liquidaciones de cuotas obrero patronales, que se realizan en forma bimestral, para la procedencia del recurso de revisión fiscal debe estarse a la regla general del primer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, es decir, si la liquidación comprende un bimestre, la cuantía sólo se medirá por el bimestre cobrado o de otra suerte por el total de los bimestres liquidados si la controversia comprende varios de ellos, ya que por tratarse de cuotas obrero patronales, que aunque se cubran por bimestres, sus liquidaciones son únicas y definitivas, pues el fincamiento de los créditos sólo se refiere a uno o varios bimestres determinados, sin afectar los anteriores ni los posteriores."

Vistos los criterios generales de importancia y trascendencia, y el de cuantía, continuamos enseguida con el estudio de los criterios especiales de procedencia del recurso de revisión fiscal.

B) Criterio especial de autoridad recurrente y materia del asunto, contenido en la fracción III del artículo 248 del CFF.

Expresamos con anterioridad que esta fracción se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal en que la resolución impugnada dentro del juicio contencioso administrativo se hubiere dictado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por

autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y, conforme al contenido de los incisos a) a f) de la fracción y precepto citado, 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.*

Ahora bien, conviene desde este momento advertir que no consideramos como supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal a la totalidad de las hipótesis contenidas en los incisos recién señalados, postura que más adelante sostendremos debidamente, por lo cual baste en este momento lo señalado.

Ahora bien, como apreciamos del enunciado general de la fracción III del artículo 248 del CFF, el mismo refleja un trato especial y privilegiado que el legislador otorgó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, como emisoras de resoluciones impugnadas en el juicio contencioso administrativo, porque ninguna de estas autoridades se encuentra obligada a razonar la importancia y trascendencia del asunto para efectos de la procedencia del recurso.

Lo aducido en el párrafo precedente no se contraponen con nuestra consideración referida anteriormente respecto a que en todo caso la autoridad debe referirse a la hipótesis en que funda la procedencia del recurso pues, tal como hemos considerado al estudiar el criterio de cuantía, apreciamos que tratándose del enunciado general de la fracción III del artículo 248 del CFF, también respecto a este supuesto se observa que el legislador dispuso tácitamente una presunción de que son importantes y trascendentes los asuntos referentes a resoluciones dictadas por la SHCP o autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en

ingresos federales, conservándose de esta forma la esencia extraordinaria de la revisión fiscal. En ese sentido, la necesidad invocada por nuestra parte, de que en todo caso el recurrente demuestre la existencia de su acción procesal para interponer el recurso, para que tal medio de defensa pueda ser calificado como procedente, se debe contemplar en el contexto de la presunción mencionada, pues en los casos particulares correspondientes a la fracción III del artículo 248 del CFF la autoridad recurrente se identifica plenamente en el recurso con su mención y rúbrica, así como con los documentos que acreditan su competencia para intentar ese medio de defensa, razón por la cual debe considerarse conforme al criterio de nuestro máximo tribunal, que no se requiere que la recurrente demuestre la importancia y trascendencia del asunto, pues en todo caso debe presumirse siempre que sea interpuesto por la SHCP o por las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, lo cual incluso hace aparecer innecesario el requisito de señalar el supuesto legal de procedencia de la acción procesal, porque el tribunal de revisión podrá derivarlo de los elementos eminentemente objetivos que han sido citados –mención y firma de la autoridad, y documentos que acreditan su personería–. De esa manera, y una vez que el Tribunal Colegiado ha comprobado que el recurso de revisión fiscal fue interpuesto por la SHCP o por las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, sólo podrá declarar improcedente el recurso atendiendo a la fracción III del artículo 248 del CFF, cuando no se actualice cualquiera de los supuestos contenidos en los incisos a) a c) de la fracción III del artículo 248 del CFF, es decir, cuando el asunto no se refiera a la interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa, la determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones, o a la competencia de la autoridad emisora u ordenadora de la resolución impugnada o aquella que hubiere tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.

Consideramos aplicable en relación a esta fracción, lo expresado por nuestra parte al estudiar el criterio de cuantía, pues señalamos que la importancia y trascendencia del asunto se pueden válidamente entender implícitas en el carácter extraordinario del recurso, el cual se aprecia en toda la regulación del artículo 248 del CFF incluyendo, obviamente, la fracción III del mismo precepto. Por lo anterior, es de concluir que si el legislador dispuso

que sería procedente el recurso de revisión cuando se refiriera a un asunto que versare sobre una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, fue porque decidió considerar tales asuntos como extraordinarios, de importancia y trascendencia necesarios para ser objeto de revisión fiscal, lo cual concuerda con el criterio de la SCJN al señalar que la SHCP y las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales no están obligadas, como sí lo están las demás autoridades, a razonar la importancia y trascendencia de un negocio para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal.

Lo anterior se apoya en el criterio sostenido en la jurisprudencia 2a./J 11/99 de la Segunda Sala de la SCJN, aprobada en sesión pública del ocho de enero de mil novecientos noventa y nueve, en la que resolvió la 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, visible en la página 240 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de marzo de 1999, tomo IX, Novena Epoca, que a la letra indica:

"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."

Resulta indudable que la circunstancia de que no sea exigible a la SHCP ni a las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales la carga procesal de razonar la importancia y trascendencia del asunto, es totalmente independiente a la facultad del Tribunal de revisión, para resolver en cada caso particular, si se actualiza o no alguna de las hipótesis de procedencia previstas en la fracción III del artículo 248 del CFF.

Tratándose de recursos que puedan intentarse por la SHCP, éstos deben ser interpuestos de conformidad con el primer párrafo del artículo 248 del CFF, a través de la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad demandada en el juicio natural correspondiente, siendo ésta la Administración Local Jurídica dentro de cuya circunscripción territorial se encuentra la Sala Regional del TFJFA que dictó la resolución que se pretende impugnar en revisión.

Para continuar el tratamiento de la fracción III del artículo 248 del CFF, debemos entrar al estudio de los supuestos particulares de procedencia del recurso que la SHCP o las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, que como señalamos simplemente al iniciar el estudio de esta fracción, sólo pueden ser consideradas como hipótesis individuales, las contenidas en los incisos a) a c) de la fracción y precepto señalados, pues los incisos d) a e) sólo pueden ser considerados en conjunción a otros supuestos del dispositivo citado, tal como se explicará al analizar tales incisos a continuación. Efectuada la advertencia anterior, procedemos al análisis individual de cada inciso:

a).- Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.

Para la procedencia del recurso aludido conforme a este supuesto es requisito *sine qua non* que la sentencia recurrida contenga consideraciones en que la Sala a quo haya asignado un sentido determinado a algún precepto de la ley apartándose de su texto escrito y buscando encontrar la finalidad que orientó al legislador a crear la disposición aludida, atribuyéndole un contenido que no se encuentra expresamente plasmado en éste, es decir que existe interpretación cuando la Sala se da a la tarea de desentrañar el contenido interno de la norma a que se aduce, determine su sentido y alcance con base en un análisis gramatical, histórico, lógico o sistemático, significado específico que invoque como apoyo para resolver la litis del asunto. Dicho de otra forma, las leyes o reglamentos se interpretan cuando, sin ser coincidente el hecho concreto con el texto escrito de la norma, indaga el juzgador, si lo es con la intención perseguida por el legislador, lo cual ocasiona que el órgano jurisdiccional desentrañe su significado –*ratio iuris*– e imprima al caso particular de su conocimiento, la consecuencia prevista en ley. Sin embargo, tal hipótesis no se actualiza cuando la autoridad limita su función a aplicar lisa y llanamente un determinado precepto legal sin tratar de desentrañar su contenido, sino únicamente advirtiendo que se ajusta o no al caso concreto, esto es, la interpretación no existe por sólo invocar o aplicar dichos preceptos como fundamento de sus razonamientos o consideraciones, ni por decidir la controversia considerando que se ajusta al supuesto legal rector del hecho.

Apoya el anterior criterio, la siguiente jurisprudencia I.2o.A. J/1, establecida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 296 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de mayo de 1995, tomo I, Novena Epoca, que textualmente expresa:

"REVISION FISCAL. CUANDO SE ESTA ANTE LA INTERPRETACION DE LA LEY, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE. El artículo 248, párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación, consigna las hipótesis relativas a las cuestiones relacionadas a que el tema controvertido verse acerca de "... la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales

del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución". Ahora bien, la ley se interpreta cuando, sin ser coincidente el hecho concreto con el texto escrito de la norma, indaga el juzgador, si lo es con la intención perseguida por el legislador (lo que lleva a que el órgano aplicador del derecho desentrañe su significado - "RATIO IURIS"- y asigne al caso específico de su conocimiento, la consecuencia que la ley previene): luego, cuando se está en presencia de la aplicación de una norma a la cual la Sala de origen no le haya atribuido, por vía de interpretación un determinado sentido, no se surtirá el supuesto de la primera hipótesis de procedencia del recurso de revisión en el juicio de nulidad fiscal, a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, pues para que este cuerpo colegiado estuviese en condiciones de avocarse al estudio y resolución del recurso de revisión fiscal, es requisito sine qua non que la Sala a quo, se hubiese pronunciado en relación con el supuesto de la interpretación de algún precepto legal."

En efecto, toda norma jurídica debe formularse en un lenguaje normativo para su existencia, de cuyo texto puede resultar que no se encuentre expresamente señalado un determinado sentido o contenido, surgiendo así la necesidad de que el órgano jurisdiccional lo asigne, conforme a una labor interpretadora, que buscará desentrañar el sentido interno de la norma mediante la interpretación. Tal función interpretadora debe subordinarse a la simple función aplicadora del derecho, cuando mediante un razonamiento intelectual se advierta claramente la correspondencia perfecta entre el texto jurídico y el hecho concreto que integra la causa litigiosa, en cuyo caso no resultará necesario interpretar la norma a efecto de decidir la controversia, sino simplemente deberá cumplir sus atribuciones subsumiendo los dispositivos jurídicos a la causa litigiosa particular, y a continuación aplicará la consecuencia legal prevista en la misma disposición.

Resultaría absurdo y antijurídico estimar contrariamente al criterio aludido, que toda aplicación de la norma entraña una "interpretación de leyes o reglamentos", lo que provocaría que toda resolución dictada por Tribunales de lo Contencioso Administrativo resultara recurrible por la SHCP, por sólo fundarse en derecho, y aparecería inútil en ese sentido la enumeración de otras hipótesis de procedencia indicados en el artículo 248 del CFF.

Así pues, si en la sentencia resultante del juicio contencioso administrativo la Sala a quo no resuelve acerca de la interpretación de un precepto invocado en la demanda de nulidad, sino sólo determina la aplicación de éste, dicho recurso debe desecharse.

Ahora bien, no dejamos de advertir que el supuesto en comento admite la interpretación "tácita" de leyes y reglamentos al lado de la interpretación "expresa", esta última referida a todo lo antes expuesto por nuestra parte. Al respecto de la primera, nada se dice en la exposición de motivos. Tampoco se definen en el CFF supuestos de la forma en que la interpretación tácita puede darse. Asimismo, de conformidad con lo expresado respecto a la interpretación sólo la concebimos en virtud del objetivo elemento consistente en las consideraciones vertidas en la sentencia o resolución recurrible, pues de establecerse tácitamente una interpretación, ésta tendría que dejar de señalar expresamente el sentido que se dilucidó de la norma que se trate y, por tanto, se estaría ante una simple aplicación del precepto y no ante una verdadera interpretación, razón por la cual nos adherimos a diversos autores que estiman que no puede existir la interpretación tácita, y proponemos consecuentemente la supresión de esa hipótesis del texto del inciso a) de la fracción III del artículo 248 del CFF.

b).- La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.

Son elementos esenciales de las contribuciones, según la SCJN: el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago. Estos deben contenerse en ley, conforme al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM. Independientemente de lo anterior, doctrinalmente se han considerado también por algunos autores la forma de pago y las excepciones a la obligación tributaria.

Así pues, contenidos en ley, la determinación respecto de los elementos esenciales de las contribuciones implica, en la mayoría de las circunstancias, que la Sala a quo se hubiere pronunciado respecto al alcance e interpretación de la norma legal que los prevé, lo cual aparentemente hace aparecer el supuesto del inciso b) que se comenta, como una hipótesis casuística de un contenido más general del inciso a) recién estudiado, que incluye la interpretación de leyes, dentro de las cuales obviamente se encuentran aquellas que prevén

los elementos esenciales de las contribuciones. No obstante lo anterior, el inciso b) no sólo puede referirse a situaciones en que forzosamente se otorgue una interpretación, sino que también pudiere referirse a un asunto en que los elementos esenciales de la contribución se previeran en un acuerdo o resolución de observancia general, emitido por alguna autoridad fiscal federal, independientemente de que pudiera ser calificado inconstitucional ese gravamen por no prever todos sus elementos esenciales en ley.

Apoya lo antes señalado, la parte general de la siguiente tesis V.3o.5 A, sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Quinto Circuito, visible en la página 980 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de junio de 1999, tomo IX, Novena Época, que señala:

"REVISIÓN FISCAL, HIPÓTESIS PREVISTA EN LA FRACCIÓN III, INCISO B) DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DESECHAMIENTO DE LA, POR NO DETERMINARSE LOS ALCANCES DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES. Cuando la procedencia del recurso de revisión fiscal se funda en la fracción III, inciso b) del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, procede su desechamiento si de la resolución recurrida se advierte que no se da ese supuesto porque no se están determinando los alcances de los elementos esenciales de las contribuciones, dado que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia visible en la página 172, Volúmenes 91-96, Primera Parte, Séptima Época, cuyo rubro es "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.", determinó que esos elementos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago; consiguientemente, la sentencia recurrida no determina el alcance de los elementos de la contribución, pues no precisa el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la época de pago, sino que únicamente resuelve que las contribuciones por concepto de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, no forman parte integrante del cálculo de la proporción acreditable del impuesto sobre la renta, conforme lo dispuesto por el artículo 80-A, por lo que no se da el supuesto de procedencia en que se apoya la responsable, al no actualizarse la hipótesis prevista en el artículo 248, fracción III, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, y en consecuencia se impone desechar el recurso de revisión interpuesto."

Así pues, si en la sentencia resultante del juicio contencioso administrativo la Sala *a quo* se funda en la fracción III, inciso b) del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, y no resuelve acerca de la interpretación de un precepto invocado en la demanda de nulidad, dicho recurso debe desecharse.

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.

Por razones prácticas, la competencia aparece como requisito imprescindible de la autoridad para lograr la idoneidad en la consecución de sus atribuciones como órgano de autoridad. Tal elemento fue bien estudiado en el primer capítulo de este trabajo, inclusive al referirnos a su ausencia como causal de nulidad de las resoluciones impugnadas en el juicio contencioso administrativo.

Tratándose de un juicio contencioso administrativo en que se haya controvertido la competencia de la SHCP o de autoridades de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, y que en éste se hubiere resuelto mediante sentencia definitiva la nulidad de la resolución o resoluciones impugnadas tomando como causal de nulidad la contenida en la fracción I del artículo 239 del CFF, relativa a la incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución, procederá el recurso de revisión fiscal precisamente con base en el artículo 248, fracción III, inciso c) del CFF, que se comenta.

Notamos entonces que con base en este supuesto sólo se podrán recurrir sentencias definitivas y no resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos.

Respecto a este inciso, sólo resta advertir claramente que no procede el recurso con base en el supuesto en estudio, cuando la autoridad demandada en el juicio contencioso administrativo omitió fundamentar su competencia, pues respecto a esto se tendría que declarar la nulidad en la sentencia con base en la fracción II del artículo 239 del CFF y no en virtud de la fracción I del mismo precepto. De esa manera, se distingue la ausencia de

fundamentación referida en este párrafo, de la incompetencia explicada en párrafos anteriores, siendo procedente el recurso de revisión fiscal sólo respecto a esta última.

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.

A estos dos incisos los estudiaremos conjuntamente, en virtud de sus características comunes. En efecto, tanto las violaciones *in procedendo* –contenidas en el inciso d)–, como las violaciones *in judicando* –contenidas en el inciso e)–, constituyen en su conjunto la totalidad de los agravios que pueden hacerse valer en el recurso de revisión, son los únicos tipos de transgresiones que pueden hacerse valer ante el Tribunal de revisión.

En ese sentido cabe mencionar que desde la creación y posterior prevención constitucional del recurso de revisión fiscal, se dispuso que se propondría y sustanciaría por la revisión establecida contra las sentencias de los jueces de Distrito en amparo indirecto, la cual siempre ha permitido que se aleguen transgresiones de dos tipos: *in procedendo* e *in judicando*.

La última reforma a la regulación del recurso de revisión fiscal en el CFF, de ninguna manera incorporó una modificación al criterio señalado en los dos párrafos precedentes, sino que buscó simplemente puntualizar los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal, de manera que sería un contrasentido y un absurdo considerar que ésta última redacción intentó otorgar la procedencia del recurso de revisión para la totalidad de los casos en que sea interpuesto por la SHCP o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, por la sola circunstancia de ser estas autoridades quienes lo intenten, pues tal criterio contravendría de sobremanera el carácter extraordinario de la revisión fiscal, inaceptable situación en la que además se haría innecesaria la puntualización de los diversos supuestos de procedencia que el legislador hipotetizó en particular, pues en caso de ser esa su intención, hubiere bastado con señalar que todas las sentencias del TFJFA serían recurribles en revisión.

Es por ello que no puede aceptarse de ninguna forma que los supuestos contenidos en los incisos d) y e) de la fracción III del artículo 248 del CFF, constituyan supuestos individuales de procedencia del recurso de revisión fiscal, pues resulta obvio que lo que invariablemente se estudia en éste es la existencia de violaciones *in procedendo* o *in judicando*.

Apoya el anterior criterio, la siguiente jurisprudencia I.2o.A. J/14, del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 660 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de junio de 1997, tomo V, Novena Epoca, que señala:

"REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISOS D) Y E), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE HIPÓTESIS DE SU PROCEDENCIA. No constituyen casos de procedencia las circunstancias de que la recurrente impute a la Sala Regional Fiscal que cometió violaciones durante la secuela procesal o al dictar el fallo que se recurra, pues cuando en los incisos d) y e) de la fracción III, del numeral invocado, se alude a violaciones procesales y a violaciones cometidas en las propias sentencias, lo que establece son los tipos de agravios que se pueden formular, argumentos que son la litis de fondo del recurso, y que sólo serán examinados si éste es procedente. No pueden interpretarse de manera literal los referidos incisos, ya que es obvio que siempre se analizan violaciones al procedimiento o cometidas al juzgar, sobre todo que desde que fue establecido el recurso ha servido para enmendar errores in procedendo e in judicando que se hubieran cometido, ya que siempre se ha dispuesto que se propondrá y sustanciará igual que la revisión de las sentencias de los Jueces de Distrito en amparo indirecto; y en el amparo en revisión son susceptibles de examinarse tanto las violaciones habidas durante la secuela del procedimiento como las cometidas en las propias sentencias. Además, de la iniciativa de reformas de mil novecientos noventa y seis, que aparece publicada en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, correspondiente al siete de noviembre del citado año, se advierte que tuvo por objeto precisar la procedencia del recurso, no eliminar el carácter selectivo que tradicionalmente ha tenido. Y del propio artículo 248, actualmente en vigor, se desprende que el recurso sigue siendo de índole excepcional, pues el legislador señala los casos en que limitativamente procede; si la intención hubiera sido hacerlo procedente en todos los asuntos no hubiera plasmado precisiones, ya que bastaba con que dijera que las sentencias del Tribunal Fiscal de la

Federación son recurribles ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Por otra parte, de aceptar que los mencionados incisos establecen casos de procedencia del recurso de revisión fiscal, implicaría que el Tribunal Colegiado de Circuito, a fin de determinar la procedencia del recurso, examinara la litis de fondo, esto es, verificara si efectivamente se cometieron violaciones al procedimiento o al dictar el fallo recurrido, lo cual es inadmisibles porque la procedencia es un presupuesto para que se examine la litis de fondo, criterio que ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas tesis de jurisprudencia."

Resulta aplicable también la jurisprudencia 2a./J. 12/99, sustentada por la Segunda Sala de la SCJN, que resuelve la 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, visible en la página 168 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de marzo de 1999, tomo IX, Novena Epoca, que dice textualmente así:

"REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN III, INCISO E), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE UN PRESUPUESTO DE PROCEDENCIA DEL RECURSO, SINO UNA CONDICIÓN PARA OBTENER RESOLUCIÓN FAVORABLE. Para la procedencia del recurso de revisión en términos de lo dispuesto en la fracción III del artículo 248, además del plazo de quince días, sólo debe atenderse a que la resolución o sentencia definitiva de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación impugnada, coincida en su naturaleza y características con el señalado como objeto o materia del recurso por esa disposición, que es una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, mientras que lo tocante a que en el fallo impugnado se refiera a violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, según lo señalado en el inciso e) de esa fracción, constituye una condición necesaria para que se obtenga una resolución favorable, pero no un presupuesto para que proceda el recurso, cuyo examen debe emprenderse al examinar el fondo del asunto, al momento de examinar los agravios que se hagan valer, y no al discernir sobre la procedencia del recurso."

De lo anterior, podemos concluir que los supuestos previstos en los incisos d) y e) de la fracción III del artículo 248 del CFF, no constituyen presupuestos aislados de procedencia

del recurso de revisión fiscal, sino en todo caso condiciones necesarias para que se obtenga una resolución favorable, máxime que el estudio de fondo del asunto no debe supeditarse para la procedencia del recurso.

Así pues, proponemos la supresión del texto legal de los incisos referidos, y la paralela inclusión en la parte del artículo 248 del CFF que se refiere al recurso en general, del siguiente párrafo: "*En cuanto al fondo del recurso, podrán alegarse violaciones procesales cometidas durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, y violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, las cuales, una vez admitido el recurso, se tendrán por propuestas, y una vez sustanciado el recurso se resolverán mediante sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito.*"

f).- Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

Tal como hemos afirmado, estimamos que esta hipótesis tampoco constituye un supuesto independiente de procedencia del recurso de revisión fiscal, porque se refiere a un supuesto más limitado del contenido en la fracción I del artículo 248 del CFF.

Así es, para sostener lo anterior debemos aclarar primeramente que la afectación al interés fiscal de la Federación se traduce invariablemente en el entorpecimiento o incluso impedimento a la recaudación tributaria. Efectivamente, del concepto de interés fiscal que se deriva del artículo 141 del CFF –relativo a las formas de garantizarlo–, tal como ha sido entendido por el Poder Judicial Federal, se aprecia que el referido interés se integra por un contenido susceptible de cuantificarse pecuniariamente, esto es, se determina con base en la cuantía del asunto y se identifica con el equivalente económico de un asunto.

En ese sentido, el ineludible contenido pecuniario del inciso f) de la fracción III del artículo 248 del CFF, en comento, deriva precisamente de que integra una afectación al interés fiscal de la Federación al igual que la fracción I del mismo precepto, por lo que surge consecuentemente la interrogante de conocer qué importe debe corresponder al

asunto para la procedencia del recurso. Consideramos que el importe debe ser el establecido por la referida fracción I del dispositivo citado, es decir, que el monto del asunto 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.

Es posible sostener lo anterior porque no existe razón para efectuar distinciones entre contenidos similares, es decir, que tanto la fracción I como la fracción III inciso f) del referido precepto, se refieren a criterios de cuantía que implican afectaciones al interés fiscal de la Federación, entendidas en el sentido pecuniario. Observamos entonces que tales supuestos se distinguen exclusivamente porque el supuesto que nos ocupa se refiere a que el recurso pueda ser interpuesto sólo por la SHCP o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, y que la primera fracción se refiere en general a todas las autoridades, pero en ambas se conserva el contenido pecuniario que determina una limitante para la procedencia del recurso, configurando el carácter extraordinario del mismo. Afirmar lo contrario resultaría un contrasentido a la esencia extraordinaria del recurso de revisión fiscal, carácter que el legislador ha conservado en todo momento de la evolución legislativa del recurso. Efectivamente, es inaceptable la procedencia del recurso de revisión fiscal por sólo interponerse por alguna de las autoridades señaladas en la fracción III del artículo 248 del CFF, cuando se hace valer con base en el inciso f) en tratamiento, porque ignorar la cuantía significaría en ese caso ampliar la procedencia a casos de cuantía ínfima, olvidando el carácter extraordinario de la revisión fiscal.

En apoyo de lo antes señalado, se transcribe la siguiente jurisprudencia I.2o.A. J/15, sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 654 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe de junio de 1997, tomo V, Novena Epoca, que indica lo siguiente:

"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. Para establecer la procedencia del recurso de revisión fiscal en términos del artículo 248, fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación, es decir, porque se afecte el interés fiscal de la Federación, necesariamente debe actualizarse el requisito de cuantía a que se refiere la fracción I del artículo 248 del ordenamiento legal invocado, porque dicho interés, indudablemente, tiene un contenido económico (así lo ha considerado la jurisprudencia de la Suprema Corte e implícitamente se deduce del artículo 141 del Código Fiscal, relativo a las formas de garantía del interés fiscal). Ahora bien, si la intención original del legislador ha sido someter la procedencia del recurso de revisión fiscal al examen de la cuantía del asunto, es indudable que la afectación del interés fiscal de la Federación, por su contenido económico, no puede eludir este aspecto, pues de lo contrario se estaría fragmentando el contenido del artículo en cita, se desconocería el sentido original de la revisión fiscal con relación al análisis de cantidades, y se perdería el carácter selectivo y excepcional de dicho medio de impugnación."

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la jurisprudencia I.Io.A. J/8, visible en la página 789 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe de agosto de 1998, tomo VIII, Novena Epoca, ha considerado que toda vez que 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, y que como la materia fiscal se refiere al manejo y obtención de recursos económicos para el gasto público, entonces el mencionado interés de la Federación no puede tener una connotación distinta a la económica, razón por la cual ha estimado –considerando que la revisión fiscal es de carácter extraordinaria–, 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 comentario, y siendo el monto necesario para que la revisión fiscal proceda, 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.

Así pues, concluimos que el supuesto que se comenta en este apartado resulta innecesario y carente de técnica jurídica, porque integra casuísticamente –por dirigirse a sólo dos autoridades–, un supuesto ya contenido en la fracción I más general –que se dirige incluso a todas las autoridades fiscales–, en virtud de la cual bien podrían interponer el recurso tales autoridades con base en la cuantía del asunto, por lo cual proponemos en este caso la supresión legal del inciso f), de la fracción III del artículo 248 del CFF.

C) Criterio especial de materia del asunto, contenido en la fracción IV del artículo 248 del CFF.

La fracción IV del artículo 248 del CFF se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal cuando la resolución o sentencia impugnada se haya dictado resolviendo una controversia en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Al respecto, conviene señalar que hasta diciembre de 1997, el criterio adoptado generalmente por los Tribunales Colegiados de Circuito, consistía en considerar que para establecer la procedencia del recurso de revisión interpuesto por las autoridades en contra de sentencias favorables al particular, fundadas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, resultaba necesario que se hubiere resuelto en la sentencia recurrida el fondo de la controversia con la consiguiente aplicación de tal ordenamiento y en consecuencia se requiriera precisamente el examen de su debida o indebida aplicación mediante el recurso de revisión, advirtiéndose una postura clara respecto a considerar que cuando en la sentencia sólo se hubiere resuelto respecto a violaciones de tipo formal –no obstante que el origen del negocio tuviere su fundamento en la LFRSP–, sería claro que la sentencia carecería de una determinación concluyente respecto a la debida o indebida aplicación del ordenamiento de referencia y el recurso de revisión fiscal resultaba improcedente. Se sostenía que conforme a la naturaleza de tal recurso, se justificaba un criterio restringido de selectividad para determinar la procedencia de cada asunto particular, conforme a lo cual debía atenderse sólo a la sentencia recurrible, que por consecuencia

sería el objeto de la revisión, y no a la materia de la resolución impugnada en el juicio anulatorio.

Derivado de la contradicción de tesis 3/99 entre las sustentadas por el Cuarto y Séptimo Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito, la Segunda Sala de la SCJN estableció un criterio distinto al señalado en el párrafo anterior, sustentando la jurisprudencia 2a./J. 133/99, visible en la página 294 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de diciembre de 1999, tomo X, Novena Epoca, que expresa:

"REVISIÓN FISCAL. PROCEDE, CONFORME AL ARTÍCULO 248, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA SALA FISCAL DEL CONOCIMIENTO EMITA UNA SENTENCIA DONDE SE RESUELVA SOBRE LA VALIDEZ O NULIDAD DE UNA RESOLUCIÓN DICTADA EN MATERIA DE LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. Para la procedencia del recurso de revisión en términos de lo dispuesto en la fracción IV del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, sólo debe atenderse a que la sentencia definitiva de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación impugnada, tenga como origen un acto referente a la materia que regula la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, ya que la decisión estimatoria de la acción dependerá de que la materia debatida abarque cuestiones reguladas por dicha ley, pero no un presupuesto para que proceda el recurso, cuyo examen debe emprenderse al examinar el fondo del asunto, al momento de estudiar los agravios que se hagan valer, y no al discernir sobre la procedencia del recurso; en este orden de ideas, 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 sólo haya analizado cuestiones ajenas al fondo, como la incompetencia o la indebida fundamentación y motivación."

De lo cual podemos concluir que, el recurso de revisión fiscal procede, con fundamento en el supuesto contenido en la fracción IV del artículo 248 del CFF, con independencia de la cuantía del asunto, y por así presumirse su importancia y trascendencia del mismo, cuando la sentencia definitiva de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación que se recurra, tenga como origen un acto relativo a la materia que regula la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, independientemente de que haberse resuelto

en la misma se hubiere decidido sobre cuestiones meramente formales –incompetencia, indebida fundamentación y motivación, entre otras–, o de fondo, pues en todo caso *la decisión estimatoria de la acción* depende del análisis propiamente de fondo en el recurso pero no de su estudio previo considerado como requisito o supuesto de procedencia.

D) Criterio especial de materia del asunto, contenido en la fracción V del artículo 248 del CFF.

La fracción V del artículo 248 del CFF se refiere al supuesto de procedencia del recurso de revisión fiscal cuando la resolución o sentencia recurrida se haya dictado resolviendo una controversia en materia de aportaciones de seguridad social, pero siempre que el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

Para mejor comprender el alcance actual de esta fracción, hemos de recordar que la reforma al artículo 248 del CFF publicado en el DOF de 5 de enero de 1988, vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, se establecieron por primera vez tres criterios cualitativos para la procedencia del recurso, siendo uno de ellos el que nos ocupa, señalándose expresamente en la segunda parte del tercer párrafo del dispositivo citado, que en materia de aportaciones de seguridad social, se debía presumir que tenían importancia y trascendencia aquellos asuntos que versaren sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo. Como se observa, prácticamente –salvo la mención literal de tal presunción–, aquel texto legal resulta prácticamente reproducido en el actual.

Ahora bien, ni de las exposiciones de motivos correspondientes a las posteriores modificaciones legales a la regulación del recurso, ni de los trabajos legislativos respectivos, se observa la razón de que el actual texto del artículo 248 del CFF no contenga la consideración original de que se presumen la importancia y trascendencia del asunto, y

en concordancia con el objetivo primordial de la última reforma –puntualizar los supuestos de procedencia del recurso–, observamos que la esencia del recurso no se modificó, por lo cual atribuimos la causa de que el texto actual no se señale tal presunción, simplemente a que fue necesario eliminarla para integrar un supuesto de procedencia del recurso de apelación creado en 1996 que sería procedente ante la Sala Superior del entonces TFF, pues siendo la apelación un recurso típicamente ordinario había que eliminar las características de importancia y trascendencia que caracterizaban lo extraordinario de los asuntos del recurso de revisión. Ahora bien, suprimida la apelación, los supuestos de procedencia de ésta prácticamente se retomaron al siempre extraordinario recurso de revisión, sólo que sin aparente explicación ya no se consideró expresamente la multicitada presunción respecto a los casos concretos señalados en materia de seguridad social. No obstante lo anterior, consideramos aplicable aún tal presunción –ahora tácita–, en razón del carácter extraordinario que reviste el recurso por la importancia y trascendencia de los asuntos que se resuelven mediante él.

Dicho lo anterior, sólo resta explicar los tres casos en materia de aportaciones de seguridad social en que procede el recurso conforme a esta fracción:

- a) Cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados
- b) Cuando el asunto verse sobre la determinación de conceptos que integren la base de cotización
- c) Cuando el asunto verse sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

La autoridad, en caso de fundar el recurso en la fracción en comento, deberá razonar que el asunto materia de estudio encuadre en alguna de las anteriores hipótesis, y en su omisión será improcedente ese medio de defensa.

- a) Cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados

Respecto a este supuesto, cabe señalar de acuerdo a la jurisprudencia de la SCJN, que fundamentalmente se verifica cuando se discute acerca del alcance o extensión del régimen obligatorio del seguro social, es decir, cuando se debate si una categoría o clase de sujetos debe considerarse comprendida en aquél régimen. Esto es, cuando una persona o grupo de

personas niegue ser, como lo afirma la autoridad administrativa, sujeto activo de la contribución, y esa controversia sea dirimida en el juicio natural del cual deviene la sentencia recurrible.

b) Cuando el asunto verse sobre la determinación de conceptos que integren la base de cotización

Este supuesto se actualiza cuando se niegue por un particular que una o varias prestaciones otorgadas a sus trabajadores, deban formar parte de los conceptos integrantes del *salario integrado*, de conformidad con los artículos 82 a 84 de la Ley Federal del Trabajo, 27, 72 y 73 de la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, y 29 fracción II de la Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, lo cual repercute directamente en la integración de la base de cotización de las aportaciones de seguridad social.

c) Cuando el asunto verse sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

Este supuesto se verifica en los juicios en que el particular impugne la determinación o modificación del grado de riesgos de trabajo efectuada mediante una resolución del IMSS, conforme a la cual se determina la prima que sirve para calcular las cuotas correspondientes a tal seguro que el particular debe cubrir, de conformidad con la propia Ley de ese Instituto. La revisión fiscal procede contra la resolución pronunciada por la Sala Fiscal *a quo*, aún cuando la resolución impugnada en primera instancia no señale los elementos que tomó en cuenta para la modificación del grado de riesgos, pues por esa sola razón el asunto tiene la presunción –tácita– de importancia y trascendencia, de conformidad con el precepto, fracción e inciso en estudio.

No sobra mencionar que el recurso no procede por la sola circunstancia de que esté relacionado con el patrimonio del IMSS integrado en parte con aportaciones de seguridad social, o que se refiera a las prestaciones que ese Instituto proporciona a los beneficiarios a través del fondo integrado con tales aportaciones, ni con la determinación de capitales constitutivos, entre otros casos de improcedencia.

Es así como concluimos el estudio del primer elemento señalado como requisito objetivo de procedencia del recurso de revisión fiscal –la resolución recurrible–, y enseguida estudiaremos los otros dos elementos objetivos: la oportunidad para su interposición, y la forma que debe cubrir.

2.4.1.2 OPORTUNIDAD

Por oportunidad entendemos la circunstancia procesal de hacer valer una acción, excepción o defensa, o ejercer un derecho, dentro del plazo que la ley establece, o en el término señalado para ese efecto. Distinguimos pues, dos conceptos: el plazo y el término.

Respecto a la oportunidad para la interposición del recurso de revisión fiscal, ésta se funda en el primer párrafo del artículo 248 del CFF, que dispone claramente en lo conducente, que el recurso deberá presentarse: “.. *dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación...*”

Ahora bien, en el referido texto legal no se habla de término o plazo, sin embargo, resulta necesario distinguir qué concepto integra el CFF en la parte indicada, para poder elucidar la interposición válida del recurso. En ese sentido, requerimos clarificar previamente los conceptos eminentemente procesales de término y plazo, no obstante que en su acepción más amplia pudieren considerarse sinónimos. Así pues, el término, propiamente expresa la hora y fecha en que debe realizarse un determinado acto procesal, es pues, un momento temporal concreto cuya unidad conceptual produce instantaneidad jurídica. Ejemplo de término lo constituye el señalamiento del día y hora en que ha de llevarse a cabo la audiencia constitucional en la secuela procesal de un juicio de amparo indirecto. Distinto concepto es el *plazo*, que indica el lapso dentro del cual puede hacerse valer una acción, excepción o defensa, o ser ejercido un derecho; consiste en un conjunto de horas, días, meses o años, que obviamente se establece entre dos momentos: uno de inicio y otro del fin del periodo, dentro de los cuales pueden válidamente realizarse ciertos actos. Situado lo anterior, se distingue notoriamente que sólo los plazos pueden ser computados, pues los términos únicamente son susceptibles de fijación o señalamiento.

Indudablemente el concepto al que se refiere el primer párrafo del artículo 248 del CFF, es el de plazo, pues la autoridad competente para interponer el recurso, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, cuenta con quince días hábiles para su presentación, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos su notificación. Lo anterior significa que la autoridad puede interponer el recurso en cualquier momento dentro de esos quince días, por lo que se habla de plazo y no de término.

Ahora bien, hemos dejado claro en este trabajo que, conforme al artículo 104, fracción I-B, de la CPEUM, los recursos de revisión fiscal deben sujetarse a la tramitación que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 constitucionales fija para el amparo en revisión, sin embargo, de acuerdo al criterio sostenido por la SCJN, su interposición debe regirse en cuanto a plazo y forma, por lo establecido en el CFF, en virtud de que la resolución recurrida en el recurso de revisión fiscal, proviene de un juicio contencioso administrativo y, por ende, la notificación de la sentencia o resolución que decreta o niega el sobreseimiento también se practica dentro del mismo juicio. Luego entonces, para determinar el momento en que surte efectos dicha notificación y, por consiguiente, el inicio del cómputo de los quince días para interponer el recurso de revisión fiscal que contempla el artículo 248 del CFF, debe estarse a las disposiciones que este ordenamiento consigna, en particular lo establecido por su artículo 255, que dispone que las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueren hechas. En ese sentido, de acuerdo con el artículo 258 fracción I del CFF, el cómputo de los plazos –denominados incorrectamente *términos* por este ordenamiento–, corren a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación. Especial atención merece el contenido aplicable del artículo 254 del CFF, que ordena que las notificaciones a las autoridades administrativas deben efectuarse siempre por oficio o por vía telegráfica en casos urgentes, y que las resoluciones que se dicten en los juicios que se tramiten ante el TFJFA se deberán notificar en todos los casos, exclusivamente a la unidad administrativa a la que corresponda la representación en juicio de 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 que dictó la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo.

Asimismo, conforme a la fracción II del último artículo citado, los plazos fijados en días, como en la especie el correspondiente a la interposición del recurso de revisión fiscal, se deben computar sólo con días hábiles, es decir, aquellos en que se encuentren abiertas al público las oficinas de las salas del TFJFA durante el horario normal de labores.

Como un caso particular, en los casos previstos en la ya estudiada fracción III del artículo 248 del CFF, al realizar el cómputo del plazo para interposición del recurso, sólo debe considerarse la fecha de notificación de la sentencia o resolución respectiva, a la Administración Local Jurídica correspondiente, al ser esa la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria facultada para interponer el recurso de referencia.

Ahora bien, deben excluirse del cómputo del plazo: los días inhábiles señalados mediante acuerdo de la Sala Superior del TFJFA; las vacaciones del TFJFA conforme al Reglamento Interior del mismo Tribunal; y los días en que por otras razones a las señaladas se suspendan las labores del TFJFA –incluso cuando se encuentre imposibilitado materialmente para funcionar por un caso de fuerza mayor, de acuerdo con el artículo 365 del CFPC de aplicación supletoria a la materia fiscal–. La existencia de personal de guardia no habilita los días en que se suspendan las labores del TFJFA. La suspensión de las labores en los Tribunales Colegiados de Circuito resulta irrelevante para el cómputo del plazo señalado, precisamente porque el recurso debe interponerse por conducto de la Sala del TFJFA que dictó la sentencia o resolución recurrible; tampoco importa a ese efecto que el periodo de suspensión del TFJFA coincida o no con alguno de los dos recesos anuales del Poder Judicial Federal o que las oficinas de alguna de las partes en el juicio se encuentren bloqueadas.

Por último, cabe apuntar que la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal, ha considerado que cuando la autoridad que puede legalmente interponer el recurso resida fuera de la ciudad en que se ubica la Sala Fiscal, puede interponerlo vía postal de

conformidad con el artículo 25 de la Ley de Amparo, e interrumpir el plazo señalado en el artículo 248 del CFF, tal como se aprecia en la jurisprudencia 2a./J. 74/99, visible en la página 254 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de Julio de 1999, tomo X, Novena Epoca, que a continuación se transcribe:

REVISIÓN FISCAL INTERPUESTA POR CORREO. De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 104, fracción I-B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 248 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revisión fiscal debe tramitarse conforme a las reglas de la Ley de Amparo relativas al recurso de revisión de amparo indirecto. Por tanto, si el Código Fiscal de la Federación determina un plazo de quince días para la interposición del recurso de que se trata y, el artículo 25 de la Ley de Amparo establece la posibilidad de que el recurso de revisión pueda presentarse en la oficina de correos o telégrafos, debe concluirse que esta regla rige también para la interposición del citado recurso de revisión fiscal y que el término a que alude el artículo 248 mencionado, debe computarse a partir de la fecha en que se depositó en la oficina de correos o telégrafos.

2.4.1.2 FORMA

La única formalidad que prescribe expresamente el CFF dirigida al recurso de revisión fiscal, es la contenida en el primer párrafo del artículo 248 de ese ordenamiento, que ordena que debe revestir la forma escrita. El artículo 88 de la Ley de Amparo también ordena que el recurso de revisión se interponga por escrito, y que en él se expresen los agravios que la recurrente estime que le ha ocasionado la resolución o sentencia impugnada. El tercer párrafo del dispositivo últimamente citado ordena que anexo al escrito de expresión de agravios, el recurrente debe exhibir una copia de él para el expediente y una para el traslado a cada una de las otras partes.

Fuera de las anteriores disposiciones, no reconocemos alguna otra disposición legal expresa relativa a la forma que debe cubrir el recurso de revisión fiscal, sin embargo, apreciamos necesarios los siguientes elementos de forma que deberá señalar la autoridad recurrente al momento de elaborar su recurso, para que el mismo cuente con orden y claridad que facilite la labor jurisdiccional del tribunal de revisión: Tribunal Colegiado en

turno del Circuito correspondiente al que se dirige el recurso; Sala del TFJFA por medio de la cual se presenta el recurso, misma que emitió la sentencia o resolución recurrible; autoridad recurrente y su carácter de actora o demandada en el juicio natural; fundamentos legales y reglamentarios que otorguen competencia a la recurrente para intentar este medio de defensa; expresión de que se interpone el recurso de revisión fiscal; fecha de emisión y de notificación de la sentencia o resolución atacada; número de expediente y materia acerca de la que versó el juicio contencioso administrativo; agravios que estima la recurrente que le causa la sentencia o resolución impugnada; cita de preceptos legales, jurisprudencias o criterios aislados relacionados con la causa litigiosa y que apoyen su pretensión; puntos petitorios en que el recurrente exprese concretamente su pretensión; lugar y fecha; firma autógrafa del recurrente. En aplicación *mutatis mutandi* del segundo párrafo del artículo 88 de la Ley de Amparo, consideramos pertinente la transcripción textual en el escrito, de la parte de la sentencia o resolución que contiene la calificación central cualificada de ilegal por el recurrente; lo anterior con el objetivo de fijar la procedencia y la materia de revisión.

2.4.2 REQUISITOS SUBJETIVOS

Los requisitos subjetivos del recurso de revisión fiscal se integran por las partes en el mismo y por el órgano jurisdiccional, cuya existencia, concurrencia y/o actuación resulta indispensable para el planteamiento, tramitación y validez de su resolución.

Son partes en el recurso de revisión fiscal: la autoridad administrativa que se identifica con el recurrente, quien comparecerá aduciendo ser agraviado por la emisión de la sentencia o resolución recurrida, independientemente de su carácter de parte demandada o parte actora en el juicio contencioso administrativo; la Sala Regional o Superior del TFJFA que dictó la sentencia o resolución recurrida, y que se constituye en la autoridad responsable; y el opositor en el recurso, que es el particular que en el juicio contencioso administrativo fue la contraparte de la autoridad administrativa. El órgano jurisdiccional es el Tribunal Colegiado de Circuito que conoce del recurso, la tramita y se encarga de su resolución.

Hacemos notar que no señalamos como parte en el recurso al Ministerio Público Federal. Así lo ha considerado el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, en la jurisprudencia 907 de 1995, visible en la página 700 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación; tomo III, Parte TCC, que indica textualmente lo siguiente:

"REVISION FISCAL, EL MINISTERIO PUBLICO FEDERAL NO ES PARTE EN EL RECURSO DE. Si bien el artículo 104, inciso I-B de la Constitución General de la República, establece que las revisiones fiscales que conozcan los Tribunales Colegiados se sujetarán a los trámites que la Ley de Amparo fije para la revisión en amparo indirecto, ello no implica que en la revisión fiscal deban intervenir como partes las que lo hacen en el amparo. Ahora bien, el carácter de parte en el juicio de garantías respecto del Ministerio Público Federal, deviene del artículo 5o., fracción IV, de la Ley de Amparo. Empero, en términos del Código Fiscal de la Federación, aquella institución no es parte en el juicio de nulidad y su revisión, al no existir un precepto en dicha legislación que así lo establezca; así, en el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado no debe darle vista a esa representación social, porque de cualquier forma seguirá careciendo del carácter de parte y de las facultades con las cuales interviene en el juicio de garantías."

En los siguientes dos puntos de este capítulo nos referiremos a la autoridad recurrente y al órgano de revisión, y reservaremos el tratamiento del opositor al recurso para el siguiente capítulo de este trabajo.

2.4.2.1 AUTORIDAD LEGITIMADA PARA INTERPONER EL RECURSO

Ni la CPEUM, ni la Ley de Amparo, señalan quién puede interponer el recurso de revisión fiscal. Es el CFF, el ordenamiento que establece en el primer párrafo de su artículo 248, que es la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, quien puede interponer este recurso; facultándola para ese efecto independientemente de que hubiere sido parte demandada o actora en el juicio contencioso administrativo. Lo anterior priva a los gobernados, lógicamente, de la acción procesal para intentar este medio de defensa.

El último párrafo del precepto recién citado, establece un caso especial en que sólo puede interponer el recurso la SHCP, a saber: en los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales; así pues, ninguna dependencia estatal puede interponer el referido recurso en este caso.

El tercer párrafo del artículo 200 del CFF ordena que la representación de las autoridades dentro del juicio contencioso administrativo, *corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo Federal en el reglamento o decreto respectivo o conforme lo establezcan las disposiciones locales, tratándose de las autoridades de las entidades federativas coordinadas*, y el cuarto párrafo del mismo artículo permite que las autoridades nombren delegados para *hacer promociones de trámite, rendir pruebas presentar alegatos o interponer recursos*. No obstante lo anterior, no debemos confundir la representación de las autoridades en el juicio natural a que se refiere el artículo 200 del CFF, con la legitimación procesal para interponer el recurso de revisión fiscal que integra el artículo 248 del mismo código, pues, según lo han dilucidado los tribunales del Poder Judicial de la Federación, el artículo 200 integra disposiciones genéricas aplicables precisamente para la sustanciación del juicio de nulidad, mientras que el diverso 248 regula específicamente las dirigidas a la revisión fiscal; de manera que los delegados de la autoridad en el juicio contencioso administrativo únicamente están facultados para participar dentro del procedimiento ante la Sala del TFJFA en la que se ventile el mismo, dado que no están facultados para interponer el recurso de revisión fiscal por no ser la unidad encargada de la defensa jurídica. No obstante lo anterior, nada obsta para que esta última se identifique en ocasiones con el órgano que hubiere actuado en primera instancia en representación de las autoridades.

Por otra parte, un sector de la doctrina se inclina a considerar que no sólo puede interponer el recurso de referencia la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de las autoridades actoras o demandadas en el juicio contencioso administrativo, pues consideran que igualmente, y por mayoría de razón, lo pueden interponer válidamente las propias autoridades emisoras de los actos impugnados ante el TFJFA, y al efecto, explican que la unidad administrativa en comento posee *legitimatío ad procesum* en la interposición

y sustanciación del recurso, y que por tal motivo son equiparables al concepto de *parte en sentido formal*, a diferencia de las autoridades emisoras de la resolución impugnada en el juicio ante el TFJFA, que poseen *legitimatío ad causam*, y que por tal motivo son equiparables al concepto de *parte en sentido material*, considerando que en todo caso éstas últimas igualmente detentan la *legitimatío ad procesum* por no existir razón en contra de esto último.

La anterior posición respeta la teoría general del proceso, sin embargo, apreciamos que resulta incorrecta por no atender la regulación especial que el CFF otorga sobre el particular, pues tal como ha sido considerado por nuestro máximo tribunal, sí existen razones para limitar la participación de las autoridades en el recurso sólo a través de la unidad encargada de su defensa jurídica, la cual consiste en que su interposición cumpla con la formalidad y exhaustividad que exige la naturaleza de los asuntos sobre los que versa y para asegurar la mejor y más adecuada defensa de las autoridades, a través del personal capacitado y los elementos necesarios con que cuenta la unidad encargada de su defensa, objetivo que no quedaría garantizado de permitirse la interposición del recurso por cualquiera de las autoridades demandadas en el juicio ante el TFJFA. Así lo estimó la Segunda Sala de la SCJN, en la jurisprudencia al 2a/J. 59/2001, visible en la página 321 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de diciembre de 2001, tomo XIV, de la Novena Época, misma que resolvió la contradicción de tesis 37/2001-SS, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, que señala:

"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."

Por último, debemos advertir que la regulación actual que sólo permite en el recurso la actuación de la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad, sin duda elimina la obligación que existía conforme a regulaciones anteriores del recurso en el CFF, mismas que hemos estudiado ya, que obligaban a que el recurso se interpusiera firmado por *el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado y en caso de ausencia, por quien legalmente debiere sustituirlo*; es decir, que actualmente no se requiere la intervención directa de los anteriores, porque sólo tiene que actuar la multicitada unidad administrativa, excepción hecha de los asuntos en que sólo la SHCP puede interponer el recurso porque el juicio verse sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales.

A mayor apoyo de lo señalado en el párrafo anterior, el segundo párrafo del artículo 254 del CFF expresa que las resoluciones que se dicten en los juicios que se tramiten ante el TFJFA, se deberán notificar, tratándose de las autoridades y en todos los casos, únicamente a la unidad administrativa a la que corresponda la representación en juicio del 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 que dictó la resolución impugnada. En todo caso, se aprecia que el legislador no consideró necesaria la notificación a todas las autoridades en juicio, pues no corresponde

actuar a las mismas de forma directa en caso de considerar necesaria la interposición del recurso de revisión fiscal.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, actualmente no se prevé expresamente en el CFF la sustitución del titular de la unidad administrativa competente para intentar el recurso; sin embargo, los Tribunales Colegiados han considerado que es aceptable la sustitución, tanto en los casos en que el titular se encuentre fuera de su sede jurídica, como en los que por cualquier motivo no asista a su oficina, dado que en ambos casos se justifica la sustitución para atender determinados asuntos cuya resolución resulta indispensable para la buena marcha de la dependencia que se trate, debiendo simplemente hacerse constar la ausencia del titular, bajo su responsabilidad, por quien, siguiendo el orden que establezca la ley o reglamento interior de la dependencia, deba sustituirlo y se halle presente, sin que pueda exigirse que se de fe sobre ese respecto cuando no exista alguna disposición legal que otorgue tal facultad a algún funcionario.

Un elemento concerniente a este tema que no podemos soslayar, es clarificar que el órgano administrativo encargado de la defensa jurídica del titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, no se encuentra legitimado para interponer el recurso de revisión fiscal, cuando no emitió el acto impugnado en juicio, ya que la intervención de esta última como parte en el juicio en términos del artículo 198 del CFF, no le da el carácter de autoridad demandada en sentido material, pues su intervención sólo obedece a la relación jerárquica con la que está estructurada la administración pública federal, por lo que debe entenderse que la autoridad legitimada para interponer el recurso de revisión fiscal es la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad emisora del acto impugnado, ya que es la que cuenta con el personal capacitado y con los elementos necesarios para asegurar una adecuada defensa y no la correspondiente al superior jerárquico.

Apoya el anterior criterio, la siguiente jurisprudencia I.10o.A.J/7, sostenida por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible

en la página 1581, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de julio de 2004, tomo XX, Novena Epoca, que enseguida se transcribe:

“REVISION FISCAL. LEGITIMACIÓN, NO LA TIENE EL ORGANO ADMINISTRATIVO ENCARGADO DE LA DEFENSA JURÍDICA DEL TITULAR DE LA DEPENDENCIA O ENTIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, SI ESTE NO EMITIO EL ACTO IMPUGNADO. La interpretación realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al artículo 248, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en la jurisprudencia 2a./J.59/2001, determinó que la autoridad legitimada para promover el recurso de revisión fiscal, es la unidad encargada de la defensa jurídica de la autoridad demandada, por ser ésta la que cuenta con el personal capacitado y con los elementos necesarios para tal efecto. En congruencia con dicho criterio y por mayoría de razón, el titular de la dependencia que no intervino en la emisión de resolución impugnada carece de legitimación procesal para interponer el recurso de que se trata, no obstante lo establecido en el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, que señala que son partes en el juicio de nulidad la autoridad que emitió la resolución impugnada y su superior jerárquico, ya que la intervención de esta última como parte en el juicio no le da el carácter de autoridad demandada en sentido material, pues su intervención obedece a la relación jerárquica con la que está estructurada la administración pública federal, razón por la cual debe tener conocimiento de los actos que emiten los subordinados que son materia de impugnación, constituyendo ello uno de los medios de control y vigilancia en el desempeño de los servidores públicos de nivel inferior, por lo que el superior jerárquico carece de legitimación para interponer el recurso de revisión, aún cuando lo haga a través de la unidad jurídica correspondiente, situación diversa es la que se presenta con la autoridad emisora del acto impugnado que sí tiene el carácter de autoridad demandada, al así establecerlo de manera expresa la fracción II del precepto en cita, siendo a ella a la que interesa el resultado del juicio de nulidad, ya que en su caso es la que se encuentra obligada a dar cumplimiento a los efectos de la sentencia respectiva. Con base en lo anterior, a pesar de que el artículo 248 del código tributario, sólo refiere que las resoluciones de las salas regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueden ser impugnadas por la “autoridad” a través de la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica, sin precisar a qué autoridades de las establecidas en el citado artículo 198 se refiere, debe entenderse que la autoridad legitimada para interponer el recurso de revisión es la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad emisora del acto impugnado, ya que es la que cuenta con el personal capacitado

y con los elementos necesarios para asegurar una adecuada defensa y no la correspondiente al superior jerárquico.”

Para concluir este punto, consideramos oportuno comentar que algunos autores consideran incorrecto que sólo la autoridad administrativa pueda interponer el recurso de revisión fiscal, y que es incorrecto que se asimile el juicio de amparo con el recurso de revisión para considerar que cada parte en el contencioso administrativo tiene un medio de defensa. Debemos recordar para este caso, que la Comisión Redactora del CFF de 1967 para eliminar a favor de los particulares el derecho de objetar las sentencias de las Salas del Tribunal Fiscal ante el Pleno del mismo, otorgó en esencia dos razones: la primera, que con ello evitaría el rezago en el Pleno, atendiendo a la limitada capacidad de resolución de asuntos del mismo, y la segunda, que en caso de sentirse agraviado por las sentencias del TFF, el particular tenía en todo caso a salvo su acción de amparo. En ese sentido, Gonzalo Armienta expresa que crear la asimetría procesal, apoyándose en la existencia de nuestro Juicio de Amparo, es desconocer la auténtica naturaleza constitucional de este medio de control y la diversidad esencial existente entre un proceso que se origina como consecuencia del ejercicio del derecho de acción y un procedimiento que nace del ejercicio del derecho de queja, y cuya finalidad es obtener una resolución aplicativa o desaplicativa de un acto de ley lesivo del interés jurídico del agraviado. Del mismo modo considera el citado autor que para evitar el rezago en las Salas del Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, sólo se conceda el recurso de apelación a la parte actora, o bien a la demandada, pero nunca a las dos (porque ello duplicaría el número de apelaciones), o incluso llegar al absurdo de facultar únicamente al Ministerio Público para apelar las sentencias absolutorias, negando este derecho al reo, en virtud de que él puede intentar el juicio de amparo, y no así el titular de la acción penal. Por nuestra parte, consideramos tal postura como interesante y ampliamente debatible, sin embargo, apreciamos que de prosperar aumentaría efectivamente la carga de trabajo a los TCC.

2.4.2.2 AUTORIDAD COMPETENTE PARA CONOCER DEL RECURSO

Tres ordenamientos jurídicos determinan que son los Tribunales Colegiados de Circuito los órganos encargados de conocer y resolver el recurso de revisión fiscal: la CPEUM, el CFF y la LOPJF.

Así es, nuestra máxima ley fija la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer de esas revisiones, al disponer en su artículo 104 fracción I-B, lo siguiente:

"Artículo 104. [Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:]

I.- ...

I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los tribunales colegiados de circuito...

II. a VI. ..."

Asimismo, el primer párrafo del artículo 248 del CFF resulta congruente con nuestra ley cimera, al establecer en lo conducente que:

"Las resoluciones ... y las sentencias ..., podrán ser impugnadas por ..., interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, ..."

Por último, la LOPJF claramente dispone en ese mismo sentido que:

"Artículo 37. Con las salvedades ..., son competentes los tribunales colegiados de circuito para conocer:

I. a IV. ...

V. De los recursos de revisión que las leyes establezcan en términos de la fracción I-B del artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

VI. a IX. ..."

La Segunda Sala de la SCJN estableció en la jurisprudencia 2a/J. 5/2002, publicada en la página 36 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de febrero de 2002, Tomo XV, Novena Época, 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. En

ese mismo sentido, igualmente estableció la Corte en la tesis aislada 2a. LXIII/2002, visible en la página 308 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de mayo de 2002, Tomo XV, Novena Época, que debe conocer de la revisión fiscal el Tribunal Colegiado de Circuito cuya competencia territorial abarque la sede de la Sala del TFJFA que emitió la resolución o sentencia definitiva impugnada, pues debe aplicarse la norma expresa contenida en ese sentido en el artículo 248 del CFF, pues 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.

Particular estudio amerita el contenido del artículo 249 del CFF, que establece que *"si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo"*. Advertimos del contenido anterior dos implicaciones: por un lado, la unidad de la causa –en este caso la sentencia definitiva– determina la justificación y establece la necesidad de que el mismo Tribunal Colegiado conozca y resuelva el amparo directo y el recurso de revisión fiscal, tanto para evitar sentencias contradictorias, como para que la sentencia se resuelva por el tribunal que mejor conoce el asunto, como para evitar que la resolución de un medio de defensa pueda dejar sin materia la del otro. La segunda implicación que se deriva del contenido del artículo en comento, es que sea el mismo Tribunal Colegiado que conoció y resolvió un primer recurso de revisión, el órgano competente para conocer y resolver ulteriores recursos de revisión interpuestos por la autoridad en contra de resoluciones que se emitan en cumplimiento a la ejecutoria de la primera revisión. Este último criterio se apoya en la siguiente tesis aislada 2a. XV/95, sostenida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 58 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de abril de 1995, tomo I, Novena Época, que señala textualmente lo siguiente:

"REVISIÓN FISCAL. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO PARA CONOCER DE ULTERIORES RECURSOS. La intención del legislador al establecer en el artículo 249 del Código Fiscal de la Federación, que un mismo Tribunal Colegiado de Circuito

debe conocer y resolver del amparo y del recurso de revisión fiscal que se interpongan en contra de una misma resolución, fue la de evitar que dos litigios diversos, pero que tienen relación, sean resueltos en forma separada, a través de sentencias diversas, que pueden resultar, incluso contradictorias. Por igualdad de razón, cuando se interpone un recurso de revisión fiscal en contra de una resolución dictada en cumplimiento a una ejecutoria dictada en diverso recurso de revisión fiscal, sin prejuzgar sobre la procedencia o no del recurso intentado, el órgano jurisdiccional federal que conoció, discutió y resolvió el primer recurso, debe de conocer de ulteriores recursos que se hagan valer en contra de resoluciones que se emitan en cumplimiento a dicha ejecutoria, dada la vinculación que guardan dichos asuntos."

En esa tesitura, resulta acorde la postura del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que sostiene que es al Tribunal Colegiado que conoció del primer recurso de revisión fiscal, al que corresponde conocer de los ulteriores recursos de esa naturaleza, vinculados al mismo asunto, aun cuando aquél pertenezca a un diverso circuito al en que reside el tribunal al que se turnó el negocio con motivo de la interposición de un nuevo recurso de revisión fiscal.

2.5 SUSTANCIACION DEL RECURSO DE REVISION FISCAL

La regulación que otorga la Ley de Amparo para las revisiones en amparo indirecto, conforme a la cual deben tramitarse los recursos de revisión fiscal, resulta en ocasiones poco clara, pues por una parte debe aplicarse *mutatis mutandi* a estos últimos, seleccionando lo que resulte aplicable de conformidad con su naturaleza, excluyendo lo que sólo puede ser aplicable a las revisiones en amparo directo, pero igualmente apreciamos la problemática de que tampoco resulta aplicable a las revisiones fiscales toda la regulación otorgada para las revisiones en amparo indirecto –v.g. el artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo–, y más aún, la problemática se hace compleja cuando a pesar de la prevención constitucional, observamos que de acuerdo a la naturaleza de la revisión fiscal existen supuestos en que sólo puede resultar aplicable alguna norma dirigida a las revisiones en amparo directo –v.g. la disposición que prevé el reenvío para efectos al tribunal que emitió la resolución atacada ante la justicia federal–.

La compleja problemática señalada en el párrafo anterior frecuentemente es ignorada en el ámbito foráneo, pero hemos considerado importante exhibirla en la búsqueda de correspondientes soluciones. En efecto, aún cuando algunas tesis y jurisprudencias del TFJFA y del Poder Judicial de la Federación han intentado resolver algunas de las más comunes interrogantes surgidas de las revisiones fiscales, no omitimos apreciar que comúnmente resulta insuficiente en su alcance el tratamiento de ciertos tópicos, o incluso se ha omitido totalmente el estudio de otros más. Otra dificultad la constituyen las igualmente comunes contradicciones de tesis no resueltas, de las sostenidas por los Tribunales Colegiados de Circuito. Por último, valga simplemente mencionar el exiguo y parco tratamiento jurisprudencial de la defensa del opositor al recurso de revisión fiscal, resultado en gran parte de la nula regulación legal correspondiente, y cuyo estudio se efectuará ampliamente en el siguiente capítulo de este trabajo.

En fin, apreciamos que la problemática recién planteada tomaría su mínima expresión de adoptarse la solución que se propone: una regulación expresa del recurso de revisión fiscal dentro del CFF, así como de la defensa del opositor a dicho recurso, tendiente a eliminar las múltiples dudas, interrogantes y lagunas derivadas de su preparación, tramitación y resolución. Enseguida expondremos el trámite procesal que materialmente se otorga al recurso de revisión fiscal, derivado en primer lugar de la regulación legal aplicable, pero que conocimos igualmente en virtud de una investigación de campo realizada en las Salas Regionales Metropolitanas y en la Sala Superior del TFJFA, así como en los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primero y Segundo Circuitos, del Poder Judicial de la Federación.

La presentación del recurso debe ceñirse a lo ordenado por el artículo 248 del CFF, que dispone que el recurso de revisión fiscal debe interponerse por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, dentro del plazo de quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación. El recurso se debe dirigir al Tribunal Colegiado de Circuito competente para conocer del mismo, y debe presentarse por escrito ante la Oficialía de Partes de las Salas Regionales Metropolitanas o de la Salas Foráneas, en el caso de que sea una Sala Regional del TFJFA la autoridad que hubiere dictado la

resolución o sentencia recurrible, o ante la Oficialía de Partes de la Sala Superior del TFJFA en el caso de que sea ésta la autoridad *a quo*.

A la presentación del recurso debe recaer el auto correspondiente, mediante el cual el Magistrado Instructor de la Sala Regional en el juicio ante el TFJFA, o en su caso el Magistrado Ponente de la Sala Superior de ese Tribunal, señala que se tiene por interpuesto el recurso de revisión fiscal; ordena dar vista al particular de la interposición del recurso corriendole traslado con una copia del recurso de las que exhiba el recurrente, señalando que el objeto de esa vista es que se encuentre en la oportunidad de comparecer ante el tribunal de alzada a exponer lo que a sus intereses convenga en defensa de sus derechos; se ordena que se forme la carpeta falsa de revisión correspondiente; en la mayoría de los casos se ordena el traslado a las demás partes con las copias del recurso que hubiere presentado el recurrente; y en algunos casos por indicación del propio TCC, en ese acuerdo se ordena efectuar la certificación a que se refiere el artículo 163 de la Ley de Amparo; asimismo, en dicho auto se ordena remitir el expediente del juicio natural junto al recurso y anexos del mismo, al Tribunal Colegiado competente para conocer del recurso.

La certificación referida en el párrafo anterior, consiste en que la Sala Fiscal a través del secretario de acuerdos del magistrado instructor —o magistrado ponente tratándose de la Sala Superior—, está obligada a hacer constar al pie del escrito del recurso, la fecha en que fue notificada a la autoridad en el juicio ante el TFJFA, la resolución o sentencia recurrida, debiendo dar fe de la fecha de presentación del recurso y de los días inhábiles que mediaron entre ambas fechas. Recordemos que el segundo párrafo del artículo 254 del CFF expresa que las resoluciones que se dicten en los juicios que se tramiten ante el TFJFA, se deberán notificar, tratándose de las autoridades y en todos los casos, únicamente a la unidad administrativa a la que corresponda la representación en juicio del 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 que dictó la resolución impugnada.

Hemos señalado que en el auto del TFJFA que tiene por presentado el recurso de revisión fiscal, la Sala *a quo* ordena generalmente dar vista al particular de la interposición del recurso, corriéndole traslado con una copia del mismo, y comúnmente ordena también emplazar a *las demás partes*. Apreciamos que sin mención expresa, se aplican *mutatis mutandi* los párrafos tercero y cuarto del artículo 88 de la Ley de Amparo, los que disponen que, con el escrito de expresión de agravios, el recurrente debe exhibir una copia de él para el expediente y una para cada una de las otras partes, y en caso de que falten total o parcialmente tales copias, debe requerirse al recurrente para que presente las omitidas dentro del plazo de tres días; y de no hacerlo, el Tribunal de primera instancia tendrá por no interpuesto el recurso.

Consideramos correcto que en la práctica se corra traslado del recurso al particular, con la copia que del mismo exhibe el recurrente, atendiendo al carácter de parte que detenta el opositor al recurso y en respeto a su derecho de defensa jurídica. Radicalmente distinta resulta la notificación del recurso a *las demás partes en el juicio*, que ordenan algunas Salas Regionales y la Sala Superior del TFJFA dentro del auto que tiene por presentado el recurso, cuya finalidad comúnmente no se señala en tal auto. Aparece entonces la obvia interrogante de quién o quiénes son *las demás partes en el juicio* ante el TFJFA, y en respuesta afirmamos que sólo pueden ser cualesquiera de las personas señaladas en el artículo 198 del CFF, excluyendo al particular actor o demandado en el juicio -porque éste recibe un tratamiento especial y separado en el auto referido-, de manera que por simple exclusión restan sólo dos personas: el tercero perjudicado (artículo 198 fracción IV del CFF) y las propias autoridades en el juicio contencioso administrativo. Atendiendo a esta última distinción, en los juicios ante el TFJFA en que existe un tercero perjudicado, se justifica su emplazamiento del recurso de revisión, para que acuda ante el TCC competente a defender sus derechos. A diferencia del tercero perjudicado, la concurrencia de autoridades administrativas en el contencioso ante el TFJFA resulta invariable, y tratándose de juicios en que no existe tercero perjudicado, no se justifica procesalmente el emplazamiento a las autoridades administrativas, pues éstas pueden actuar ante los TCC en el recurso de revisión, exclusivamente a través de su unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, pero no directamente; a mayor abundamiento, debe presumirse la

comunicación intrínseca entre el órgano defendido y su unidad defensora, lo que igualmente hace aparecer innecesario el referido emplazamiento. Algunos secretarios de acuerdos de Tribunales Colegiados, opinan que este emplazamiento se justifica porque en casos de revocación o modificación del sentido o alcance de la resolución recurrida en revisión fiscal, ello repercutiría en la esfera jurídica de las autoridades administrativas, sin embargo, esta posición olvida la comunicación que debe existir entre ésta últimas autoridades con su unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, a través de la cual, en todo caso, debe enterarse de la interposición del recurso en su defensa.

Existen criterios encontrados y no resueltos en el ámbito foráneo, para los casos en que la recurrente no acompañe las copias del recurso para el traslado al opositor y a las autoridades administrativas: Algunas Salas Regionales sostienen que la *a quo* puede válidamente requerir a la recurrente para la presentación de las copias faltantes; otras consideran que sólo pueden requerir la copia para el traslado al opositor del recurso pero no la correspondiente a las autoridades en el juicio natural; unas más consideran que carecen de facultades para requerir copias para el traslado; algunas consideran que tiene lugar el apercibimiento de tener por no presentado el recurso en caso de incumplimiento al requerimiento de las copias. Por último, apoyamos el criterio de algunas Salas que consideran que el requerimiento de la Sala *a quo* es válido, que el plazo para presentar las copias omitidas debe ser de tres días que señala el artículo 88 de la Ley de Amparo, que consideran que el requerimiento no puede integrar un apercibimiento y en el supuesto de incumplimiento sólo efectúan la certificación de esa circunstancia a través de su Secretario de Acuerdos, para que en este caso el Presidente del TCC competente tenga por no presentado el recurso en su oportunidad.

Similar solución consideramos a la problemática de que un recurso de revisión se presente sin que la firma autógrafa de quien está facultado legalmente para signarlo, conste al calce, al margen, al reverso o en cualquier lugar del mismo escrito, en cuyo caso consideramos que la Sala *a quo* no se encuentra facultada para dar oportunidad al recurrente para que subsane dicha omisión, y una vez tomadas las medidas de seguridad correspondientes, su Secretario de Acuerdos debe certificar la circunstancia de que falta la

rúbrica señalada, para que en su oportunidad sea el Presidente del TCC competente, el que tenga por no presentado el recurso.

En la práctica no se aplica a las revisiones fiscales el artículo 89 de la Ley de Amparo, que establece el plazo de veinticuatro horas con que cuenta el órgano de primera instancia para remitir el expediente del que deviene la resolución recurrida junto al escrito de expresión de agravios al TCC competente, pues la mayoría de las Salas del TFJFA verifican la concurrencia de tres elementos antes de efectuar tal envío, cuyo cumplimiento generalmente se realiza fuera del plazo indicado. Así es, el primer elemento lo constituye el propio escrito de expresión de agravios. El segundo elemento es el auto de la Sala *a quo* mediante el cual tiene por presentado el recurso, ordena dar vista al particular y demás partes de la interposición del recurso corriéndoles traslado con las copias del recurso que exhibe el recurrente, dispone que se forme la carpeta falsa correspondiente, en ocasiones ordena efectuar la certificación similar a la que ordena el artículo 163 de la Ley de Amparo, y ordena remitir el expediente del juicio natural junto al recurso y anexos del mismo al TCC competente para conocer del recurso. El tercer elemento lo constituyen las constancias de notificación personal al particular y por oficio a las autoridades administrativas, de los dos elementos señalados en este mismo párrafo, es decir, del recurso de revisión y del auto de la Sala *a quo* que recae a éste.

Una vez que la Sala *a quo* verifica que se encuentran reunidos los tres elementos señalados en el párrafo anterior, remite el expediente junto al recurso de revisión, al TCC competente. Debemos notar que la Sala Fiscal no se encuentra obligada a rendir un informe justificado, ni a realizar cualquier acto que se asimile a tal informe y que contenga la justificación de los fundamentos y motivos de derecho que tuvo para emitir la sentencia o resolución recurrida, tal como sucede dentro del juicio de amparo, pues dentro de la regulación que sirve para el trámite de las revisiones fiscales, no se encuentra algún precepto que ordene lo anterior.

Así es, actualmente la actividad de la Sala *a quo* se limita de hecho a reunir los tres elementos señalados en el párrafo precedente y a enviar el expediente al órgano revisor,

pero ello no se encuentra acorde a la natural posición que adquiere frente a una revisión de sus actos dentro de la revisión fiscal, es decir, percibimos la necesidad de alguna disposición legal que permita la necesaria intervención de la Sala a manera de informe justificado, obviamente con una denominación distinta para evitar confusiones con la regulación propia del juicio de amparo, pero que en esencia permita a la Sala defender su postura, soportando su decisión y explicando decisiones contenidas en el acto recurrido que aún cuando puedan resultar confusas se encuentren apegadas a derecho. Apoya lo anterior recordar que el objeto principal de la autoridad recurrente es conseguir un reestudio de una sentencia o resolución dictada por una Sala Fiscal, lo que ubica a ésta última en posición de revisión de sus actos, por lo que consideramos necesaria su intervención en los términos señalados en este párrafo, tal como no sucede actualmente.

Robustece a lo anterior, el hecho de que en la práctica forense, los TCC utilizan comúnmente en las revisiones fiscales el nominativo *Autoridad Responsable* o *Sala Responsable*, lo cual es un indicativo de que asimilan la posición de las Salas *a quo*, a la de las autoridades responsables en el juicio de amparo, porque se revisan sus actos, independientemente de que las diferencias entre ambos medios de defensa sean radicales (en el juicio de amparo se estudia la violación a garantías individuales o sociales, el quejoso es siempre un gobernado, se permite el informe justificado, etcétera.).

Atendiendo lo anterior, apreciamos la necesidad que dentro de la regulación expresa del recurso de revisión fiscal que ya hemos propuesto en este trabajo, se establezca una regulación clara de la intervención que pueda tener la Sala Fiscal *a quo*, que permita su explicación respecto a sus fundamentos y motivos que tomó como sustento para emitir su sentencia o resolución recurrida, lo que permitiría al órgano revisor apreciar mejor el asunto y encontrarse en una posición de mejor proveer. Paralelamente, se propone que se otorgue una denominación particular dentro del recurso a la Sala *a quo*, precisamente con ese nombre o cualquiera que la identifique y distinga del nominativo *autoridad responsable*, que resulta propia de los juicios de amparo y para evitar cualquier confusión con ésta.

Prosiguiendo con el trámite, la Oficialía de Partes de los TCC competentes recibe el recurso junto al expediente del que deriva, y lo remite al TCC que tramitará y resolverá el recurso. Esta distribución atiende al criterio del turno, siempre que se trate de la primera revisión fiscal derivada del juicio natural, o en caso de que no exista un juicio de amparo directo que ya se hubiere turnado a un TCC en particular, pues en caso contrario se deberá remitir al TCC que conoció de la revisión anterior o en su caso, al que conozca del juicio de amparo relacionado, conforme a la *unidad de la causa*, ya estudiada en este trabajo. Todos los acuerdos de trámite dentro del recurso de revisión fiscal deben dictarse por el Presidente del TCC que conoce del mismo, pero nada obsta para que someta al acuerdo del pleno del propio órgano colegiado en caso de que considere dudoso el trámite que un determinado auto deba contener.

En contra del acuerdo que desecha o tiene por no interpuesto el recurso de revisión fiscal, dictado por el Presidente del TCC competente, no procede el recurso de reclamación que la Ley de Amparo prevé para las revisiones en los juicios constitucionales. En efecto, el criterio general de los TCC es negar la procedencia del recurso de reclamación, porque sostienen que constituye un medio de defensa dirigido exclusivamente a las revisiones en los juicios de amparo, pero que no puede aplicarse dentro de las revisiones fiscales, pues la prevención constitucional sólo ordena que éstas últimas se sujetarán en cuanto a su trámite a la regulación establecida por la Ley de Amparo para las revisiones en amparo indirecto, pero en absoluto posibilita que se integren recursos y elementos propios de los juicios constitucionales y que no constituyen simple regulación de trámite. Tampoco se deriva la procedencia de la reclamación dentro de las revisiones fiscales de alguna norma procesal de remisión, sea general –tal como podría ser el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM–, o sea específica –como la propia Ley de Amparo–, ni menos aún de alguna norma procesal directa.

Subordinada en la práctica a la posición expuesta, aparece la opinión contraria y poco aceptada, que en estricta justicia debería aceptarse el recurso de reclamación dentro del trámite de las revisiones fiscales, en primer lugar, porque la autoridad queda en estado de absoluta indefensión en contra de un auto que tenga por no presentado o deseché el recurso,

con independencia de que pudiera resultar totalmente contrario a derecho, pues en la práctica forense basta para su definitividad el haberse dictado; en segundo lugar, porque la unidad del orden jurídico exige que en ausencia de norma expresa aplicable, pueda aplicarse una norma contenida en cualquier ordenamiento, siempre y cuando esa aplicación no sea contraria a los principios de la rama del derecho que se integra, criterio que ha sido aceptado en la doctrina jurídica e incluso en casos aislados de derecho positivo, como el texto del CFF vigente hasta el 31 de marzo de 1967, que permitía expresamente lo anterior considerando a la integración como una subespecie de la aplicación supletoria; y en tercer lugar, porque aún reconociendo la importancia en derecho de las formas, se considera que éstas deben subordinarse a los principios.

Por nuestra parte, consideramos que actualmente es correcto considerar improcedente la reclamación dentro del trámite de las revisiones fiscales, precisamente por las razones ya indicadas que se contraponen a ello, sin embargo, de conformidad con la propuesta central de este trabajo, proponemos igualmente que una regulación *ex profesa* que norme el trámite del recurso que nos ocupa, debería prever de manera también expresa, un recurso de reclamación similar al contenido en los artículos 242 a 244 del CFF, que permitiera la procedencia del recurso de reclamación en contra de las resoluciones del Presidente del TCC que admitan, desechen o tengan por no presentado el recurso de revisión fiscal, e incluso en contra de las que decreten o nieguen el sobreseimiento del recurso.

A mayor abundamiento, si consideramos que es al órgano revisor a quien corresponde decidir el fondo del asunto planteado en el recurso, y que en tal virtud aparece claro que es el propio TCC y no a su presidente, quien debe resolver respecto a la procedencia del recurso, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 248 del CFF, entonces podemos afirmar válidamente que tanto una admisión mal efectuada o efectuada indebidamente por el presidente del TCC, como un desechamiento indebido del recurso o un acuerdo ilegal que tiene por no presentado el recurso, deben ser susceptibles de poder modificarse por el TCC, si éste advierte que fueron dictados en contravención a derecho, y eso sólo podría lograrse mediante un recurso de reclamación que la regulación del recurso de revisión fiscal contemplare, en los términos que proponemos. Apoya la anterior idea, la

jurisprudencia de voz: “*REVISION FISCAL, CORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO Y NO A SU PRESIDENTE DECIDIR SI DICHO RECURSO ES PROCEDENTE*”, sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 697 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del año de 1995, Tomo III, Parte TCC, Octava Epoca.

Admitido el recurso de revisión fiscal por el Presidente del TCC mediante acuerdo correspondiente, se publica un extracto del mismo en listas del TCC, en las que el opositor puede enterarse de la referida admisión, se notifica por oficio al recurrente, y se notifica igualmente por oficio a la Sala *a quo*, la que simplemente dicta un acuerdo en que tiene por recibido el diverso del TCC que admitió el recurso. Proponemos que la regulación al recurso de revisión fiscal, ordene que la notificación de su admisión se efectúe por parte del TCC de manera personal al opositor al recurso, en pleno respeto de su garantía de audiencia, y del carácter de *parte* en el mismo.

El recurso admitido se remite por el Presidente del TCC, atendiendo al criterio de turno, dentro de los cinco días siguientes a la admisión del recurso, al Magistrado Instructor o Ponente que se encargará de tramitar el procedimiento y de formular el proyecto de resolución redactado en forma de sentencia, tomando en ese acto el carácter de Magistrado Relator. Conforme al artículo 184 de la Ley de Amparo, fundamento que utilizan comúnmente los TCC dentro de los resultandos de la sentencia, el auto por virtud del cual se turna el expediente al Magistrado relator tiene efectos de citación para sentencia, la que debe pronunciarse, sin discusión pública, dentro de los quince días siguientes, por unanimidad o mayoría de votos, sin embargo, en la práctica forense generalmente los TCC exceden dicho plazo, e incluso un magistrado puede solicitar que un asunto se retire, o que se aplace la vista del mismo, cuando exista causa justificada, pero ningún aplazamiento debe exceder de sesenta días hábiles.

El proyecto de sentencia lo pone el Magistrado Ponente a consideración de los otros dos Magistrados integrantes del TCC. Para este efecto, les remite sucesivamente el proyecto

firmado por su parte y el expediente del cual deriva. Los otros dos magistrados podrán aprobar el proyecto, en cuyo caso se conformará la sentencia por unanimidad de votos. En caso de que uno de los magistrados rechace el proyecto del Ponente, se aprobará la sentencia por mayoría de votos. En el supuesto de que ambos magistrados rechacen el proyecto del Ponente, podrán solicitar a éste que modifique el proyecto, y en caso de negarse, podrá sustituirse éste por alguno de los otros dos magistrados integrantes del TCC.

Si no fuere aprobado el proyecto, pero el Magistrado Relator aceptare las adiciones o reformas propuestas por la mayoría, procederá a redactar la sentencia con base los términos acordados por los otros dos magistrados, y de aprobarse el nuevo proyecto, se firmará por los magistrados integrantes del TCC adquiriendo el carácter de sentencia definitiva. En caso contrario, esto es, de no ser aprobado el nuevo proyecto efectuado por el Magistrado Relator deberá designarse a uno de los magistrados de la mayoría para que redacte la sentencia de acuerdo con los hechos probados y los fundamentos legales que se hayan tomado en consideración por la mayoría, debiendo quedar firmada dentro del plazo de quince días.

Efectuado lo anterior, el Presidente del TCC hará la declaración que corresponda. El magistrado que no estuviere conforme con la mayoría, respecto al sentido de la resolución, puede formular su voto particular, expresando los fundamentos del mismo y la resolución que estime debió dictarse. Las sentencias del TCC se debe engrosarse a autos bajo la firma del Magistrado Presidente, del Magistrado Ponente, del tercer Magistrado integrante del TCC y la del secretario proyectista que dará fe, dentro de los cinco días siguientes a la aprobación del proyecto correspondiente, siempre que se hubiese aprobado sin adiciones, ni reformas, en cuyo caso se tendrá como sentencia definitiva.

Conforme al artículo 189 de la Ley de Amparo, cuando cambiare el personal del TCC que haya dictado una ejecutoria, antes de que haya podido ser firmada por los magistrados que la hubiesen dictado, y en caso de que el proyecto del ministro relator se hubiere aprobado, entonces se debe autorizar la sentencia por los nuevos magistrados integrantes del TCC, haciéndose constar las circunstancias ocurridas, pero si el proyecto del

Magistrado Relator se hubiere desechado y fuere necesario redactar un nuevo proyecto, se dará cuenta nuevamente con el asunto del TCC integrado con el nuevo personal, únicamente para que designe al magistrado que deba redactarla, conforme a las constancias del expediente y consideraciones de los magistrados que justifiquen que se dicte de nuevo.

Para concluir la sustanciación del recurso de revisión fiscal, sólo nos resta considerar que la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal ha considerado que la caducidad de la instancia opera en la revisión fiscal, tal como se deriva de la jurisprudencia 2a/J.5/94, cuya voz precisamente reza: "*CADUCIDAD DE LA INSTANCIA. OPERA EN LA REVISIÓN FISCAL*", misma que resuelve la contradicción de tesis 15/94, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero del Sexto Circuito, visible en la página 302 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del año 1995, Tomo III, Parte SCJN, Octava Época.

2.6 RESOLUCIÓN AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL

Ahora bien, para concluir el estudio del recurso de revisión fiscal, nos referiremos a su resolución, la cual se dicta en forma de sentencia. Al respecto, tal sentencia debe cumplir con requisitos formales y esenciales, pudiendo considerar aplicables en este caso, los señalados en el punto 1.7.1.2 al estudiar la sentencia en los juicios contenciosos administrativos, razón por la que remitimos al lector a ese apartado.

Advertimos que hemos otorgado especial importancia en este punto, a los agravios de la parte recurrente, estructurando este punto en cuatro partes que enseguida expondremos. En el punto I, realizaremos un breve tratamiento a los agravios de la parte recurrente, porque son parte de los elementos indispensables de los que depende el sentido de la resolución al recurso. Efectuaremos en el punto II, un somero estudio a la postura de algunos autores que proponen que la resolución al recurso se realice conforme se resuelven las revisiones en amparo directo, e incluso sustentaremos los dos efectos normales que corresponden a las resoluciones que declaran procedente y fundado el recurso de revisión fiscal (el reenvío o la

emisión de una nueva resolución que resuelva el fondo del asunto). Más adelante, determinaremos en el punto III, concretamente, los diversos sentidos que puede tener la resolución al recurso de revisión fiscal. Por último, en el punto IV, concluiremos estudiando lo relativo a la impugnación de la resolución al recurso.

I. LOS AGRAVIOS DE LA PARTE RECURRENTE

Recordemos que los agravios son lesiones o afectaciones a los intereses jurídicos y derechos de una persona, en particular a través de una resolución de autoridad. En el recurso que nos ocupa, los agravios se traducen en argumentos lógico jurídicos encaminados a combatir o desvirtuar las consideraciones sustanciales que la Sala Fiscal tomó en cuenta para emitir su fallo e incluso a controvertir la manera de considerar algunas pruebas de valoración tasada o la forma en que debió resolver el fallo. Esos argumentos son verdaderas confrontaciones legales que invariablemente toman sustento en la legislación positiva vigente, y comúnmente en la doctrina, jurisprudencia e incluso criterios aislados del TFJFA y del PJF.

Antes de proseguir, debemos advertir que en este apartado no nos ocuparemos de las consideraciones que la parte opositora al recurso puede realizar, aún cuando deben considerarse igualmente al momento de resolver el recurso, porque ello será objeto de amplio estudio en el siguiente capítulo de este trabajo.

En forma general, es posible afirmar válidamente que un agravio *improcedente* es el que se hace valer mediante una acción procesal inexistente (sea porque la ley no la prevé, sea porque su titular original la haya renunciado expresa o tácitamente, o incluso porque sea intentada no estando legitimado legalmente para ello); un agravio es *infundado* cuando, siendo procedente, no demuestre la violación aducida, lo que se traduce igualmente en la ineficacia del agravio; un agravio es *insuficiente* cuando, siendo procedente y fundado, no baste para lograr el resultado que se solicita, en cuyo caso podría servir para modificar la sentencia combatida pero sólo en su parte considerativa y no en su sentido, también es insuficiente cuando se alega una violación a un precepto legal sin explicar en qué consistió la misma, o cuando son varias las consideraciones en que se sustentó la resolución o

sentencia emitida por la *a quo* y en los agravios sólo se combaten algunas de ellas; un agravio inoperante es el que varía la litis, introduce una nueva, o reproduce una diversa de una instancia anterior; un agravio *inconducente* es el que dirige *per se* a un resultado distinto del que se pretende o persigue por el recurrente. En esa tesitura y sin pretender agotar casuísticamente los conceptos recién tratados, señalaremos a continuación algunos casos concretos de los mismos.

Hemos de recordar, como lo expusimos en el punto 2.4.1.1 de este mismo capítulo, al estudiar la resoluciones susceptibles de ser recurribles mediante este recurso, que la procedencia de un recurso se integra por la existencia de la acción procesal prevista en ley y su interposición por quien está facultado legalmente para intentarlo. Explicamos que con el objeto de que el TCC realice su función jurisdiccional relativa a la resolución del recurso, resulta indispensable que la parte que se dice agraviada demuestre precisamente la existencia de su acción procesal, justificando la procedencia del recurso demostrando que el caso concreto corresponde a alguno de los supuestos legales de procedencia del recurso, de los estudiados en los puntos 2.4.1.1.1 y 2.4.1.1.2 de este trabajo, por tanto, sólo queda señalar que en todo caso que el recurrente se apoye en alguna de esas hipótesis, y el TCC aprecie una clara subsunción del supuesto normativo con el caso particular, y que acredite su personería para interponer el recurso, debe declarar procedente el recurso. Ineludible es aclarar que aún cuando la procedencia del recurso se analiza *a priori* por el TCC al momento de decidir sobre su admisión, también resulta claro que dicha procedencia forma parte de las primeras consideraciones que debe tener en cuenta el órgano revisor al momento de decidir el asunto definitivamente, razón por la que también nos hemos referido en este apartado a la procedencia.

Un caso en que el recurso de revisión debe declararse improcedente, es cuando el asunto en primera instancia lo conoció la Sala Superior del TFJFA o sus secciones, en virtud de la competencia originaria que le confieren los artículos 16 y 20 de la LOTFJA, y no ejerció su facultad de atracción prevista en el artículo 239-A del CFF, pues en ese caso no se surte el supuesto de procedencia del recurso previsto en el artículo 248, penúltimo párrafo, del CFF. Otro supuesto de improcedencia del recurso se constituye cuando del estudio de los

agravios en revisión, se derive que lo que pretendió el recurrente fue la aclaración de sentencia a que se refiere el artículo 239-C del CFF.

Es improcedente el recurso de revisión fiscal y sus agravios, cuando se interpone en contra de una sentencia dictada en cumplimiento de una ejecutoria de amparo o de una sentencia que resolvió un recurso de revisión anterior, por constituir estos aspectos de cosa juzgada. Así es, en relación al primer supuesto, se observa comúnmente cuando la Sala Fiscal emite una nueva resolución en la que no sólo se siguen los lineamientos dados por el TCC, sino en ocasiones incluso se transcriben los argumentos del órgano de revisión, el recurso de revisión fiscal resulta improcedente en contra de una nueva sentencia, porque la *a quo* se limita a obedecer la resolución del TCC, tal como está obligada.

No obstante que la materia de la revisión debe incluir la impugnación de todas las consideraciones del acto recurrido que afectaron la esfera jurídica del recurrente, deben declararse firmes aquellas contra las cuales no se formuló agravio, al subsistir por falta de impugnación, y debe confirmarse la sentencia controvertida en la parte correspondiente.

En los casos en que la procedencia de un recurso de revisión fiscal interpuesto por la SHCP se hizo consistir en que, a juicio de esa Secretaría, el asunto reviste importancia por tratarse de interpretación a leyes o reglamentos, formalidades esenciales del procedimiento o fijación del alcance de los elementos constitutivos de una contribución, deben declararse inatendibles los agravios que no se encuentren relacionados con alguno de estos supuestos.

No se pueden alegar como agravios en el recurso de revisión fiscal, cuestiones que no se hicieron valer en la primera instancia, pues serían inoperantes los agravios que controvirtieran lo anterior, porque estarían introduciendo cuestiones que no se alegaron y por tanto no pudo pronunciarse la Sala *a quo* a ese respecto. Que no puedan hacerse valer, argumentos novedosos, no planteados en la primera instancia, no implica que no se pueda reforzar la posición que se sostuvo en el juicio, siempre y cuando se mantenga como sustancia de la defensa original.

Los agravios en el recurso son inoperantes si se limitan a reproducir los alegatos examinados en la sentencia recurrida, y no combaten las consideraciones que tuvo en cuenta la Sala Fiscal para motivar la determinación controvertida.

El artículo 249 del CFF preceptúa que si además del recurso de revisión fiscal interpuesto la autoridad, el particular promovió juicio de amparo contra la misma sentencia, el TCC debe resolver ambos en la misma sesión. De esa manera, y aplicando dicho precepto, resulta que ocasionalmente, en virtud de la sentencia que se dicta al amparo, el recurso de revisión fiscal queda sin materia por haberse revocado la sentencia de la Sala Fiscal al resolverse el juicio de garantías.

Son inoperantes los agravios hechos valer en el recurso de revisión fiscal cuando se alega violación a garantías individuales, en primer lugar, porque las garantías individuales son propias de los individuos y no de las autoridades y, en segundo lugar, porque dichas violaciones deben alegarse a través del juicio de amparo, al cual tampoco tiene acceso la autoridad.

II. LA PROPUESTA DE QUE LA RESOLUCIÓN AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL SE REALICE CONFORME SE RESUELVEN LAS REVISIONES EN AMPARO DIRECTO

Advertimos que esta propuesta no nos es propia, sino de algunos autores entre los que destacan la doctora Dolores Heduán Virués, y el magistrado del PJF, Arturo Iturbe Rivas. y consiste centralmente en que la resolución al recurso de revisión fiscal se realice conforme se resuelven las revisiones en amparo directo, pues aseveran que la regulación de éste se asimila más que la relativa a la de la revisión que nos ocupa.

La postura anterior aparece criticable, en principio, porque la disposición del artículo 104, fracción I-B de la CPEUM, ordena que los recursos de revisión fiscales se sujeten a la regulación que la Ley de Amparo otorga para la revisión en amparo indirecto, pero expresamente señala que en cuanto a los *trámites*, es decir, la sustanciación del recurso, que

es absolutamente distinta conceptualmente a su *resolución*, razón por la cual, tal como ha sostenido el PJJ, no puede hacerse extensiva la prevención constitucional en comento para sostener que la resolución al recurso también debe sujetarse a la regulación que la Ley de Amparo otorga para la revisión en amparo indirecto.

Para refutar la postura que demeritamos, es preciso exponer los dos elementos centrales en que basan su planteamiento:

a) El procedimiento del amparo indirecto es a manera de juicio, a diferencia del trámite del amparo directo que es a manera de recurso, conocido también como uniinstancial, porque amén de las excepciones legales, se resuelve en única instancia.

Por nuestra parte, nos percatamos que el recurso y el juicio son diferentes en su connotación (baste a efecto de aclaración, lo señalado en el punto 2.3 de este trabajo, al analizar la naturaleza jurídica del recurso que nos ocupa, en que distinguimos a los *recursos* de los *procesos impugnativos*, incluyendo dentro de éstos últimos a los juicios). Ante tales circunstancias se ha dicho en forma también debatible y no compartida por nuestra parte, que el recurso de revisión se tramita en forma más parecida a un juicio y no como lo que es, un recurso. No obstante lo anterior, debemos reiterar que con absoluta independencia a la forma en que se tramite un recurso —se asemeja o no a un juicio—, la regulación no puede sujetarse a la del amparo directo en revisión porque ésta no resulta acorde a la naturaleza de la revisión fiscal, como se entenderá de mejor manera al criticar el inciso b) que más adelante se expondrá.

b) Una mala comprensión del sentido y alcance de la jurisprudencia de la SCJN de voz "*REVISION FISCAL. INAPLICABILIDAD DE LA FRACCION I DEL ARTICULO 91 DE LA LEY DE AMPARO*", que permite que se ordene el reenvío en la resolución al recurso de revisión fiscal, y proscribe que el TCC al examinar los agravios alegados contra la resolución recurrida y en su caso estimarlos fundados, considere los conceptos de violación cuyo estudio omitió la Sala *a quo*.

Para comprender lo anterior, se transcribe la mencionada jurisprudencia, sustentada por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 359 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al año 2000, Tomo III, Octava Epoca, que resuelve la contradicción de tesis 1/90, entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito, que textualmente expresa:

“REVISIÓN FISCAL. INAPLICABILIDAD DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 91 DE LA LEY DE AMPARO.- El amparo directo y la revisión de que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, en razón de su jurisdicción especial, sólo constituyen medios conferidos a los particulares o a las autoridades para ocurrir ante la Justicia Federal en defensa de sus intereses, en contra de sentencias pronunciadas por los tribunales de lo contencioso administrativo. La similitud entre esos medios de defensa extraordinarios lleva a la conclusión de que las resoluciones que en ambos casos se dicten, sólo pueden ocuparse de las cuestiones analizadas por la potestad común, en términos del artículo 190 de la Ley de Amparo, resultando por ello, inaplicable a las revisiones fiscales, lo dispuesto por el artículo 91, fracción I, del propio ordenamiento; de manera que si en éstas se concluye que son fundados los agravios, de existir conceptos de anulación no estudiados por la Sala responsable, deben devolverse los autos a la Sala de su origen para que se haga cargo de las cuestiones omitidas, de la misma manera que ocurre en el amparo directo que no permite la sustitución de facultades propias de la responsable. Ello es así porque si bien el artículo 104 constitucional, en su fracción I-B, dispone que las revisiones contra resoluciones de tribunales contenciosos de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, "se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto ...", ello no significa que tales revisiones deban resolverse con las mismas reglas del amparo indirecto en revisión, sino tan sólo que su trámite debe ajustarse a dichas reglas.”

Así es, algunos autores, como el magistrado Arturo Iturbe Rivas, confunden el anterior criterio y consideran extensivamente la referida prohibición del TCC de estudiar los conceptos de violación cuyo estudio omitió la Sala *a quo*, para todas las resoluciones al recurso de revisión fiscal que favorezcan a la parte recurrente, pero consideramos inexacto lo anterior, porque tal como se aprecia de una mejor lectura a la jurisprudencia referida, esa proscripción sólo es aplicable para los asuntos en que la Sala Fiscal hubiere omitido absolutamente estudiar alguna defensa o excepción de las autoridades cuando hubieren sido la parte demandada en el juicio natural (y no cuando alegue la omisión en el estudio de algún concepto de anulación esgrimido por la actora en el juicio contencioso administrativo, porque en este caso el PJP ha resuelto que son inoperantes los agravios hechos valer en revisión fiscal porque su procedencia sólo podría beneficiar a la parte que fue actora en el juicio de nulidad), o cuando se hubiere omitido por la Sala Fiscal el estudio de algún concepto de anulación tratándose de un juicio natural de lesividad en que la

autoridad administrativa hubiere sido parte actora. Así pues, si dicha prohibición sólo se refiere a la omisión que la Sala *a quo* del estudio de alguna defensa o excepción de las autoridades, o en su caso de algún concepto de nulidad (en el caso del juicio de lesividad), dichas violaciones son *in judicando*, cuyo efecto será el reenvío a la Sala Fiscal para que dicte una nueva resolución apegada a derecho subsanando las omisiones, no puede de ninguna manera hacerse extensivo a todos los demás supuestos en que se demuestren violaciones *in judicando*, pero sí procede el reenvío en los casos en que se acrediten violaciones *in procedendo*.

En ese sentido, nos referiremos en primer lugar a los casos en que mediante el recurso de revisión fiscal se demuestren violaciones *in procedendo*; en segundo lugar cuando se acredite que la Sala *a quo* cometió dentro de la sentencia recurrida, violaciones *in judicando* consistentes en omitir totalmente considerar al resolver el recurso, las defensas y excepciones dentro del juicio natural o en su caso los conceptos de anulación tratándose de juicios de lesividad; y, en tercer lugar a los supuestos en que se resuelva en la revisión fiscal, que se cometieron violaciones *in judicando* distintas a las recién señaladas en segundo lugar.

Por lo que toca al primer supuesto, y una vez que el TCC resuelva que es fundado y procedente el recurso de revisión fiscal, de manera invariable deberá ordenar dentro de la misma resolución al recurso, el reenvío del expediente a la Sala Fiscal, para que ésta subsane las violaciones procesales que hubieren afectado las defensas del recurrente trascendiendo al sentido de la resolución recurrida, y dicte una nueva resolución apegada a derecho, sin que se afecte la esfera de competencias que la *a quo* detenta.

Por lo que respecta al segundo supuesto, al cual se refiere precisamente la jurisprudencia recién transcrita, de resolver el TCC que es fundado y procedente el recurso, igualmente debe ordenar que se devuelva el expediente a la Sala Fiscal de su origen, para que ésta se ocupe de las cuestiones omitidas en su estudio. Las razones son muy simples, pues no es aceptable jurídicamente la sustitución absoluta del órgano revisor en los atributos y obligaciones del órgano de primera instancia, lo cual ocurriría si el TCC analizara las cuestiones planteadas por la autoridad administrativa en el juicio natural y cuyo estudio se

hubiere omitido por la Sala *a quo* y, adicionalmente, porque las resoluciones al recurso de revisión fiscal sólo pueden ocuparse de las cuestiones analizadas por la potestad común (de conformidad con el artículo 190 de la Ley de Amparo), que en este caso absolutamente omite analizar la Sala *a quo*.

El tercer supuesto puede incluir el supuesto en que, en los términos expuestos en párrafos anteriores de este mismo punto, un recurso y sus agravios resulten *insuficientes*, y en esa virtud, las violaciones procesales aducidas sólo ameriten que la sentencia sujeta a revisión sea revocada, y en consecuencia se emita una nueva resolución en que se modifique la parte considerativa pero no los resolutivos de la anterior, lo cual no requiere el reenvío, pues tal actividad la puede desahogar válidamente el tribunal de revisión, ya que no implica la intromisión en la esfera competencial de la Sala Fiscal, máxime que no se modifica el sentido de la resolución o sentencia recurrida.

III. LOS SENTIDOS DE LA RESOLUCIÓN AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL

Para tratar este apartado, es imprescindible destacar que ni el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, ni el artículo 248 del CFF, ni tampoco la Ley de Amparo, precisan el sentido que pueden tomar las resoluciones que pronuncian los TCC al poner fin al los recursos de revisión fiscal, considerando por nuestra parte que los resolutivos pueden ser parte de las siguientes opciones, de las cuales escapa el supuesto señalado en el primer inciso, que sólo aplica al inicio del recurso:

- a) Desecharlo por alguna causal de improcedencia, derivada de la falta de existencia de la acción procesal (por impugnar actos en contra de los cuales no procede el recurso), de la extemporaneidad en su presentación, o por incompetencia o falta de representación de quien lo intenta;
- b) Sobreseer el recurso en caso de quedar sin materia el mismo, si al resolver en la misma sesión un juicio de amparo conexo intentado en contra de la misma sentencia recurrida, perdiera existencia dicha sentencia, o en su caso, sobreseer el recurso por desistimiento del recurrente;
- c) Confirmar y reconocer la validez de la resolución o sentencia recurrida.
- d) Revocar la resolución o sentencia recurrida y en consecuencia ordenar el reenvío a la Sala *a quo* para que reponga o subsane el procedimiento violado y emita una nueva resolución o sentencia apegada a derecho;

- e) Revocar la sentencia recurrida y en consecuencia emitir una nueva el propio TCC, en que se modifique la parte considerativa y emita una nueva sentencia apegada a derecho sin cambiar el sentido de los resolutivos de la diversa que se dejó sin efectos;
- f) Revocar la sentencia recurrida y en consecuencia fallar en cuanto al fondo, declarando la nulidad o reconociendo la validez de la resolución impugnada en el juicio natural.

IV. LA IMPUGNACIÓN DE LA RESOLUCIÓN AL RECURSO

En contra de la resolución al recurso de revisión fiscal no procede juicio o recurso alguno, tal como lo ordena la tercera parte del primer párrafo de la fracción I-B, del artículo 104 de la CPEUM.

Apreciamos lo señalado por algunos autores, a este respecto, que observan que las resoluciones al recurso de revisión fiscal quedan excluidas prácticamente del control constitucional y legal.

Por nuestra parte, percibimos la complejidad de intentar un nuevo recurso de revisión fiscal, en contra de una resolución que se dicta como consecuencia de una orden contenida en la resolución a un recurso de revisión fiscal previo, pues en este caso habrá que demostrar que no se cumplió el mandamiento en sus términos exactos, pues de lo contrario, debe declararse improcedente el recurso de revisión fiscal que se interponga en contra de una resolución o sentencia emitida en cumplimiento a uno diverso, tal como ha sido explicado en el apartado I de este mismo punto.

Por otra parte, antes de concluir este capítulo consideramos imprescindible hacer una reflexión acerca de la necesidad de un mecanismo de revisión de las sentencias emanadas del TFJFA al alcance de las autoridades fiscales, y concluimos que verdaderamente se justifica mediante el recurso en estudio, por las causas que justifican la existencia de los medios de defensa, la falibilidad de los juzgadores al tramitar y resolver el juicio contencioso administrativo, y en general todos los supuestos por los que una resolución o sentencia pueda estar viciada de ilegalidad. Justificada la existencia del recurso en

referencia, no omitimos percibir que existen elementos objetivos que permiten afirmar válidamente, que la revisión fiscal ha perdido el sentido de excepcionalidad y selectividad con que fue establecida en sus inicios, específicamente al observar que dentro de los supuestos de procedencia del recurso, previstos en el artículo 248 del CFF, se presume la importancia y trascendencia del recurso (elementos inmanentes a su naturaleza jurídica) para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o para autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, facultades omnímodas para la interposición de este recurso, ya que se le excluye en los casos previstos en la fracción III del precepto últimamente citado, el que razone si el asunto es de importancia y trascendencia, como sería en general para otras autoridades diversas que sí deben hacerlo.

Asimismo, conocemos que estadísticamente las revisiones son principalmente a favor del particular, confirmando la resolución o sentencia recurrida, lo cual nos presenta una idea de que la gran parte de los recursos los interpone la autoridad de forma casi automática, aún cuando no se justifique en relación al costo-beneficio, ni menos en términos jurídicos, sino en gran parte, coaccionados por una serie de mecanismos de revisión a que están sujetos en materia de responsabilidad de servidores públicos, constantes auditorias y otros factores que inciden en su decisión de intentar este medio de defensa sin mayores posibilidades de éxito.

Por último, consideramos prudente advertir que la nomenclatura forense denomina *ejecutoria*, a la resolución que recae al recurso de revisión fiscal, lo que ocasiona no en pocas ocasiones, confusiones con la *ejecutorias de amparo*, sobre todo en asuntos donde se intente paralelamente al recurso de revisión fiscal, algún juicio de garantías relacionado (este por parte del particular opositor al recurso). Elucubramos que utilizar el vocablo *ejecutoria* en este caso obedece a que, tal como hemos expuesto, en contra de la resolución al recurso de revisión fiscal no procede juicio o recurso alguno. Pese a esto último, y por el motivo señalado, proponemos una denominación especial, que en la especie podría ser tan simple como *resolución que recaiga al recurso de revisión fiscal*, o *sentencia del recurso de revisión fiscal*.

3.1 CONCEPTO

Comprender el contenido de este capítulo, presupone que el lector conoce las advertencias enunciadas en la introducción de este trabajo, en que se ubicó perfectamente la problemática actual, el objeto de estudio, la metodología empleada al abordarlo, y las soluciones que proponemos, y se efectuaron aclaraciones respecto a la nomenclatura de este capítulo, razón por la cual recomendamos su cuidadosa lectura a efecto de comprender correctamente este apartado, pues de esa manera evitamos reiteraciones ociosas en este momento, amén de corresponder metodológicamente el ubicar a los citados elementos, precisamente en la introducción de esta tesis.

En esa tesitura, el concepto del recurso que en este capítulo proponemos, es el de un medio de defensa expresamente regulado en el CFF, en cuanto los supuestos de su procedencia, tramitación y resolución, que permita al opositor del recurso de revisión fiscal, su intervención en la sustanciación del recurso en defensa de los derechos que le fueron reconocidos por la Sala Fiscal a quo, refutando los agravios que hace valer la autoridad administrativa o manifestando aquello que convenga a su interés jurídico, a la luz del reestudio de la resolución o sentencia impugnada que implica el recurso de revisión fiscal, y cuyos argumentos deben estimarse expresados preventivamente, pues su examen estará condicionado a que sean declarados procedentes y fundados, total o parcialmente, los del recurrente en el recurso de revisión fiscal.

Ahora bien, para poder sostener el concepto del recurso que se propone en este capítulo, requerimos, por cuestión de orden lógico, en primer lugar, exponer en mejor forma la problemática que le dio origen, simplemente enunciada en la introducción de este trabajo, particularmente en la parte que se refiere a este capítulo, y en segundo lugar, debemos justificar la necesidad del recurso que proponemos, mediante argumentos que apoyen su existencia.

La problemática consiste en la carencia de algún medio de defensa que puedan intentar los particulares, para la adecuada defensa de sus derechos e intereses jurídicos en la

sustanciación y resolución al recurso de revisión fiscal. Apreciamos lo anterior del estudio a los ordenamientos que actualmente integran el régimen jurídico del recurso de revisión fiscal: la CPEUM, el CFF y la Ley de Amparo, en los preceptos correspondientes, mismos que fueron debidamente estudiados en los puntos 2.2 al 2.2.3 del anterior capítulo, y concluimos que en absoluto prevén expresamente la defensa del opositor a las revisiones fiscales.

Incide en la problemática, la jurisprudencia 2a./J.35/2004 de la Segunda Sala de la SCJN, aprobada en sesión privada del 26 de marzo de 2004, misma que resuelve la contradicción de tesis 106/2003-SS, entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, y publicada en la página 445 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de abril de 2004, tomo XIX, Novena Época, que categóricamente indica:

“REVISION FISCAL. NO LE ES APLICABLE EL ARTICULO 83, ÚLTIMO PARRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, QUE PREVE LA REVISIÓN ADHESIVA. Del análisis de los artículos 104, fracción I-B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, así como del texto de la tesis aislada 2a.XVI/99, se advierte que el Poder Revisor de la Constitución creó el recurso de revisión fiscal sin precisar los casos de su procedencia, ni adelantar un espíritu selectivo, sino dejando en manos del legislador ordinario la facultad de reglamentarlos. De lo anterior deriva que para la procedencia del recurso de revisión fiscal, no es aplicable el artículo 83, último párrafo, de la Ley de Amparo, que prevé la revisión adhesiva, toda vez que el artículo no dispone la procedencia de la mencionada revisión adhesiva, de manera que la remisión que el referido precepto constitucional hace a la Ley de Amparo sólo tiene la finalidad de que este último ordenamiento regule los aspectos de mero trámite del citado recurso, pero no su procedencia.”

La tesis aislada 2a.XVI/99, a que hace referencia la anterior jurisprudencia, sustentada igualmente por la Segunda Sala de la SCJN, se encuentra visible en la página 239 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de febrero de 1999, tomo IX, Novena Época, y se transcribe igualmente enseguida:

“REVISIÓN FISCAL. AL ESTABLECER ESTE RECURSO EL PODER REVISOR DE LA CONSTITUCIÓN, DEPOSITÓ EN EL LEGISLADOR ORDINARIO LA FACULTAD DE DETERMINAR LAS HIPÓTESIS DE SU PROCEDENCIA, SIN MATICES SELECTIVOS. Del análisis de los antecedentes legislativos del artículo 104 de la Constitución General de la República y del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a partir de mil novecientos ochenta y ocho, se desprende que el Poder Revisor de la Constitución creó el recurso de revisión fiscal sin establecer hipótesis determinadas de procedencia del recurso, ni adelantando un espíritu selectivo, sino dejando en manos del legislador ordinario la facultad de reglamentar los casos de procedencia, y el ejercicio de esa facultad revela una evolución acorde con los cambios constantes que se presentan en la materia administrativa y con la variabilidad en número e importancia de determinados asuntos.”

Particularmente del primero de los anteriores criterios transcritos, se aprecia el criterio actual de la SCJN, que niega categóricamente la posibilidad de aplicar a las revisiones fiscales, la revisión adhesiva prevista en el artículo 83 de la Ley de Amparo. Tal como se observa, dicha posición la sustenta considerando en primer lugar que el *Poder Revisor de la Constitución* creó el recurso de revisión fiscal sin precisar los casos de su procedencia y delegando en el legislador ordinario la facultad de reglamentarlos. Razona entonces que a las revisiones fiscales no es aplicable el artículo 83, último párrafo, de la Ley de Amparo, que prevé la revisión adhesiva, porque tal precepto no dispone la procedencia de la mencionada revisión adhesiva en las revisiones fiscales, lo que resulta necesario porque al no regularse en la CPEUM, sólo podría contenerse la procedencia de la revisión adhesiva en las revisiones fiscales si la Ley de Amparo u otro ordenamiento legal discerniera expresamente tal procedencia, lo que no acontece, máxime que del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM sólo remite a la Ley de Amparo para que regule este ordenamiento los aspectos de mero trámite del recurso de revisión fiscal, pero no su procedencia, ni mucho menos la procedencia de la revisión adhesiva para las revisiones fiscales. Así pues, la revisión adhesiva prevista en la regulación de los juicios de amparo, que puede ser interpuesta por el opositor al recurso de revisión que se interponga en la sustanciación de los juicios de garantías, y que por esa sola circunstancia podría aparecer aplicable por una similitud *a priori* con la particular situación de derecho que tiene el opositor al recurso de revisión fiscal, contrariamente, resulta inaplicable, conforme a la interpretación de nuestro máximo tribunal, por las razones citadas que sostiene.

De esa manera, la problemática se resume en la inexistencia de algún medio de defensa establecido en ordenamiento legal, que pueda hacer valer la parte opositora al recurso de revisión fiscal, así como en la inaplicabilidad supletoria de la revisión adhesiva prevista en el juicio de amparo, acorde al criterio y motivos sostenidos por nuestro máximo tribunal.

Ubicada la problemática, proseguiremos justificando la necesidad del recurso que proponemos, mediante argumentos que apoyen su existencia. Al efecto, hemos considerado los siguientes dos argumentos centrales:

- 1.- *VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL DE LAS PARTES*
- 2.- *VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA O GARANTÍA DE AUDIENCIA QUE TIENE EL OPOSITOR AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL*

Enseguida nos ocupamos de explicar los argumentos señalados:

1.- *VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL DE LAS PARTES*

Hemos de explicar en qué consiste el principio de igualdad procesal de las partes, como presupuesto para enunciar y comprender la idea central de este argumento. El principio de igualdad en general, se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, sirviendo así de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación. Así, la igualdad jurídica se traduce en la seguridad de que cualquier persona no tenga que soportar un perjuicio o privación de un beneficio, por criterios desiguales e injustificados. En materia procesal, la igualdad se verifica por la existencia de privilegios o beneficios de que una *parte* goza, mismos que también favorecen a su contraparte, observándose un equilibrio, una simetría en los actos y medios de defensa que pueden intentar ambas partes. Lo anterior no significa que ante circunstancias desiguales deba prevalecer invariablemente la igualdad, pues la mejor expresión de la igualdad es la equidad, que se deriva en un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; podemos afirmar entonces que la equidad es la igualdad jurídica.

Pero ese trato desigual no se justifica en el recurso de revisión fiscal, al otorgarse ese medio de defensa a las autoridades administrativas y dejarse en cierta indefensión al particular por no contar con un medio de defensa paralelo para poder defender sus derechos e intereses jurídicos ante la eventual interposición del recurso por las autoridades administrativas.

Así pues, el elemento central de este argumento, consiste en demostrar que el opositor al recurso de revisión fiscal se encuentra en desventaja procesal frente al recurrente en revisión fiscal, dado que éste último cuenta con un medio de defensa específico, previsto y nominado en la CPEUM y en el CFF, y regulado en cuanto a su trámite en la Ley de Amparo, a diferencia del particular, que se ubica en una posición de cierta indefensión, por no tener un medio de defensa expreso para su adecuada defensa para el caso de que se interponga la revisión fiscal. Al respecto, no omitimos observar que conforme al imperativo constitucional, el particular que adquiera la calidad de opositor al recurso de revisión fiscal por haberse intentado este medio de defensa por su contraparte en el juicio contencioso administrativo, mantiene a salvo su derecho de defensa o garantía de audiencia, del cual nos ocuparemos en el argumento 2 siguiente, pero eso significa que sólo podrá hacer ante el TCC correspondiente, manifestaciones que convengan a su interés jurídico, de una forma general, sin señalar la procedencia de alguna acción procesal legal, pues ésta resulta inexistente en la actualidad.

Es decir que mientras la autoridad administrativa cuenta con un medio de defensa expreso para revisión de la legalidad de las resoluciones o sentencias impugnables mediante el recurso de revisión fiscal, el particular no cuenta con algún medio legal de protección a sus intereses jurídicos frente a la contingente interposición de ese recurso.

Tampoco omitimos apreciar que el argumento de que no se otorga alguna acción procesal correspondiente al particular, porque ya tiene a su favor la acción de amparo, resulta inatendible por dos situaciones elementales: en primer lugar, mediante el juicio de amparo no podría nunca defender sus derechos frente a la interposición del recurso de revisión fiscal, y en segundo lugar, el juicio de amparo es un juicio de garantías, dirigido al

mantenimiento del orden constitucional, y de ninguna manera podría equipararse a un medio directamente contrario a la revisión fiscal, que constituye un medio de control de legalidad.

En este orden de ideas, resulta inmanente a nuestra argumentación, demostrar que el particular, opositor al recurso de revisión fiscal, detenta eminentemente el carácter de *parte* dentro de ese recurso, pues sólo así podría derivarse que se viola en su perjuicio el principio de igualdad procesal. Parte (del latín, *pars*, *partis*, porción de un todo), se denomina a las personas jurídicas que adquieren los derechos y obligaciones que nacen de una determinada relación jurídica que ellos crean. Para continuar el estudio del concepto de *parte*, en primer lugar, debemos remitir al lector, a lo expresado por nuestra parte en el punto 1.7 del presente trabajo, en lo referido a los requisitos procesales subjetivos referidos a las partes dentro del juicio contencioso administrativo ante el TFJFA: la capacidad procesal, la legitimación procesal y la postulación, elementos que relacionaremos con el opositor al recurso de revisión fiscal en virtud de que en este apartado lo que se dilucida es su carácter de *parte* dentro del recurso de revisión fiscal.

Así pues, respecto a la capacidad procesal, traducida como el requisito procesal que consiste en la facultad del particular para comparecer en la sustanciación del recurso de revisión fiscal, directamente o a través de apoderado legal cuando se trate de persona física, y a través de representante legal cuando se trate de persona jurídica colectiva. Proponemos al respecto de la capacidad procesal en el recurso de revisión fiscal, que se reconozca expresamente la posibilidad de deducirse respecto al particular, en los mismos términos en que se debió acreditar dentro del juicio contencioso administrativo. Respecto a la legitimación procesal o *legitimatío ad processum* del opositor al recurso de revisión fiscal, aparece como un presupuesto procesal que se refiere a su capacidad para ejecutar válidamente actos procesales dentro de la sustanciación del referido recurso, por lo cual se identifica con el concepto de parte en sentido formal, y por tanto es condición para la validez formal de su intervención, pero adicionalmente se requiere la procedencia legal de su acción, que esté contenida en ley, tal como precisamente no se encuentra en este momento, lo cual precisamente se propone en este capítulo.

La legitimación en la causa o *legitimatio ad causam* se identifica mejor con el concepto de parte en sentido material y se relaciona con la capacidad de goce, es decir, contempla la relación sustancial –que no procesal– que debe existir en la especie entre la autoridad recurrente en el recurso de revisión fiscal y el particular opositor a dicho recurso, y el interés perseguido en el recurso. En ese sentido, está legitimado materialmente para actuar pasivamente, el opositor al recurso, como titular de intereses en conflicto. En las circunstancias que nos ocupan, la legitimación en la causa del opositor al recurso de revisión fiscal, la observamos elementalmente de tres circunstancias denunciadoras de su carácter de parte material que debe detentar en las revisiones fiscales: que hubiere acreditado ese carácter en el juicio contencioso administrativo del cual deviene la revisión que se trate; que la CPEUM le otorga la garantía de audiencia en relación a dicho interés jurídico, y que la resolución al recurso de revisión fiscal (que apreciamos debe resolverse en el mismo momento en que se resuelva la defensa hecha valer por el opositor) tiene implicaciones que repercuten en la esfera jurídica del particular.

Por último, cabe referirnos a la postulación, es menester observar la inexistencia de alguna regulación relativa a la forma en que el opositor al recurso de revisión fiscal pueda manifestarse en su defensa, por lo que debemos considerar las reglas generales de la postulación en materia procesal común, aplicables supletoriamente a la legislación procesal fiscal, hasta en tanto no se regule al respecto en forma expresa en los términos que proponemos.

Observamos entonces que de los tres elementos recién señalados que acotan el concepto de parte del opositor al recurso de revisión fiscal –la capacidad procesal, la legitimación procesal y la postulación–, sólo el segundo resulta esencial para poder justificar tal carácter, en su especie de legitimación procesal *ad causam*, pues tanto la capacidad procesal, la legitimación procesal *ad processum*, y la postulación, requieren de una regulación legal que aparece necesaria pero inexistente, sin que su carencia menoscabe en absoluto el carácter de parte del particular.

En la relación procesal, el concepto de *parte* presupone la existencia de una contienda, un litigio, en la que las partes que intervienen alegan cada cual su derecho. En el recurso de revisión fiscal se denominan: recurrente y opositor; el primero es el sujeto de la pretensión deducida en el recurso de revisión fiscal, y el segundo es aquel a quien perjudicaría en su esfera jurídica que el Tribunal de revisión favoreciera con su resolución, a la autoridad administrativa recurrente, conforme a las pretensiones deducidas en dicho recurso.

Apoya a las anteriores ideas, la siguiente tesis aislada 1a. XLII/2003, sostenida por la Primera Sala de la SCJN, visible en la página 295 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de septiembre de 2003, tomo XVIII, Novena Epoca, que textualmente indica:

“REVISIÓN FISCAL. EL ACTOR EN EL JUICIO DE NULIDAD ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERVENIR EN LA SUSTANCIACIÓN DEL RECURSO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL COLEGIADO COMPETENTE, POR LO QUE PUEDE ALEGAR EN ESA INSTANCIA LO QUE A SU INTERÉS CONVENGA. La circunstancia de que el recurso de revisión fiscal se haya establecido como un medio de control extraordinario de la legalidad de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a favor de las autoridades que obtuvieran un fallo adverso en los juicios de nulidad, no implica en modo alguno que el actor en dicho juicio no esté legitimado para intervenir en la sustanciación del recurso y defender los derechos que le fueron reconocidos por la Sala Regional, refutando los agravios que hace valer la autoridad administrativa o alegando lo que a su interés convenga, pues la promoción de dicho recurso no conlleva la pérdida de su carácter de parte en esta segunda instancia.”

Efectivamente, la gran importancia del anterior criterio de nuestro máximo tribunal, es que reconoce el carácter de *parte* del particular, en el recurso de revisión fiscal que identifica como segunda instancia del juicio contencioso administrativo. Reconoce igualmente que el opositor al recurso de revisión fiscal se encuentra legitimado para intervenir en la sustanciación del recurso y defender los derechos que le fueron reconocidos por la Sala Regional, de dos maneras: la primera, refutando los agravios que hace valer la autoridad administrativa, y la segunda, alegando lo que a su interés convenga. No obstante lo anterior, apreciamos que no explica la razón por la que considera lo anterior, sino más bien al afirmar que *la promoción de dicho recurso no conlleva la pérdida de su carácter de*

parte en esta segunda instancia, simplemente considera que se mantiene el carácter de parte del particular en el juicio contencioso administrativo, prolongándose a la etapa de revisión, con lo cual estamos de acuerdo, amén de las demás razones sostenidas por nuestra parte y que ya fueron explicadas.

Ahora bien, la circunstancia de que la SCJN ha aceptado que el carácter de *partes* en el juicio contencioso administrativo se prolonga en el recurso de revisión fiscal, implica necesariamente que la relación de igualdad procesal que impera en la primera instancia, apoyado en el principio de igualdad procesal de las partes que se establece en los artículos 215 y 237 del CFF (apoyado a su vez en las garantías procesales de igualdad ante la ley y de igualdad ante los órganos jurisdiccionales, contenidas en el artículo 13 de la CPEUM), debe prevalecer invariablemente en la segunda instancia, de acuerdo con la posición de nuestro máximo tribunal, máxime que no existe razón que justifique lógica ni jurídicamente que sólo en primera instancia opere la igualdad de las partes y se niegue esta condición en la instancia de revisión.

Un elemento adicional que justifica el carácter de *parte* que detenta el opositor al recurso de revisión fiscal, es el reconocimiento tácito de esa circunstancia que comúnmente realizan las Salas Superior y Regionales, del TFJFA, al ordenar en el acuerdo que tiene por presentado el recurso de revisión fiscal, que se de vista al particular de la interposición de ese medio de defensa, señalando que ese traslado tiene como objetivo que el particular conozca de ese recurso para que esté en posibilidad de acudir al Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente a defender sus derechos e intereses jurídicos. Lo anterior trae aparejada una aceptación implícita de que la relación jurídico sustancial entre el particular y la autoridad administrativa que fue establecida y reconocida plenamente en el procedimiento contencioso administrativo ante el TFJFA, prevalece en la instancia de revisión, en tanto se mantienen intereses jurídicos y pretensiones contradictorias y excluyentes entre sí, correspondientes a ambas *partes*.

En ese tenor, el recurso que se propone en este capítulo, vendría a facilitar el trabajo del TCC *ad quem*, porque a través de las manifestaciones que ambas partes realicen, tendrá una

visión más completa del caso, amén de las constancias que obren en autos, lo cual favorecerá que se dicte una resolución justa en segunda instancia, pues podrá realizar un examen suficiente de la resolución que impugna la autoridad administrativa perdidosa, a la luz de los elementos aportados por ambas partes.

Así pues, consideramos demostrado el carácter de *parte* del particular opositor al recurso de revisión fiscal, y explicado que fue el principio de igualdad procesal de las partes y su correspondiente violación que opera en la actualidad, es que ha quedado expuesto el primer argumento que justifica la necesidad del recurso que proponemos que pueda interponer el particular.

2.- *VIOLACION AL DERECHO DE DEFENSA O GARANTÍA DE AUDIENCIA QUE TIENE EL OPOSITOR AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL*

El elemento central de este argumento consiste en considerar que no se respeta en forma debida el derecho de defensa o garantía de audiencia que tiene el opositor al recurso de revisión fiscal, y en consecuencia se hace necesaria la creación de un medio de defensa expresamente regulado en el CFF que posibilite su intervención en la sustanciación del recurso y efectuar la defensa de sus derechos e intereses jurídicos. Sin embargo, sólo podremos comprender esta situación, si conocemos en qué consiste el derecho de defensa o garantía de audiencia, y sus implicaciones respecto al recurso de revisión fiscal.

Ahora bien, el derecho de defensa, conocido igualmente como garantía de audiencia, está regulado por el segundo párrafo del artículo 14 de la CPEUM, en cuanto dispone que: *“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”*.

Se ha aceptado por nuestro máximo tribunal, que los cuatro elementos que componen la garantía de audiencia, en forma de subgarantías específicas de seguridad jurídica

concurrentes, son, que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos:

- a. *sino mediante un juicio previo al acto privativo,*
- b. *seguido ante tribunales previamente establecidos,*
- c. *con el cumplimiento de las formalidades procesales esenciales,*
- d. *y conforme a las leyes vigentes expedidas con anterioridad al hecho.*

El concepto de *juicio* se ha interpretado por nuestro máximo tribunal en sentido amplio, extendido no sólo ante autoridades judiciales o jurisdiccionales, sino también ante autoridades administrativas, de manera que todas las autoridades estatales deben otorgar a los afectados la oportunidad de defensa, independientemente del tipo de bien afectado por la privación, aun cuando las leyes respectivas no la establezcan, y sin perjuicio de impugnar el acto o la decisión definitivos, según proceda en cada caso, ante los tribunales administrativos o por vía del juicio de amparo. Podemos entender al *juicio*, como un conjunto de actos procesales con que se ejerce la función jurisdiccional de decir el derecho en un conflicto jurídico, para dirimir una controversia mediante la aplicación de una situación normativa general a una situación jurídica o fáctica particular. La característica *previa* del juicio, se verifica porque debe efectuarse en forma anterior al acto de privación de que se trate, es decir que el acto de privación debe ser precedido de un procedimiento en el cual el sujeto afectado tenga plena injerencia. El que deba ser seguido ante tribunales previamente establecidos proscribire los procedimientos ante tribunales especiales. El cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento, se ha entendido básicamente en torno a cuatro elementos:

- *El derecho del particular, de ser emplazado e informado del acto que va a constituir la materia de afectación,*
- *El derecho de alegar en defensa de sus intereses jurídicos y derechos,*
- *El derecho de probar oportunamente sus pretensiones o defensas, y*
- *Una resolución de fondo que dirima la controversia considerando la intervención de ambas partes.*

Asimismo, el que deba ser tramitado el procedimiento conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho, implica la prohibición de retroactividad de las leyes en perjuicio del gobernado, y la proscripción de leyes privativas, entendidas éstas últimas como las

dirigidas a una persona en particular y desprovistas del carácter de generalidad que debe corresponder a toda ley.

En esa tesitura, la garantía de audiencia corresponde a todo gobernado susceptible de ser, parcial o totalmente, sujeto de actos de autoridad estatal; el acto violatorio de la garantía de audiencia debe ser eminentemente privativo, es decir, traducirse en una mermas o menoscabo en la esfera jurídica del particular o en un impedimento para el ejercicio de algún derecho, lo que precisamente debe constituir el fin último, definitivo y natural del acto de autoridad.

No obstante que la garantía de audiencia prevista en el segundo párrafo del artículo 14 de la CPEUM, protege como bienes jurídicos a *la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos*; en la especie, dentro del recurso de revisión fiscal, el bien jurídico objeto de privación, apreciamos que se constituye generalmente por los *derechos* que hubieren sido reconocidos a favor del particular, por la Sala Fiscal *a quo*, en la resolución o sentencia recurrida, y respecto a la privación de los mismos precisamente se colige la necesidad de respetar su garantía de audiencia.

Vista como garantía de seguridad jurídica, la garantía constitucional de audiencia de los gobernados, obliga a todas las autoridades estatales, a conformar absolutamente todos sus actos, a las exigencias implícitas en el derecho de defensa de los primeros.

Ahora bien, en virtud que el opositor al recurso de revisión fiscal es un gobernado, particular persona física o jurídico colectiva, apreciamos que obviamente es entonces titular de la garantía de audiencia, tal como reconoce tácitamente la Primera Sala de la SCJN, en la tesis 1a. XLV/2003, visible en la página 296 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de Septiembre de 2003, tomo XVIII, Novena Época, que se transcribe enseguida:

“REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE LAS PARTES DE OFRECER Y

DESAHOGAR PRUEBAS DURANTE SU SUSTANCIACIÓN. De conformidad con el artículo 104, fracción I-B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el recurso de revisión fiscal previsto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, debe tramitarse conforme a las reglas de la Ley de Amparo relativas al recurso de revisión en amparo indirecto, en todo lo que no sea incompatible con su naturaleza; por tanto, si conforme a esta ley la parte actora está facultada para intervenir en la sustanciación de este medio impugnativo, con el objeto de defender sus derechos y, por ello, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca de la revisión está obligado a notificar a las partes las resoluciones dictadas en la tramitación de ese medio de defensa, es inconcuso que el referido artículo 248 que establece el recurso de revisión fiscal a favor de las autoridades administrativas, no transgrede la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal, puesto que no restringe al particular la oportunidad de ser oído en su defensa previo al acto de privación. Lo anterior es así, no obstante que las partes están impedidas para ofrecer y desahogar pruebas en el trámite de la revisión fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 91, fracción II, de la Ley de Amparo, toda vez que durante la sustanciación del juicio de primera instancia, tuvieron la oportunidad de rendir las pruebas que estimaron pertinentes con objeto de acreditar sus pretensiones y defensas, pues la litis de este medio de impugnación se limita al examen de la resolución recurrida, vista y analizada a la luz de los agravios que se hagan valer en su contra; además, este recurso no constituye propiamente una instancia, dentro de la significación técnica del vocablo, sino sólo un medio para estar en aptitud de constatar las supuestas transgresiones aducidas por la recurrente, respecto de las cuales ya hubo una previa instrucción, y donde las partes ya ofrecieron y desahogaron los medios de convicción que creyeron pertinentes."

Del anterior criterio sobresale el siguiente elemento central, que es prudente puntualizar enseguida, para demostrar su inexactitud. Nuestro máximo tribunal reconoce que el opositor al recurso de revisión fiscal es titular del derecho de audiencia, aceptando que esa garantía opera incluso durante la sustanciación del recurso de revisión fiscal, y sólo considerando que el artículo 248 del CFF no viola esa garantía por no prever la posibilidad de que las partes puedan ofrecer y desahogar pruebas durante su sustanciación.

Ahora bien, a nuestra consideración, esa postura resulta incorrecta por exigua e incompleta, pues la Corte sólo considera que el precepto 248 del CFF no viola la garantía de audiencia porque antes del recurso de revisión ya hubo una instrucción previa en el juicio ante el TFJFA, donde las partes pudieron ofrecer y desahogar sus pruebas, pero

olvida absolutamente que ese mismo tribunal supremo ha reconocido en innumerables ocasiones que la intervención del afectado titular de la garantía en comento, no se puede limitar exclusivamente a la posibilidad probatoria, sino que también y sobre todo tratándose de revisiones fiscales (en que las probanzas ya fueron integradas en la instancia anterior), debe extenderse a la posibilidad de intervenir en la sustanciación del recurso y poder así defender los derechos que le fueron reconocidos por la Sala Regional, de dos formas concretamente: refutando los agravios que hace valer la autoridad administrativa o alegando lo que a su interés jurídico convenga, tal como ha establecido la misma SCJN en la tesis: *"REVISIÓN FISCAL. EL ACTOR EN EL JUICIO DE NULIDAD ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERVENIR EN LA SUSTANCIACIÓN DEL RECURSO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL COLEGIADO COMPETENTE, POR LO QUE PUEDE ALEGAR EN ESA INSTANCIA LO QUE A SU INTERÉS CONVENGA"*, misma que ha quedado transcrita en páginas anteriores.

De esa manera, consideramos incorrecto el criterio de la SCJN, porque el artículo 248 del CFF sí es inconstitucional porque no prevé los supuestos de un procedimiento legal a través de algún medio de defensa establecido en ese ordenamiento, mediante el cual pueda tener intervención el particular en el recurso de revisión fiscal, de la forma que ha quedado señalada.

Efectivamente, como ha sido expuesto, nuestra Corte Suprema justifica, para no aceptar la aplicación a los recursos de revisión fiscal, de la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo, el que éste ordenamiento sólo regula el trámite de las revisiones fiscales de conformidad con el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, pero no establece la procedencia de la revisión adhesiva en las revisiones fiscales. No debemos olvidar que los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal se regulan en el artículo 248 del CFF, por lo que, de existir algún medio de defensa que pudiera intentar el opositor al recurso de revisión fiscal, indudablemente que los supuestos de su procedencia (y en general toda su regulación, tal como proponemos), deberían contenerse en el CFF, pues no podría contenerse en la CPEUM por las mismas razones que el Poder Revisor de la Constitución creó el recurso de revisión fiscal sin precisar los casos de su procedencia, sino

dejando en manos del legislador ordinario la facultad de reglamentarlos, ni tampoco podrían contenerse tales supuestos de procedencia de ese medio de defensa del particular en la Ley de Amparo, porque en último caso este ordenamiento sólo podría regular su trámite (como sucede con el recurso de revisión fiscal), pero no su procedencia.

Así pues, una vez demostrado que tanto los supuestos de procedencia como la regulación del trámite del medio de defensa del particular, mediante el cual debería tener oportunidad de intervención en la sustanciación del recurso de revisión fiscal interpuesto en contra de sus intereses jurídicos, deben contenerse en el CFF, y siendo el artículo 248 el precepto que se refiere actualmente al recurso de revisión fiscal, mismo que no prevé en absoluto la regulación que se propone, es por ello que concluimos que tal precepto debe declararse inconstitucional por no establecer las vías legales concretas para el adecuado ejercicio de la garantía de audiencia de los particulares durante la sustanciación del recurso de revisión fiscal, específicamente a través de manifestaciones o alegaciones en defensa de los derechos que le fueron reconocidos por la Sala *a quo*.

Por otra parte, es indispensable aclarar quién es el sujeto obligado por la garantía de audiencia del opositor al recurso de revisión fiscal. Nótese que el acto condicionado por el derecho de defensa es la privación de los derechos reconocidos a su favor por la Sala Fiscal *a quo* en la resolución o sentencia recurrida. Entonces, es sujeto obligado al respeto de esa garantía, *a priori*, el TCC competente que conozca y resuelva el recurso de revisión fiscal, es decir, la autoridad jurisdiccional. Lo anterior aparece nítido, pues de conformidad con las tesis y jurisprudencias que han quedado transcritas en este capítulo, observamos claramente el reconocimiento que ha realizado la SCJN, del carácter de *parte* del opositor a las revisiones fiscales, así como su correspondiente garantía de audiencia, e incluso ha puntualizado que la intervención en su defensa puede consistir específicamente en refutar los agravios que hace valer la autoridad administrativa o manifestar aquello que convenga a su interés jurídico. No obstante lo anterior, hemos sostenido la necesidad de un medio de defensa expresamente establecido en el CFF, que permita la consecución adecuada de lo anterior. Esto último, sin duda sólo puede conseguirse con la actuación de la autoridad legislativa, que igualmente se encuentra obligada al respecto de la garantía de audiencia, tal

como se aprecia de la siguiente jurisprudencia sustentada por la SCJN en pleno, visible en la página 142 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al informe del año 2000, Tomo I, Constitucional, Parte Jurisprudencia SCJN, Séptima Época, que a la letra indica:

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

Entonces, el Poder Legislativo se encuentra igualmente obligado a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defensa en aquellos casos en que resulten afectados sus derechos. Puntualizando ese procedimiento, nuestro máximo tribunal ha interpretado que la oportunidad de presentar pruebas y alegatos no sólo debe ser formal, sino material, es decir, que los procedimientos, instancias, recursos o medios de defensa que se establezcan en las leyes para permitir a los gobernados ofrecer pruebas y expresar argumentos que tiendan a obtener una decisión favorable a su interés jurídico, deben forzosamente permitir que el interesado pueda conocer directamente todos los elementos de convicción que aporten las demás partes que concurran al procedimiento, pues si no permitieran esto último, no se cumpliría el objetivo material de esta garantía, que es que pueda imponerse de los hechos y medios de acreditamiento que se hubieren aportado al procedimiento de que se trate, para facilitar su preparación de defensa, aportando pruebas y alegatos. Esta postura se apoya en la siguiente tesis sustentada por la SCJN en pleno, visible en la página 314 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al informe del año 2000, Tomo I, Constitucional, P. R. SCJN, Novena Época, que textualmente señala:

“AUDIENCIA, GARANTÍA DE. PARA QUE SE RESPETE EN LOS PROCEDIMIENTOS PRIVATIVOS DE DERECHOS, LA OPORTUNIDAD DE PRESENTAR PRUEBAS Y ALEGATOS DEBE SER NO SÓLO FORMAL SINO MATERIAL.- La Suprema Corte ha establecido que dentro de los requisitos que deben satisfacer los ordenamientos que prevean procedimientos que puedan concluir con la privación de derechos de los gobernados se encuentran los de ofrecer y desahogar pruebas y de alegar, con base en los elementos en que el posible afectado finque su defensa. En las leyes procedimentales, tales instrumentos se traducen en la existencia de instancias, recursos o medios de defensa que permitan a los gobernados ofrecer pruebas y expresar argumentos que tiendan a obtener una decisión favorable a su interés. Ahora bien, para brindar las condiciones materiales necesarias que permitan ejercer los medios defensivos previstos en las leyes, en respeto de la garantía de audiencia, resulta indispensable que el interesado pueda conocer directamente todos los elementos de convicción que aporten las demás partes que concurran al procedimiento, para que pueda imponerse de los hechos y medios de acreditamiento que hayan sido aportados al procedimiento de que se trate, con objeto de que se facilite la preparación de su defensa, mediante la rendición de pruebas y alegatos dentro de los plazos que la ley prevea para tal efecto.” (Énfasis añadido)

Resulta aplicable igualmente, la siguiente tesis sostenida por la Segunda Sala de la SCJN, visible en la página 309 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al informe del año 2000, Tomo I, Constitucional, P. R. SCJN, Quinta Época, que a la letra establece:

“AUDIENCIA, GARANTÍA DE.- Haciendo un análisis detenido de la garantía de audiencia para determinar su justo alcance, es menester llegar a la conclusión de que si ha de tener verdadera eficacia, debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, (las que en todo caso deben ajustar sus actos a las leyes aplicables y, cuando éstas determinen en términos concretos la posibilidad de que el particular intervenga a efecto de hacer la defensa de sus derechos, conceder la oportunidad para hacer esa defensa), sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos. De otro modo, de admitirse que la garantía de audiencia no rige para la autoridad legislativa y que ésta puede en sus leyes omitirla, se sancionaría la omnipotencia de tal autoridad y se dejaría a los particulares a su arbitrio, lo que evidentemente quebrantaría el principio de la supremacía constitucional, y sería contrario a la intención del Constituyente, que expresamente limitó, por medio de esa garantía, la

actividad del Estado, en cualquiera de sus formas. Esto no quiere decir, desde luego, que el procedimiento que se establezca en las leyes, a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia del interesado, cuando se trate de privarle de sus derechos, tenga necesariamente los caracteres del procedimiento judicial pues bien pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento entre las autoridades administrativas, en el cual se dé al particular afectado, la oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes, y formulando los alegatos que crea pertinentes, aunque no tenga la misma formalidad que en el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos, para dictar una resolución legal y justa. A esta conclusión se llega atendiendo al texto del artículo 14 de la Ley Fundamental, a su interpretación jurídica y al principio de la supremacía constitucional y de ella se desprende como corolario, que toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia en favor de los particulares, en los términos a que se ha hecho referencia, debe ser declarada inconstitucional. De esta manera, y siempre que se reúnan los requisitos técnicos del caso, en cuanto a que se impugne en la demanda, no ya la correcta o incorrecta aplicación de la ley sino la validez constitucional de la misma, es procedente que el Poder Judicial Federal a través del juicio de amparo, no sólo examine si el procedimiento seguido por las autoridades se ajusta, o no, a la ley aplicable, y si en él se dio al interesado la oportunidad de ser oído y defenderse, sino también si la ley misma concede al propio interesado esa oportunidad y de esa manera determinar su constitucionalidad frente a la exigencia del artículo 14. Un primer supuesto que condiciona la vigencia de esa garantía, que viene siendo una condición sine qua non, es el de que exista un derecho de que se trate de privar al particular, ya que tal es la hipótesis prevista por el artículo 14: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, etc. ... ". Esto quiere decir que cuando no existe ningún derecho, no puede haber violación a la garantía de audiencia, porque entonces falta el supuesto que condiciona la vigencia de la misma, y no pueden producirse las consecuencias que prevé el precepto constitucional que la establece. Así sucede, por ejemplo, en aquellos casos en que el particular tiene un interés, pero no un derecho; es titular de los que se llaman "intereses simples", o sea, intereses materiales que carecen de titular jurídico, pero no tiene un derecho subjetivo que pueda hacer valer frente a las autoridades y los demás particulares. Así sucede cuando los particulares están disfrutando del ejercicio de una facultad de soberanía, que corresponde al Estado, y que éste les ha delegado temporalmente por estimar que de esa manera se obtenía una mejor satisfacción de las necesidades colectivas que estaban a su cargo, como pasa con facultades como las de la policía sanitaria, transportes de correspondencia y otras semejantes. Un segundo supuesto para que opere la garantía que se examina, es que la audiencia sea realmente necesaria, que la intervención del particular en el procedimiento que puede culminar con la privación de

sus derechos, a fin de hacer la defensa de sus intereses, sea de verdad indispensable. En efecto, la audiencia de que se trata (que también ha sido llamada "la colaboración del particular" en el procedimiento), consiste fundamentalmente en la oportunidad que se concede al particular para intervenir con objeto de hacer su defensa, y esa intervención se concreta, en dos aspectos esenciales: la posibilidad de rendir pruebas, que acrediten los hechos en que se finque la defensa y la de producir alegatos, para apoyar, con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes, esa misma defensa. Esto supone, naturalmente, la necesidad de que haya hechos que probar y datos jurídicos que determinar con claridad para que se proceda a la privación de esos derechos, porque de otra manera, cuando esa privación se realiza tratándose de procedimientos seguidos por la autoridad administrativa sobre la base de elementos claramente predeterminados en la ley, de una manera fija, de tal suerte que a la propia autoridad no le quede otro camino que el de ajustarse a los estrictos términos legales, sin que haya margen alguno en que pueda verter su arbitrio, la audiencia resulta prácticamente inútil, ya que ninguna modificación se podrá aportar. Un tercer supuesto para que entre en juego la garantía de audiencia es que las disposiciones del artículo 14 que la reconocen y consagran, no estén modificadas por otro precepto de la Constitución Federal, como acontece en el caso de las expropiaciones por causa de utilidad pública a que se refiere el artículo 27 de la propia Constitución, en las que, como se ha establecido jurisprudencialmente, no se requiere la audiencia del particular afectado. Quedan así precisados los supuestos que condicionan la vigencia de la garantía que se examina y que señalan, al mismo tiempo, los límites de su aplicación." (Énfasis añadido)

El anterior criterio robustece tres aspectos ya comentados: en primer lugar, establece como sujeto obligado de la garantía de audiencia, al poder legislativo, por medio de la integración en las leyes, de los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos; en segundo lugar, al aseverar que debe ser declarada inconstitucional toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia en favor de los particulares, en los términos referidos, se apoya nuestra consideración de la inconstitucionalidad del artículo 248 del CFF y; en tercer lugar, puntualiza que el particular puede intervenir con objeto de su defensa, concretamente, en dos aspectos esenciales: la posibilidad de rendir pruebas, que soporten los hechos en que se base su defensa y la oportunidad de otorgar alegatos, para apoyar, con argumentaciones jurídicas que estime pertinentes, esa defensa.

En esa tesitura, y explicados que fueron los elementos componentes de la garantía de audiencia, los subsumiremos a la situación actual, para visualizar claramente la forma en que no se respeta de manera correcta esta garantía.

Respecto al primer elemento –un juicio previo al acto privativo–, no se respeta actualmente, porque no existe regulado expresamente en ley, un procedimiento, instancia o medio de defensa que pueda intentar el opositor al recurso de revisión fiscal para la adecuada defensa de sus derechos reconocidos por la Sala Fiscal *a quo*, razón por la que se propone la creación del mismo, tomando en cuenta la obligación del poder legislativo de respetar la garantía de audiencia de los gobernados.

Relativo al segundo elemento –que el procedimiento sea seguido ante tribunales previamente establecidos–, consideramos que su acatamiento no implica mayor dificultad, pues bastaría que en función al principio procesal de la unidad de la causa, se estableciera dentro de la regulación al medio de defensa que proponemos, que se atendiera su tramitación y resolución por el mismo TCC competente que conociere del recurso de revisión fiscal.

Referente al tercer elemento –la observancia de las formalidades procesales esenciales–, su cumplimiento atañe a la regulación que se propone del recurso, mediante la cual se garantizara al particular, que al interponerse el recurso de revisión fiscal por las autoridades administrativas, se cumplieran las formalidades en comento: dándose oportunidad al particular de ser emplazado e informado de lo que va a constituir la materia de afectación, de alegar en defensa de sus intereses jurídicos y derechos, de probar oportunamente sus pretensiones o defensas, y con derecho a que se dicte una resolución de fondo que dirima la controversia considerando la intervención de ambas partes.

En lo tocante al cuarto elemento –que el procedimiento se verifique conforme a las leyes vigentes expedidas con anterioridad a la privación–, lo cual implica la prohibición de retroactividad de las leyes y la proscripción de leyes privativas, tal requisito se cumpliría igualmente al regularse el medio de defensa, en la forma que se propone.

No escapa a nuestro estudio, la circunstancia de que en la especie no se verifica la doctrinalmente conocida *colisión de derechos*, porque la concurrencia del derecho de acción procesal que tiene la autoridad administrativa para interponer el recurso de revisión fiscal, no se contrapone, excluye o modifica por la existencia de la garantía de audiencia o de defensa que tiene el opositor del recurso, pues, en todo caso, ambos podrán concurrir sin que el ejercicio de uno implique que se haga nugatorio el ejercicio del otro, lo cual robustece nuestra propuesta.

Es así como, habiéndose demostrado la violación actual que opera a la garantía de audiencia del particular opositor al recurso de revisión fiscal, concluimos el segundo argumento que justifica la necesidad del recurso que proponemos que pueda interponer el mismo, lo cual a su vez sirvió de basamento al concepto del recurso enunciado al inicio de este capítulo.

Para concluir este punto, apreciamos un elemento adicional que apoya y justifica el recurso que se propone y del cual se ha otorgado ya un concepto al inicio de este punto. A saber, percibimos que la institución de este recurso evitaría o mínimamente restringiría materialmente, la posibilidad de que juzgadores faltos de probidad del TFJA, se coludieran con autoridades administrativas, favoreciéndolos al dictar una resolución o sentencia que formalmente le fuera adversa, pero que por su incorrecta, insuficiente e indebida fundamentación y motivación legal, le asegurare éxito en el recurso de revisión fiscal, circunstancia que actualmente resulta posible.

3.2 RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL DEL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA EN MATERIA FISCAL

De conformidad con lo enunciado al inicio de este capítulo, la regulación jurídica del recurso que proponemos en el mismo, y cuyo concepto fue expresado en el anterior punto de este trabajo, deriva fundamentalmente de nuestra Ley Suprema: la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos, tal como lo puntualizaremos en el desarrollo de los siguientes puntos, a diferencia de la inexistente prevención de este recurso y de los supuestos de procedencia de alguna acción procesal legal como la que planteamos, tanto en el Código Fiscal de la Federación, como en la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De esa forma, enseguida nos ocuparemos de los tres ordenamientos jurídicos que integran la regulación del recurso de revisión fiscal que pueden interponer las autoridades administrativas en los *numera clausus* que señala el artículo 248 del CFF, y que idealmente deberían prever adecuadamente los medios idóneos para el respeto al derecho de defensa de los particulares interesados jurídicamente, lo cual no acontece en la especie, pues tal como se ha señalado en el párrafo anterior, la garantía de defensa del particular sólo la prevé en términos generales nuestra Ley Suprema, pero no se traduce en forma concreta en los otros dos ordenamientos.

Efectivamente, acorde a nuestra explicación de los argumentos que justifican la necesidad del recurso que se propone, mismos que fueron expresados en el primer punto del actual capítulo, se demostró que la procedencia de la acción procesal del referido medio de defensa debería integrarse en el CFF, específicamente en el mismo artículo 248 del CFF que prevé los supuestos del recurso de revisión fiscal, o en un artículo 248-Bis que a ese efecto se establezca, precisamente porque el propio CFF prevé la acción procesal del recurso de revisión fiscal, y luego entonces correspondería a ese mismo ordenamiento, contener el medio de defensa correspondiente a favor de los particulares. En ese mismo sentido, se demostró la inconstitucionalidad del artículo 248 del CFF, por no garantizar legalmente el derecho de defensa de los particulares durante la sustanciación de los recursos de revisión fiscal.

En relación al trámite y resolución del medio de defensa que proponemos, nuestra opinión se dirigió a sostener que la regulación de ambos aspectos, tendría un aforo adecuado en el título sexto del CFF, particularmente en el artículo 248 del CFF, o en un artículo 248-Bis que tendría ese contenido además de los supuestos de procedencia de la

acción procesal que se crearía. Lo anterior se homologaba a nuestra propuesta efectuada previamente en el capítulo segundo de este trabajo, en que se planteó que la regulación al recurso de revisión fiscal se debía integrar en el CFF y no en la Ley de Amparo, de cuya regulación apreciamos en ese capítulo, innumerables lagunas e incompatibilidades de derecho, con la naturaleza jurídica de tal recurso.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, afirmamos que en un caso menos aceptable, en que el Poder Revisor de la Constitución considerara que la regulación del trámite de las revisiones fiscales debía mantenerse en la Ley de Amparo, en virtud de la remisión directa actual en ese sentido, que indica el artículo 104 fracción I-B de la propia CPEUM, entonces la regulación del trámite procesal y resolución del recurso que proponemos en este capítulo, por causa de lógica y simetría procesal, debería igualmente contenerse en la Ley de Amparo.

Lo anterior implicaría obviamente dificultades por la forma en que se regula actualmente la revisión adhesiva derivada de la sustanciación de los juicios constitucionales de garantías y el criterio actual de la SCJN que ha sostenido que tal regulación no es aplicable al trámite de los recursos de revisión fiscal, a la luz de la jurisprudencia la jurisprudencia 2a./J.35/2004 de la Segunda Sala de la SCJN, de voz: *“REVISION FISCAL. NO LE ES APLICABLE EL ARTICULO 83, ÚLTIMO PARRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, QUE PREVE AL REVISIÓN ADHESIVA.”*, que ha quedado transcrita al inicio de este mismo capítulo, lo cual exhibe que esta opción implica inferiores beneficios que la señalada en el párrafo anterior.

En ese tenor, y sin mayor preámbulo, efectuaremos enseguida el estudio a los referidos ordenamientos jurídicos.

3.2.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Antes de pretender sostener el fundamento constitucional del medio de defensa que proponemos, no podemos omitir explicar brevemente un elemento que aparece incuestionable y prácticamente obvio, pero que por cuestión de orden debemos tratar: la supremacía de la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos. Nos dirigimos al tratamiento de nuestra Ley Suprema, porque de ella deriva todo el orden de derecho en nuestro país, y de ella deriva la configuración jurídico-política de todo el Estado Mexicano; es pues, Ley Suprema de toda la Unión, según el artículo 133 de la misma CPEUM. Más aún, la SCJN ha interpretado que sólo la CPEUM es la Ley Suprema de toda la Unión, tal como se aprecia de la siguiente jurisprudencia P. LXXVII/99, sostenida por nuestro máximo tribunal en pleno, visible en la página 46 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de noviembre de 1999, tomo X, Novena Época, que textualmente indica:

“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad

internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal."(énfasis añadido)

Un criterio que igualmente apoya la supremacía constitucional y el orden jerárquico de la CPEUM, acorde a una debida interpretación del artículo 133 de la CPEUM, es la siguiente tesis 1a. XVI/2001, sostenida por la Primera Sala de la SCJN, visible en la página 113 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de marzo de 2001, tomo XIII, Novena Epoca, que a la letra señala:

"SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE. En el mencionado precepto constitucional no se consagra garantía individual alguna, sino que se establecen los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa, por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, hechos por el presidente de la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los Jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o

en las leyes locales, pues independientemente de que conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, dicha libertad y soberanía se refiere a los asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el Pacto Federal, porque deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, por lo que deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna, de manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos constitucionales, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de esas leyes ordinarias, aun cuando procedan de acuerdo con la Constitución Local correspondiente, pero sin que ello entrañe a favor de las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, facultades de control constitucional que les permitan desconocer las leyes emanadas del Congreso Local correspondiente, pues el artículo 133 constitucional debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto."

Entendida la supremacía constitucional, incluyendo el predominio de las garantías que nuestra Carta Magna consagra, enseguida efectuaremos el tratamiento de los preceptos constitucionales que otorgan basamento al medio de defensa que se propone en este capítulo.

El fundamento constitucional del recurso que proponemos en este capítulo, lo ubicamos en dos rubros, que se relacionan con los dos argumentos expresados en el punto 3.1 que apoyan nuestra propuesta: por un lado, el artículo 13 de la CPEUM, otorga fundamento al recurso propuesto en tanto contiene las garantías procesales de igualdad ante la ley y de igualdad ante los órganos jurisdiccionales, los cuales obligan a las autoridades estatales (legislativas) a la implementación de un medio de defensa, que equilibre la asimetría actual que permite a las autoridades administrativas, impugnar resoluciones o sentencias dictadas por las Salas del TFJFA mediante el recurso de revisión fiscal, sin que el particular opositor a ese recurso cuente con una acción procesal legal para intervenir en la tramitación de aquél conforme convenga a su interés jurídico, lo cual exhibe que no se respetan las garantías de igualdad señaladas, y hace necesario el recurso que proponemos, dándole en consecuencia, fundamento constitucional.

Así es, las garantías procesales de igualdad ante la ley y de igualdad ante los órganos jurisdiccionales, previstas en la primera parte del artículo 13 de la CPEUM cuando impone que: “*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales...*”, tal como se ha interpretado por nuestro máximo tribunal, se traducen en el derecho de recibir el mismo trato de los órganos jurisdiccionales, en relación al que recibe su contraparte, en virtud de ubicarse en circunstancias afines. En la especie, apreciamos la analogía de esas circunstancias, observando por una parte, la oportunidad que tiene la autoridad administrativa para impugnar, en términos del artículo 248 del CFF, resoluciones y sentencias que afectan su esfera jurídica, y por otro lado, la necesidad que ha sido demostrada, de que el particular cuente con una acción procesal expresamente regulada en ley, que permita su injerencia en la sustanciación del medio de defensa de la autoridad, pues dicha intervención encuentra su justificación en su interés jurídico de que se sostenga la resolución o sentencia recurrida por la autoridad, y en la contingencia de que pueda afectarse su esfera jurídica y los derechos que le fueron reconocidos por la Sala *a quo* del TFJA.

En ese contexto, las garantías procesales de igualdad ante la ley y de igualdad ante los órganos jurisdiccionales, otorgan sostén constitucional al medio de defensa que se plantea en este capítulo, y en ese mismo sentido, tal recurso sería respetuoso de tales garantías. No omitimos recordar que el principio general de igualdad procesal de las partes se integra por las garantías procesales de las garantías procesales de igualdad ante la ley y de igualdad ante los órganos jurisdiccionales, y otorga fundamento a su vez, al principio de igualdad de las partes en las leyes procesales ordinarias, razón por la cual también se respetaría este principio con el recurso que proponemos. Así pues, el artículo 13 de la CPEUM otorga base constitucional al medio de defensa cuya necesidad se ha justificado.

El otro rubro que otorga fundamento constitucional al recurso que proponemos en este capítulo, es el que se relaciona con el segundo argumento expresado en el punto 3.1 de este capítulo, relativo a la garantía de audiencia o derecho de defensa de los particulares, mismo que se aseveró, no se respeta adecuadamente con las circunstancias actuales.

Es pues, el segundo párrafo del artículo 14 de la CPEUM, que prevé la garantía recién aludida, igualmente fundamento constitucional del medio de defensa que exige su creación y que proponemos en este capítulo. Tal precepto, en la parte conducente 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.”*

La garantía de audiencia o derecho de defensa ha sido debidamente explicada en el punto 3.1 del presente capítulo, concretamente en el argumento II que apoya la creación del medio de defensa que proponemos, y en ese sentido, evitando repeticiones ociosas, remitimos al lector a ese punto, a efecto de comprender debidamente todos sus elementos generales, y los particulares que fueron dirigidos por nuestra parte al objeto de estudio en la materia que nos interesa.

Igualmente se advirtió en el apartado señalado en el párrafo anterior, la circunstancia de que no se respeta debidamente el derecho de defensa del particular opositor al recurso de revisión fiscal, en la tramitación del mismo, por la inexistencia de una acción procesal legalmente establecida que permita y regule su injerencia en ese procedimiento. En esas circunstancias, la garantía de audiencia o derecho de defensa previsto en el artículo 14 de la CPEUM, otorga sostén constitucional al medio de defensa que se plantea en este capítulo, porque en la actualidad no existe una acción procesal legal del particular que respete esa garantía en los términos que se plantean, tal como en su caso respetaría efectivamente el recurso que proponemos. En ese contexto, es de concluir que al igual que el artículo 13 de la CPEUM, el diverso 14 del mismo ordenamiento, otorga base constitucional al medio de defensa cuya necesidad ha quedado expuesta.

Ahora bien, una consideración adyacente a lo anterior, es que actualmente la fracción I-B del artículo 104 de la CPEUM, que se refiere directamente a las cuestiones que corresponde conocer a los Tribunales de la Federación, y que prevé la base constitucional para el recurso de revisión fiscal, no es fundamento actualmente para la propuesta que

sostenemos, sin embargo, apreciamos la conveniencia y en consecuencia proponemos, que se efectúe un *adendum* como última parte de la fracción señalada, en que se ordene que las leyes contengan los medios de defensa adecuados, que garanticen el derecho de defensa que consagra la propia CPEUM a favor del particular, en la sustanciación del recurso de revisión a que se refiere esa fracción, inclusive a través de recursos establecidos en ley procesal, y que permitan su debida injerencia en el trámite de esas revisiones.

Igualmente proponemos, que se incluya claramente en la fracción y artículo constitucional referido en el párrafo anterior, que se otorgue competencia a los Tribunales de la Federación para conocer de las manifestaciones que realicen los particulares en su defensa, aún y cuando existan opiniones respecto a que ello pudiera resultar reiterativo o innecesario, advertimos el beneficio de que se establezca en forma clara lo anterior, para evitar cualquier duda al respecto.

Por último, otro elemento a tomar en cuenta es que, de considerarse la propuesta de que la regulación de la Ley de Amparo ya no aplicara para la tramitación de los recursos de revisión fiscal, por incluirse una regulación expresa para ese efecto en el CFF, y también del medio de defensa que se propone en este capítulo, entonces esas modificaciones deberían partir de una reforma al artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, para eliminar la remisión directa del trámite de los recursos señalados, a la Ley de Amparo, que se realiza conforme al artículo y fracción constitucionales recién señalados, cuando indica en lo conducente que: “... *Las revisiones, ... 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...*”, proponemos que simplemente se indique en vez de lo anterior, que [los recursos de revisión fiscal] se sujetarán a los trámites que a ese efecto establezca la ley ordinaria que rige el procedimiento.

3.2.2 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Nuestro Código Tributario Federal actualmente no constituye fundamento para el recurso que hemos propuesto ya en este capítulo. Esto constituye parte de la problemática planteada en la introducción de este trabajo y en el primer punto del presente capítulo, concretamente cuando señalamos que el medio de defensa referido actualmente no cuenta con base legal en el CFF, justificando correlativamente que tal recurso debe encontrar su fundamento legal en el artículo 248 del CFF, o en un nuevo artículo 248-Bis de ese ordenamiento, que a ese efecto se establezca.

En esa tesitura, por cuestión de orden, debemos explicar primeramente las razones con que sostenemos que el fundamento legal de un recurso como el que hemos propuesto en este capítulo, debe contenerse en el CFF, y no en otro ordenamiento jurídico, haciendo notar la inconveniencia de que pudiera regularse en la Ley de Amparo, en virtud de las innumerables lagunas e incompatibilidades de derecho que representa respecto a la naturaleza jurídica del recurso que hemos justificado. Enseguida, recordaremos el contenido de los artículos 248 y 249 del CFF, para demostrar que actualmente no establecen la acción procesal legal, ni los supuestos de procedencia, ni el trámite procesal, ni mucho menos los lineamientos legales para su resolución, del medio de defensa referido, razonando la inconstitucionalidad del artículo 248 del CFF, por no garantizar legalmente el derecho de defensa de los particulares durante la sustanciación de los recursos de revisión fiscal. Por último, sostendremos la propuesta de adicionar el texto legal del artículo 248 del CFF, para regular expresamente el recurso señalado, o en caso de apreciarse más conveniente, la integración de un nuevo artículo 248-Bis de ese código, que regule lo anterior.

Así pues, para sostener que el fundamento legal de un recurso como el que hemos propuesto en este capítulo, debe contenerse en el CFF, y no en otro ordenamiento jurídico, partimos de las premisas que consideró nuestro máximo tribunal para concluir que no es aplicable la regulación de la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo, al trámite procesal de los recursos de revisión fiscal, y apreciaremos paralelamente las innumerables

lagunas e incompatibilidades existentes entre la regulación que otorga la Ley de Amparo y la naturaleza jurídica del recurso que hemos justificado; y a continuación consideraremos la inconveniencia de la posible inclusión futura de alguna regulación que en ese sentido pudiere contener expresamente tal ordenamiento.

Para concluir que no es aplicable la regulación de la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo, al trámite procesal de los recursos de revisión fiscal, la SCJN distinguió en primer lugar que la intención del *Poder Revisor de la Constitución* fue delegar en el legislador ordinario la facultad de establecer los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal. Asimismo, nuestro máximo tribunal consideró en la tesis 2a.XVI/99, criterio transcrito ya al inicio del punto 3.1 de este capítulo, que el *Poder Revisor de la Constitución* creó el recurso de revisión fiscal sin precisar los casos de su procedencia y delegando en el legislador ordinario la facultad de establecerlos. Derivó entonces que la revisión adhesiva que prevé el artículo 83 de la Ley de Amparo no es aplicable a las revisiones fiscales, porque este precepto no dispone los supuestos de procedencia de la mencionada revisión adhesiva en las revisiones fiscales. El texto claro del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, así como su correcta interpretación realizada por la SCJN en la jurisprudencia 2a./J.35/2004, también transcrita en el punto 3.1 de este capítulo, nos permite apreciar claramente que la regulación de la Ley de Amparo, es aplicable a los recursos de revisión fiscal, exclusivamente respecto a cuestiones de mero trámite, por así disponerlo la remisión directa del referido precepto constitucional, pero niega categóricamente que la citada ley contenga los supuestos de procedencia del recurso de revisión adhesiva aplicable a la tramitación de los recursos de revisión fiscal. Al respecto, nuestro máximo tribunal en la tesis y jurisprudencia citadas en éste párrafo, no aclara cuál es el ordenamiento legal que prevea alguna acción procesal legal que pueda ejercer el particular opositor al recurso de revisión fiscal, lo que resulta congruente con nuestra demostración de que actualmente no existe.

En forma concomitante a los anteriores razonamientos, apreciamos que los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentran previstos en el artículo 248 del CFF, como ha quedado expuesto en los puntos 2.4.1.1.1 y 2.4.1.1.2 del presente trabajo, y

en la Ley de Amparo (por remisión directa del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM) se regula sólo el trámite de tal medio de defensa. Luego entonces, antes de continuar, es importante hacer hincapié en que la existencia del medio de defensa que proponemos en este capítulo a favor de los particulares, encuentra su justificación material exclusivamente, *si y sólo si*, existe la posibilidad jurídica de que las autoridades administrativas y/o fiscales, interpongan el recurso de revisión fiscal, como acontece actualmente, es decir, siempre que exista la contingencia de que esas autoridades puedan interponer válidamente el citado recurso, porque un efecto primordial de la interposición del recurso ideal que se propone, sería contrarrestar los efectos que podría originar el recurso de revisión fiscal, y por esta razón, la procedencia de los agravios vertidos en éste último determinaría la de las manifestaciones de su contraparte en su defensa: el opositor particular.

La existencia accesoria o complementaria del nuevo recurso que se plantea, respecto a la del recurso de revisión fiscal, será objeto de un estudio a la postre en este mismo capítulo, razón por la que en este momento nos limitamos simplemente a observar la concatenación lógica y jurídica, entre la interposición del recurso de revisión fiscal (previsto en virtud de la acción procesal legal que contiene el artículo 248 del CFF), y la necesidad jurídica del medio de defensa que proponemos, ésta última justificada ampliamente en las fracciones I y II del punto 3.1 de este capítulo. En esa virtud, fácilmente se desprende que un medio de defensa como el que planteamos, debe encontrar su fundamento legal en el mismo ordenamiento jurídico que contiene los supuestos de la acción procesal que justifica su existencia, pues conforme al principio de la *unidad de la causa*, donde existe la misma causa deben otorgarse similares efectos jurídicos, es decir, que el recurso ideal a favor del opositor al recurso de revisión fiscal, debe contenerse en el mismo artículo 248 del CFF o en uno diverso subsiguiente *Bis* que a ese efecto se integre, porque dicho código establece la acción procesal legal y los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal. Lo anterior en nada contrapone el sentido del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, a través del cual el *Poder Revisor de la Constitución* delegó en el legislador ordinario la facultad de reglamentar los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal, y ordenó que su trámite fuese el que la Ley de Amparo fija para la revisión en amparo indirecto.

Las enormes lagunas e incompatibilidades existentes entre la regulación que otorga la Ley de Amparo para la revisión adhesiva en los juicios de garantías, y la naturaleza jurídica del recurso que hemos justificado, que serán objeto de estudio en puntos posteriores de este mismo capítulo, fortalecen aún más la postura de nuestra Corte Suprema que niega la aplicación de aquella regulación a las revisiones fiscales. Por último, refiriéndonos a la posibilidad de una inclusión futura en la Ley de Amparo, de alguna regulación expresa relativa al nuevo recurso planteado (distinta a la otorgada para la revisión adhesiva), consideraremos absolutamente inconveniente ello, porque al no integrar la regulación de la acción procesal ni los supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal (que se integra en el artículo 248 del CFF), por *mayoría de razón y unidad de la causa*, carecería de técnica jurídica esa modificación, amén de que dislocaría innecesariamente la estructura de la Ley de Amparo.

Concluimos entonces sobre lo expuesto, que el recurso que planteamos en este capítulo debe establecerse legalmente en el título sexto del CFF, bien sea en el artículo 248 o en un diverso 248 Bis que a ese efecto se establezca en ese código, pero no en la Ley de Amparo o en cualquier ordenamiento diverso.

Del debido estudio realizado en el capítulo anterior, a los preceptos 248 y 249 del CFF, concluimos categóricamente que no prevén la acción procesal ni los supuestos de procedencia, ni el trámite procesal, ni mucho menos los lineamientos legales en que deben considerarse las manifestaciones vertidas en él para su resolución, del medio de defensa que proponemos, pues de conformidad con el examen efectuado a su contenido en el capítulo precedente (al cual remitimos para evitar repeticiones fútiles en este momento), esos artículos se refieren exclusivamente al recurso de revisión fiscal y el segundo concretamente a la concurrencia de tal recurso con el juicio de amparo directo.

Efectivamente, bien dilucidado fue en el segundo capítulo de este trabajo, que el artículo 248 del CFF sólo regula y establece las resoluciones y sentencias susceptibles de ser recurridas en revisión fiscal, la autoridad legitimada para interponer el recurso, la autoridad competente para conocer, sustanciar y resolver el recurso, la forma escrita del medio de

defensa, el plazo para su interposición, los supuestos de procedencia del mismo, así como la autoridad que puede interponerlo sólo en los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales. Por su parte, el diverso 249 del mismo CFF, exclusivamente regula la concurrencia de la interposición de un recurso de revisión fiscal por parte de las autoridades, con un juicio de amparo directo por parte del particular, contra la misma resolución o sentencia emitidas por la Sala del TFJFA correspondiente, disponiendo en ese sentido que el TCC que conozca del juicio de garantías se encuentra obligado a resolver el recurso señalado en una misma sesión.

Es así como se exhibe, acorde con lo expuesto claramente en el punto 3.1 de este mismo capítulo, que el CFF no respeta el derecho de defensa de los particulares durante la sustanciación del recurso de revisión fiscal, porque no prevé en absoluto la regulación que proponemos en este capítulo, y por tal razón hemos demostrado igualmente en el punto recién señalado, que el artículo 248 del CFF debe declararse inconstitucional por no establecer las vías legales concretas para el adecuado ejercicio de la garantía de audiencia de los particulares durante la sustanciación del recurso de revisión fiscal, concretamente a través de manifestaciones o alegaciones en defensa de los derechos que le fueron reconocidos por la Sala *a quo* en la resolución o sentencia impugnada por la autoridad administrativa. Ello es así, no obstante que tal precepto del código referido, idealmente tendría que otorgar las vías legales para la intervención del particular en la forma señalada, porque es el precepto que actualmente establece la acción procesal legal del recurso de revisión fiscal.

No obstante lo anterior, consideramos enmendable la situación que actualmente opera en forma legal, mediante la propuesta concreta que hemos sostenido desde el inicio de este capítulo: el establecimiento legal de una acción procesal que regule expresamente el CFF en el artículo 248, adicionalmente de la regulación que actualmente otorga, que garantice la intervención del particular opositor al recurso de revisión fiscal, durante la sustanciación del mismo. Tal injerencia permitiría al particular, la debida defensa de sus derechos e intereses jurídicos que le fueron reconocidos en la resolución o sentencia recurrida por la

autoridad administrativa, refutando los agravios que hace valer la autoridad administrativa o manifestando aquello que convenga a su interés jurídico, a la luz de lo que implica el recurso de revisión fiscal: un reestudio de la resolución o sentencia impugnada.

Por último, en relación a la cuestión formal del artículo que regule nuestra propuesta, la conveniencia por nosotros señalada de que debe ser el artículo 248 del CFF el precepto que contenga la nueva acción procesal que se expone, únicamente deriva de la circunstancia por nosotros apreciada de que este dispositivo establece actualmente la acción procesal legal del recurso de revisión fiscal, pero no obstante lo anterior, no sostenemos inflexiblemente tal postura, pues notamos que válidamente podría crearse un artículo 248 Bis del CFF, *ex profeso*, para integrar la regulación que planteamos.

3.2.3 REGLAMENTACIÓN DE SU TRAMITE EN LA LEY DE AMPARO, REGLAMENTARIA DE LOS ARTÍCULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Al igual que el CFF, la Ley de Amparo actualmente no otorga fundamento legal para el recurso que hemos planteado desde el inicio de este capítulo, menos aún reglamenta su trámite. Respecto a la denominación de este punto, remitimos al lector a las advertencias y explicaciones que expusimos en la introducción de este trabajo.

Para el tratamiento de este tema, explicaremos enseguida a qué aspecto de nuestro estudio atañe la Ley de Amparo. Igualmente apreciaremos la forma en que su regulación resulta aplicable al recurso de revisión fiscal, reconociendo a ese efecto la relación intrínseca entre las revisiones fiscales y el recurso del particular opositor cuya necesidad hemos justificado ya. Más adelante, apreciaremos la insuficiencia de tal regulación para el recurso de revisión fiscal, derivando por mayoría de razón y en virtud del principio de unidad de la causa, la insuficiencia de tal normatividad para el recurso que planteamos.

Haremos notar posteriormente, que la reglamentación establecida en la Ley de Amparo para la revisión adhesiva, no es jurídicamente idónea para aplicarse al recurso que hemos propuesto.

Por último, reiteraremos nuestra propuesta efectuada en el segundo capítulo, consistente en una nueva regulación al trámite procesal del recurso de revisión fiscal en el CFF y la eliminación de la aplicación de la Ley de Amparo a estos recursos, pero con el único objeto de sostener a partir de esa proposición que, por mayoría de razón y atendiendo a la unidad de la causa, el trámite del recurso que planteamos, deba ubicarse igualmente en el CFF.

Así pues, respecto a la forma en que la Ley de Amparo interesa al presente tema, esto deriva de la búsqueda del ordenamiento legal que regule la sustanciación del procedimiento, del recurso que proponemos en este capítulo. En ese tenor, podría afirmarse en forma simple, que la Ley de Amparo debería contener dicha normatividad, por la única circunstancia de que establece el procedimiento del recurso de revisión fiscal, conforme a lo dispuesto por el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, pero tal razonamiento lo consideramos eminentemente apriorístico, y no soporta un análisis mayor, como demostraremos más adelante en este mismo punto, sin embargo, en todo caso explicaremos esa inaplicabilidad para evitar dudas al respecto.

Ergo, es menester apreciar la forma en que la regulación de la Ley de Amparo resulta aplicable al recurso de revisión fiscal, e inmediatamente después reconocer la relación intrínseca entre las revisiones fiscales y el recurso del particular opositor cuya necesidad hemos justificado ya. Respecto al primer elemento, lo hemos estudiado ampliamente en el punto 2.2.3 del presente trabajo, por lo que remitimos al lector a ese apartado, razón por la que baste simplemente indicar que la Ley de Amparo norma únicamente las cuestiones de simple trámite del recurso de revisión fiscal, por ministerio del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM. La relación del recurso de revisión fiscal, con el recurso que hemos propuesto a través de este capítulo, aparece clara desde las perspectivas lógica y jurídica, porque es precisamente la posibilidad legal de las autoridades administrativas y/o fiscales para interponer el recurso previsto en el artículo 248 del CFF, la circunstancia primordial que

justifica la existencia de un medio de defensa como el que proponemos, pues sería innecesario si no pudiera atacarse la resolución o sentencia, recurrible actualmente en revisión fiscal.

Hemos sostenido y evidenciado en el segundo capítulo de este trabajo, que la regulación que la Ley de Amparo otorga para las revisiones en amparo indirecto, es insuficiente para normar la sustanciación del recurso de revisión fiscal. Concomitantemente, razonamos atendiendo la relación entre el recurso de revisión fiscal y el que proponemos, que por mayoría de razón y en virtud del principio de unidad de la causa, éste último recurso carecería de una regulación suficiente y adecuada.

Enunciamos en párrafos anteriores, que la reglamentación establecida en la Ley de Amparo para la revisión adhesiva, no es jurídicamente idónea para aplicarse al recurso que hemos propuesto. Derivamos lo anterior de varios razonamientos, entre los que destacan los criterios adoptados por nuestro máximo Tribunal, para considerar que no es aplicable al trámite de las revisiones fiscales, el artículo 83 de la Ley de Amparo, que se refiere a la figura de la revisión adhesiva en los juicios de garantías, argumentos que hemos expuesto en los puntos 3.1, 3.2, 3.2.1, y 3.2.2 del presente capítulo. Otro razonamiento lo constituyó la incompatibilidad jurídica observada entre la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo y el medio de defensa que proponemos, con base en las diferencias que sostenemos respecto a la forma en que deben resolverse ambos, lo cual reservamos como objeto de estudio en el punto 3.6 de este capítulo, por lo que en este momento baste revelar simplemente que discurrimos lo siguiente: que la sustancia de los agravios en las revisiones adhesivas derivadas de juicios de garantías, no debe identificarse en forma invariable con las manifestaciones que podrían contenerse en el recurso ideal que justificamos, lo que a su vez nos permite avistar que no sería apropiada para la sustanciación de éste, la regulación que otorga la Ley de Amparo para la revisión adhesiva.

A mayor abundamiento de lo señalado en el párrafo anterior, consideramos insuficiente la regulación de la revisión adhesiva en la Ley de Amparo, al recurso por el que nos pronunciamos en este capítulo, en vista de las innumerables lagunas que le significaría, a

causa de la parquedad innegable del artículo 83 de la Ley de Amparo, que omite normar con claridad, entre otros elementos, el plazo para la interposición del recurso, supuestos de procedencia, cuestiones que pueden manifestarse en los agravios, y la forma de considerar los mismos, en términos absolutos y de manera concomitante al recurso interpuesto previamente por la contraparte.

Es así como podemos concluir, que la regulación al recurso de revisión adhesiva establecida en el artículo 83 de la Ley de Amparo, no resulta aplicable actualmente al recurso del que formulamos las bases para su creación en este capítulo.

Sobre lo anterior, reiteramos nuestra propuesta efectuada en el segundo capítulo, consistente en una nueva regulación al trámite procesal del recurso de revisión fiscal en el CFF y la eliminación de la aplicación de la Ley de Amparo a estos recursos, la cual debe partir inclusive de la conveniente reforma al artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, modificación que hemos sostenido en el último párrafo del punto 3.2.1 de este capítulo, y que consistiría en eliminar la remisión directa del trámite de los recursos señalados, a la Ley de Amparo, en los términos que han sido propuestos en ese apartado. La anterior proposición se reitera en este momento, con el único objeto de sostener a partir de esa planteamiento, por mayoría de razón y por unidad de la causa, una propuesta relevante para este tema: la regulación en el mismo CFF, del trámite del recurso que hemos justificado desde el inicio de este capítulo, y más aún, que tal normatividad legal no se limitara sólo a la sustanciación de ese recurso ideal, sino igualmente a todos los elementos configurativos de la acción procesal legal que se plantea, tales como los supuestos de su procedencia, temporalidad para su interposición, forma de considerar las manifestaciones que se hagan valer en él, lineamientos para su resolución y clarificación de su naturaleza respecto al recurso de revisión fiscal, entre otros elementos, que en el desarrollo de este capítulo expondremos.

3.2.3.1 APLICACIÓN SUPLETORIA

Amén de lo demostrado en el tema precedente, el presente permitirá referirnos concretamente a la figura de aplicación supletoria de una norma jurídica o ley, que sólo había sido enunciada hasta este momento. Ello servirá exclusivamente como punto de partida para el subsecuente estudio de la aplicación supletoria de la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo, al trámite de los recursos de revisión fiscal, bajo argumentos novedosos hasta este momento, que apoyan y se contraponen a lo anterior. Por último, analizaremos el resultado a la luz de los argumentos ya expuestos en puntos anteriores de este mismo capítulo, que en todo caso se han dirigido a demostrar que actualmente no es jurídicamente posible tal supletoriedad, para sostener esta circunstancia a manera de conclusión.

Antes de continuar, resulta conveniente hacer notar que en este capítulo ya hemos atendido la aplicación supletoria del artículo 83 de la Ley de Amparo, que prevé la revisión adhesiva en los juicios de garantías, al trámite del recurso de revisión fiscal, pero el tratamiento que hemos otorgado para negar categóricamente esa supletoriedad, consistió en argumentos que no partían de la figura jurídica de la aplicación supletoria (que no por ello menos displicentes y sólidos), sino que incidían sólo tangencialmente en la naturaleza jurídica de esa figura negando su procedencia en las revisiones fiscales en los términos sostenidos por la SCJN y con otros razonamientos que sostuvimos en el mismo sentido. Así, para completar nuestra conclusión de que no es aplicable a las revisiones fiscales tal supletoriedad y sostener de mejor manera la postura a que hemos arribado, es menester referirnos *ex profeso* a la aplicación supletoria, para entender el origen y esencia de la figura, y partir de esos elementos con argumentos positivos y negativos, para ampliar nuestra visión en un estudio más profundo que nos conduzca a una conclusión más sólida. Así se exhibe la importancia de estudiar específicamente los elementos esenciales de la aplicación supletoria, por no haberlos analizado previamente.

Por cuestión de orden y claridad, hemos estructurado este punto en los siguientes incisos que incorporan lo enunciado en los párrafos anteriores.

- A) LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LAS NORMAS JURÍDICAS
 B) LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA REVISIÓN ADHESIVA PREVISTA EN LA LEY DE AMPARO, AL TRAMITE DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN FISCAL
 C) CONCLUSIONES A LA LUZ DE LOS ARGUMENTOS YA EXPUESTOS EN PUNTOS ANTERIORES DE ESTE MISMO CAPITULO

Explicamos enseguida lo recién enunciado:

A) LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LAS NORMAS JURÍDICAS

Conviene advertir que históricamente, la noción de supletoriedad jurídica proviene del pensamiento de Friedrich Carl von Savigny, expuesto en el "*Sistema del derecho romano actual*", pero que no corresponde a la acepción actual que plantearemos enseguida. Savigny consideró la existencia de dos tipos de normas jurídicas: las *absolutas o imperativas* –cuyas prescripciones o mandatos se supraordinan a la voluntad individual–, y las *supletorias* –que prevén la validez de acuerdos de voluntades individuales–. Actualmente a estas últimas se conocen como normas *supletivas*, para distinguirlas de las *supletorias* a las que se ha otorgado un significado distinto.

La doctrina española y una parte muy reducida de nuestros autores, acepta que dentro del nombre y contenido del género de integración de normas, se ubique a la supletoriedad como una especie de aquella. Atendiendo lo anterior, clasificamos por nuestra parte al género de integración, o integración *lato sensu*, en dos especies: la *integración propiamente dicha, absoluta*, o integración *strictu sensu*, (categóricamente proscrita por la SCJN), que se identifica con el traslado de una figura jurídica prevista y regulada en un ordenamiento jurídico, a otro en el que no se encuentra prevista ni menos aún regulada tal institución. La otra especie de integración es la *incompleta, relativa* o conocida más propiamente como *aplicación supletoria*, porque mediante ella no se traslada una figura absolutamente nueva a la ley destino, en virtud de que la institución que se trata, ya se prevé en la ley susceptible de ser suplida y sólo es variable el grado en que se complementa su normatividad.

Congruente con lo planteado, desde este momento adoptamos la postura de que el carácter supletorio de la ley deriva y se traduce, en una integración incompleta y envío de

una ley especializada (o general en ciertos casos), a otros textos legislativos generales (o incluso especializados) que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida. Nos referimos a una integración *incompleta*, de conformidad con lo expresado en el párrafo precedente, porque la supletoriedad, tal como ha sido entendida por nuestro máximo tribunal, tiene como requisito indispensable de existencia y aplicación, que la institución jurídica de que se trate, se encuentre prevista en la ley suplida, pues lo contrario significaría trasladar a un ordenamiento una figura jurídica nueva en la forma que ha sostenido la SCJN que está proscrito en nuestro orden jurídico. No obstante esto último, reservamos para el punto 3.2.3.2 de este capítulo, el tratamiento de la figura de la integración, pero hasta ese momento, baste simplemente expresar que bajo el nombre y contenido de la supletoriedad, ha sido aceptada en materia fiscal, la aplicación integradora, tanto en el plano de derecho positivo (CFF de 1938, CFF de 1967 y mejor en el CFF de 1981), como por un sector de la doctrina, e inclusive expondremos ejemplos concretos en ese sentido.

La supletoriedad, tal como hoy se entiende por nuestra SCJN, y la generalidad de los autores mexicanos, opera cuando, existiendo la prevención de una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa en el mismo, lo que hace necesario acudir a otra ley para determinar sus particularidades. La supletoriedad consiste entonces en la aplicación de la ley que contiene la regulación necesaria de que se trata, sólo para colmar la omisión en la ley que será suplida (integración incompleta) o para interpretar las disposiciones de ésta última en forma que se integren con principios generales contenidos en la supletoria. Luego así, ha quedado claro que el carácter supletorio es una categoría asignada a una ley respecto de otro ordenamiento jurídico. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente en leyes de contenido especializado con relación a las leyes de contenido general, aún cuando nuestro derecho positivo vigente admite excepciones a ello.

Sumamente relevante es apuntar que la supletoriedad de leyes se aplica generalmente mediante referencia expresa de un texto legal que la reconoce, que en la mayoría de los casos se trata de la ley susceptible de ser suplida, en otros tantos la prevención se contiene

en la ley señalada como supletoria y en los menos, en diverso ordenamiento (como en el caso de la supletoriedad por causa de *remisión directa* contenida en el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, al cual nos referiremos en párrafos siguientes). La supletoriedad implica un principio de economía e integración legislativas, por una parte para evitar la reiteración fútil de tales principios, y por otra, para permitir la consagración de preceptos especiales en la ley suplida.

Otro caso de aplicación supletoria aceptado doctrinalmente se constituye cuando la referencia de una ley a otras es expresa, en lo que se conoce como regulación por *“remisión directa o expresa”* de un cuerpo normativo. Mediante esta variable de supletoriedad, una norma jurídica prevé una figura respecto de la cual señala que será regulada por las normas establecidas en un ordenamiento distinto. Las llamadas *“remisiones directas”* son una solución de técnica legislativa alternativa a otras posibles, que no significan ni analogía ni supletoriedad, sino sólo un recurso de economía del lenguaje del legislador. En forma ilustrativa, es prudente considerar al artículo 104 fracción I-B de la CPEUM como una norma general de *“remisión directa”* porque ordena que la regulación de las cuestiones de trámite de los recursos de revisión fiscales se tramiten conforme a las reglas que la Ley de Amparo otorga para las revisiones en los juicios constitucionales de garantías, porque tal como expusimos en el segundo capítulo de este trabajo, esa regulación corresponde a la segunda instancia del juicio contencioso administrativo ante el TFJA, y por cuestiones de unidad de la causa y mayoría de razón, debería contenerse en el título sexto del CFF que regula la primera instancia del juicio señalado; congruentemente, las reglas que la Ley de Amparo otorga para las revisiones en los juicios constitucionales de garantías, son las *“normas remitidas”*. La problemática relacionada con este ejemplo, que incide directamente con el tema de este trabajo, es que las reglas de la Ley de Amparo remitidas, están identificadas en los artículos 83 a 94 de ese ordenamiento, pero no todos esos preceptos resultan compatibles con la naturaleza jurídica de las revisiones fiscales y, por ello, la tarea del intérprete consiste en ubicar las que tengan lugar en el contexto de las reglas de la segunda instancia del juicio contencioso administrativo.

Debe entenderse que tratándose de remisiones directas, la aplicación de las leyes supletorias se hará en todos los supuestos no contemplados por la ley que será suplida y que la supletoria la complementará ante las omisiones relativas o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la doctrina considera que las referencias en esta forma a leyes supletorias, son una especie de determinación de las fuentes a las cuales una ley puede remitir para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. El reenvío expreso de una ley a sus fuentes mediante remisiones directas, no siempre implica que la norma remitida se aplique en forma secundaria a la ley que será suplida, independientemente del carácter especial o general de una u otra; existen en nuestro derecho positivo mexicano (en materia mercantil) casos ilustrativos de esto último, en que un precepto de una ley especial establece que una figura jurídica debe regirse por las disposiciones relativas una ley más general, y por la ley especial sólo en lo que sea compatible con la general, lo cual implica que se deben atender primeramente los principios de la ley general y, posteriormente, las disposiciones de la especial suplida. La única constante que apreciamos entonces en el orden de aplicación de las remisiones directas, es que la supletoriedad expresa (tal como también se denominan a este tipo de remisiones), debe considerarse en los términos que la legislación (suplida, supletoria o diversa) lo establezca y, en caso de señalarse la prelación, ello determinará las prioridades en la aplicación de cada una de las leyes consideradas como supletorias.

Consideramos por nuestra parte, que las remisiones directas, son casos atípicos de supletoriedad, porque en los casos regulares existe defecto o laguna de la figura que se trata, o ésta se encuentra regulada con carencia de claridad o precisión, a diferencia de lo que acontece en las remisiones directas, en que nada intentó el legislador para regular tal figura, sino que la única referencia en la ley suplida es la prevención de la figura y la remisión a la normatividad contenida en otra ley.

Otro caso de supletoriedad atípica que denominaremos *aplicación supletoria amplia o extensiva*, se exhibe cuando la ley susceptible de ser suplida, expresa en alguno de sus preceptos, que en los supuestos en que ese ordenamiento no prevea en forma expresa la figura de que se trate, podrá aplicarse supletoriamente otra ley, siempre que tal aplicación

no sea contraria a los principios del derecho que se está supliendo. La norma puede determinar que el ordenamiento supletorio sea alguno o algunos en concreto (Código Federal de Procedimientos Civiles, Código de Comercio, etcétera), pero en una variable de esta supletoriedad atípica puede abrir el rango a cualquier ordenamiento legal positivo vigente del derecho nacional. Podría detractarse que un enunciado tan general no especifica qué figuras no se contraponen a la ley a suplir, y en consecuencia no se previenen las que pueden aplicarse supletoriamente, pero tal postura es inexacta, porque consideramos que en realidad sí se previenen las figuras jurídicas cuya regulación podrá colmarse, sólo que tácitamente. Pero aún en tan general prevención, puede entenderse prevista alguna o algunas figuras jurídicas en la forma tácita señalada, y por tanto, en todo caso se trataría de supletoriedad y no integración. Así es, en la hipótesis que comentamos existen las bases para la determinación de las figuras que pudieran traerse de otro ordenamiento mediante la supletoriedad permitida, y tal identificación necesariamente tendría que surgir del ordenamiento a suplir, pues sólo de su estudio podría concluirse que no contiene la regulación de la figura que se trate y que tal figura no se contrapone a sus principios, de ahí que aparente ser paradójico pero no por ello es incorrecta la aplicación supletoria.

En resumen, hemos expuesto tres casos bien diferenciados de aplicación supletoria de leyes: el *caso tipo*, la *remisión directa o expresa*, y la *aplicación supletoria amplia o extensiva*, a los cuales volveremos a referirnos más adelante, pero ya dirigidos concretamente al tema principal de este capítulo. Asimismo, y aún cuando no determinan diversas clases de aplicación supletoria, son variables de ésta, los siguientes dos elementos también apuntados ya: el ordenamiento que establezca la procedencia de la supletoriedad especificando cuál o cuales leyes serán supletorias respecto a cual otra; y el señalamiento del orden de prelación de cuál ley debe ser aplicada en primer término y cuál o cuales deben aplicarse secundariamente de manera supletoria (independientemente a si la ley suplida y la supletoria o supletorias son relativamente general y especial, o viceversa).

Hasta este momento, hemos dilucidado las clases de aplicación supletoria y las variables en estas, aceptadas dogmáticamente, sin embargo, para continuar nuestro estudio de esta

figura en general, debemos atender los requisitos establecidos por el Poder Judicial Federal al respecto, incluso para conocer si resultan compatibles con la doctrina expuesta.

El Poder Judicial de la Federación en nuestro país, ha sostenido que los requisitos necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas jurídicas respecto de otras, y por tanto ante cuya falta de alguno de estos no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra, son cuatro:

- a) *Que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale la ley aplicable supletoriamente, es decir, que en la propia legislación susceptible de ser suplida, se prevea la supletoriedad de la codificación que se aduce supletoria;*
- b) *Que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea o contemple la institución o figura jurídica respecto de la cual se pretenda la aplicación;*
- c) *Que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes, deficientes, o carentes total o parcialmente para su aplicación a la situación concreta presentada.*
- d) *Que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia (esto es, las disposiciones que se vayan a aplicar supletoriamente), no contraríen, de algún modo, las bases esenciales o principios del sistema legal al que se pretende incorporar la norma supletoria.*

Apoya el señalamiento de los anteriores requisitos, la siguiente jurisprudencia sostenida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil, del Primer Circuito, visible en la página 532 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del año 2000, tomo VI, parte común, Octava Epoca, que textualmente indica:

“SUPLETORIEDAD DE LA LEY. REQUISITOS PARA QUE OPERE.-
Los requisitos necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas respecto de otras, son: a) que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale el estatuto supletorio; b) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; c) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y d) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta

de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra."

El mismo sentido establece la tesis IV.2o.8 K, sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, del Cuarto Circuito, visible en la página 480 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al mes de abril de 1996, tomo III, Novena Epoca, que se transcribe enseguida:

"SUPLETORIEDAD DE UNA LEY A OTRA. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA. Los requisitos necesarios para que exista supletoriedad de una ley respecto de otra, son a saber: 1.- Que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale la ley aplicable; 2.- Que la ley a suplirse contenga la institución jurídica de que se trata; 3.- Que no obstante la existencia de ésta, las normas reguladoras en dicho ordenamiento sean insuficientes para su aplicación al caso concreto que se presente, por falta total o parcial de la reglamentación necesaria, y 4.- Que las disposiciones con las que se vaya a colmar la deficiencia no contraríen las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una ley en otra."

A continuación comentaremos los cuatro requisitos para la aplicación supletoria, ya enunciados en párrafos anteriores, que el Poder Judicial Federal ha establecido:

a) Que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale la ley aplicable supletoriamente, es decir, que en la propia legislación susceptible de ser suplida, se prevea la supletoriedad de la codificación que se aduce supletoria.

Este requisito contiene dos elementos, uno general y el otro específico: la admisión de supletoriedad y la admisión de la supletoriedad en el ordenamiento susceptible de ser suplido. El primer elemento es acorde con la doctrina, en la parte general, sólo que ésta admite en particular tres ordenamientos que pueden prever tal supletoriedad: en primer orden la ley susceptible de ser suplida, en segundo lugar la ley supletoria, y en tercer lugar un ordenamiento diverso al supletorio y al susceptible de ser suplido. El segundo elemento es simplemente una especie del primer elemento general: cuando la aplicación supletoria deba estar prevista *en y sólo en* el ordenamiento susceptible de ser suplido, forma en que ha sido entendido este requisito por nuestro Poder Judicial Federal, como se aprecia de los dos

criterios recién transcritos. No obstante lo anterior, apreciamos una inconsistencia en la forma de sentar este requisito, porque al referirse los Tribunales de la Federación a la especie de supletoriedad mediante *remisión directa o expresa* –ya estudiada por nuestra parte–, simplemente señalan que la supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación la establece, pero no reiteran en este caso, que es imprescindible que el ordenamiento que la permite y ordena deba ser la ley susceptible de ser suplida. Un caso ilustrativo de supletoriedad por remisión directa que siempre ha sido aceptado, en el que se aprecia que la norma que prevé la aplicación supletoria, es el del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, que no siendo ni la ley supletoria –Ley de Amparo–, ni la ley suplida –CFF–, permite la supletoriedad de uno a otro ordenamiento tratándose exclusivamente de la regulación del trámite del recurso de revisión fiscal. Contundente resulta este ejemplo para exhibir la inconsistencia del criterio que únicamente acepte la aplicación supletoria cuando se prevea en el ordenamiento que pueda ser suplido, precisamente porque hemos demostrado que las remisiones directas son especies de supletoriedad que pueden ordenarse no sólo en la ley a suplir, sino también en la supletoria, e incluso, en un ordenamiento distinto como en el ejemplo recién sostenido en este mismo párrafo.

Apoya el ejemplo e idea de que la *remisión directa* del artículo 104 constitucional es un tipo de aplicación supletoria, la siguiente jurisprudencia sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 533 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del año 2000, tomo VI, Novena Epoca, que a la letra indica:

“SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUÁNDO SE APLICA.- La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación la establece. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación

para dar debida coherencia al sistema juridico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializado con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.”

Continuemos comentando los demás requisitos.

b) Que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea o contemple la institución o figura jurídica respecto de la cual se pretenda la aplicación.

Tratándose de éste requisito, sostenemos igualmente que no resulta totalmente acertado, porque limita la aplicación supletoria a que el ordenamiento objeto de suplirse prevea la figura o institución jurídica de que se trate; sin embargo, congruente a lo que hemos señalado respecto al inciso a) anterior, también apreciamos que es válida la aplicación supletoria de una figura prevista en este sentido, tanto en el ordenamiento tendiente a suplir, como en uno diverso a la ley suplida o supletoria. Obviamente, el criterio que sostiene como elemento *sine qua non* al requisito que comentamos, olvida las variables de aplicación supletoria, mediante *remisiones directas* y de *aplicación supletoria extensiva*, a que ya nos hemos referido, y omite considerar que en nuestro derecho positivo mexicano existen casos ilustrativos de esas figuras (el contenido en el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, algunos ejemplos en leyes mercantiles, entre otros). De lo anterior concluimos que el requisito en comento debe ampliarse hasta el grado de considerar que la figura que se suplirá deba estar simplemente prevista en ley, sólo cuando exista la prevención legal idónea que posibilite la aplicación de esa figura en forma supletoria al ordenamiento que la requiere.

c) Que no obstante la previsión, las normas existentes en el cuerpo jurídico susceptible de ser suplido, sean insuficientes, deficientes, o carentes total o parcialmente para su aplicación a la situación concreta presentada.

Es precisamente este elemento el que justifica acudir a la reglamentación necesaria que cubra la normatividad inexistente, insuficiente, o deficiente, en el ordenamiento objeto de

completarse. Este requisito ha quedado debidamente explicado al inicio de este tema, como parte central de la figura en estudio, razón por la que no abundamos más a este respecto.

- e) *Que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia (esto es, las disposiciones que se vayan a aplicar supletoriamente), no contraríen, de algún modo, las bases esenciales o principios del sistema legal al que se pretende incorporar la norma supletoria.*

Este requisito parte de considerar como un axioma general, que el orden jurídico nacional se integra en forma de sistema, cuyas normas jurídicas deben relacionarse y completarse, pero de ninguna forma es permitido que se contrapongan unas a otras, y en caso de resultar contradicciones o defectos (antinomias, lagunas), debe prevalecer la esencia jurídica de la materia que se trate, respetándose invariablemente los principios en que se base todo el derecho sustantivo a que se refiera el caso concreto, pues es precisamente la rama jurídica o especialidad del derecho la que debe imponerse a cualquier otra norma que pudiere aplicarse en virtud de criterios simplemente formales. En forma ilustrativa, podemos señalar como caracteres inalienables de la materia penal, la aplicación estricta de la ley, la suplencia de la queja como un principio de la materia agraria, la presunción de legalidad de los actos de autoridad en materia fiscal y su susceptibilidad de ser revertida en materia fiscal, entre una infinidad de ejemplos que podríamos citar.

En esa tesitura, queda evidenciada la supletoriedad en la legislación como un instrumento para dar debida coherencia al sistema jurídico, cuya aquiescencia siempre debe surgir de la ley, pero de ninguna manera para ocasionar contradicciones o mayores lagunas que impidan la resolución del caso concreto.

Así pues, en este inciso A), nos hemos referido a la justificación general y a los elementos generales de la figura jurídica de la *aplicación supletoria*, planteamos sus tres clases que adopta la doctrina (el *caso tipo*, las *remisiones directas* o *expresas*, y la *aplicación supletoria amplia* o *extensiva*). Igualmente, hemos puntualizado y comentado los cuatro elementos que ha sostenido nuestro Poder Judicial Federal como requisitos *sine qua*

non para la aplicación supletoria de normas jurídicas. Ergo, nos encontramos en posibilidad de dirigir el anterior estudio, al tema concreto de este capítulo.

B) LA APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA REVISIÓN ADHESIVA PREVISTA EN LA LEY DE AMPARO, AL TRAMITE DE LOS RECURSOS DE REVISIÓN FISCAL

Por orden y claridad, en primer lugar confrontaremos las tres clases de aplicación supletoria dogmáticamente estudiadas en el inciso anterior, al tema de este inciso, y posteriormente efectuaremos un examen similar a la luz de los requisitos establecidos por el Poder Judicial Federal para la aplicación supletoria. Esto nos permitirá concluir que actualmente no es posible aplicar supletoriamente la figura de la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo, al trámite de los recursos de revisión fiscal.

Retomando los casos dogmáticamente aceptados de aplicación supletoria expuestos en el inciso A) anterior, señalamos en primer lugar, el caso tipo, cuando una ley por su ministerio, permite y ordena que pueda ser aplicada una figura jurídica que prevé textualmente, pero respecto de cuya regulación existen lagunas jurídicas por no regularse en forma clara y precisa en el ordenamiento susceptible de ser suplido. En segundo lugar, nos referimos a un caso atípico de aplicación supletoria, conocido como remisión directa o expresa de un cuerpo normativo, mediante la cual, una norma legal prevé expresamente una figura jurídica, de la cual señala que debe regularse por las normas establecidas en un ordenamiento distinto que especifica; a diferencia del caso tipo señalado en primer lugar, las remisiones directas no persiguen cubrir lagunas o aclarar la normatividad de una figura defectuosamente regulada, porque en las remisiones expresas el legislador omitió cualquier referencia que no fuere prever simplemente la figura que se trate, es decir, que persiguió remitir al intérprete legítimo de la ley suplida a otro ordenamiento, pero no buscó regular (aunque fuere incompleta o defectuosamente como sucede en el caso tipo) una figura que consideró ya normada correctamente en otra ley. La tercera clase de aplicación supletoria a que aludimos, es también atípico, al que denominamos aplicación supletoria amplia o extensiva, cuando la ley susceptible de ser suplida, expresa en alguno de sus preceptos, que en los supuestos en que ese ordenamiento no prevea en forma expresa la figura de que se trate, podrá aplicarse supletoriamente otra ley, siempre que tal aplicación no sea contraria a

los principios del derecho que se está supliendo. Las variables de este último caso son que la norma que permita y ordene la supletoriedad, especifique qué ley o leyes podrán ser supletorias, o bien, que tal norma permita la supletoriedad de cualquier ordenamiento legal positivo vigente del derecho nacional que no se contraponga a los principios de la materia suplida.

En concreto, respecto al *caso tipo* de supletoriedad, negamos categóricamente que exista una ley o norma jurídica en nuestro derecho, que permita u ordene que pueda ser aplicada la revisión adhesiva prevista para los juicios de amparo para el trámite de las revisiones fiscales, pues la previsión de la Ley de Amparo respecto a esa figura no admite que pueda dirigirse a las revisiones fiscales, sino que sólo puede aplicarse a los juicios constitucionales de garantías. Por lo que corresponde al caso de aplicación supletoria por *remisión directa*, tampoco existe alguna norma legal del CFF, la Ley de Amparo, o de alguna otra ley, que instituya el recurso de revisión adhesiva con motivo de la interposición del recurso de revisión fiscal, y tampoco que sujete la regulación de tal figura, a las prevenciones relativas de la Ley de Amparo para las revisiones adhesivas, en virtud de lo cual tampoco es aceptable la aplicación supletoria en esta variable. Por último, por lo que se refiere a la *aplicación supletoria amplia o extensiva*, tenemos referencias de que ésta pudo aplicarse de conformidad a las disposiciones del CFF de 1938,¹⁰ pero aún cuando podría entenderse contenida en la actualidad dentro del CFF, no podría aplicarse la permisión legal que representa esta variable, de este ordenamiento ni de cualquier otro de nuestro orden jurídico, en virtud de la incompatibilidad que representa con los requisitos establecidos en el Poder Judicial de la Federación, máxime que en todo caso el artículo 197 del actual Código Tributario Federal sólo permite la aplicación supletoria del Código Federal de Procedimientos Civiles, pero no de la Ley de Amparo ni de cualquier otro ordenamiento legal.

Demostrado lo anterior, contrapondremos los requisitos establecidos por el Poder Judicial Federal para la aplicación supletoria de la que sostenemos su improcedencia. Tales elementos, ya estudiados en el inciso A) anterior, son: a) Que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale la ley aplicable supletoriamente, es decir,

que en la propia legislación susceptible de ser suplida, se prevea la supletoriedad de la codificación que se aduce supletoria; b) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea o contemple la institución o figura jurídica respecto de la cual se pretenda la aplicación; c) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes, deficientes, o carentes total o parcialmente para su aplicación a la situación concreta presentada, y; d) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia (esto es, las disposiciones que se vayan a aplicar supletoriamente), no contraríen, de algún modo, las bases esenciales o principios del sistema legal al que se pretende incorporar la norma supletoria.

Efectivamente, el primer elemento ya permite negar la aplicación supletoria de la revisión adhesiva prevista para los juicios de amparo, para el trámite de las revisiones fiscales, pues el CFF no dispone que la ley aplicable supletoriamente es la Ley de Amparo. El segundo requisito establecido por el Poder Judicial Federal, fortalece la postura señalada, porque el CFF no admite ni contempla expresamente ser objeto de supletoriedad respecto a la revisión adhesiva derivada de una revisión fiscal, ni siquiera en forma tácita (lo cual tampoco cumpliría este requisito), pues en absoluto se refiere a esta figura. De considerarse en forma aislada el tercer requisito, podría deducirse adecuado, ya que el CFF denota la carencia total de regulación, de la figura de revisión adhesiva, sin embargo, el cumplimiento de este requisito presupone el del requisito anterior, razón por la que no se cumple tampoco. El cuarto requisito tampoco se cumple, porque el Poder Judicial Federal ha sostenido los agravios o consideraciones que pueden hacerse valer mediante revisión adhesiva en los juicios de amparo, y de acuerdo con un análisis realizado por nuestra parte acerca del contenido sustancial de lo que debería tener derecho a argumentar el particular opositor al recurso de revisión fiscal, encontramos que no resultaría adecuado equiparar ambos contenidos, pues a pesar de los puntos de coincidencia, existen otros en que la revisión adhesiva regulada en los juicios de amparo sí contraría la esencia de la figura que hemos propuesto en este capítulo a favor del opositor al recurso de revisión fiscal, resultando extraña a la naturaleza de ésta última.

En ese tenor, a la luz de los requisitos para la aplicación supletoria sostenidos por el Poder Judicial Federal, tampoco es válida para el trámite de las revisiones fiscales, la relativa aplicación de la regulación de la revisión adhesiva prevista en la Ley de Amparo.

La base Constitucional de la aplicación supletoria de normas, es el último párrafo del artículo 14 de la CPEUM, mismo que ha sido utilizado también por algunos autores como fundamento para sostener y defender la figura de la *integración*, de la manera en que estudiaremos en el punto 3.2.3.1 siguiente. Tal precepto establece en lo conducente:

"Art. 14.- ...

...

...

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

Una interpretación exegética a ese texto constitucional nos permite apreciar que los juicios en materia común –y por extensión lógica en materia contenciosa administrativa–, admiten la aplicación de tres fundamentos para su resolución, y por mayoría de razón, para su sustanciación o tramitación, referida obviamente a la totalidad de las instancias por las que se prolongue el procedimiento, ya que al no distinguir el Constituyente no existe razón para que el intérprete pueda hacerlo. La aplicación de los tres fundamentos se acota por el orden de prelación claramente prestablecido: primero el texto legal, después su interpretación y por último los principios generales del derecho. En virtud de que la aplicación supletoria sólo se relaciona con los dos primeros elementos, es que discriminaremos el tratamiento de los principios generales del derecho. En ese entendido, observamos que la aplicación supletoria primordialmente toma su fundamento constitucional del primer elemento: la ley, precisamente porque solo es posible aplicar supletoriamente una norma legal que existe formalmente (sea parte de un ordenamiento legal de observancia general, emitido por el órgano legislativo correspondiente, y debidamente promulgado y publicado de conformidad con el procedimiento legislativo establecido en la misma CPEUM), y sólo cabría referirnos al segundo elemento: la interpretación, cuando ésta se hiciere homologando la aplicación del derecho supletorio a los lineamientos y principios elementales de la materia que se pretende suplir, pero incluso

en este supuesto la figura supletoria debe tener existencia formal para ser susceptible de interpretación.

Un aspecto importante que observamos del tratamiento constitucional (tácito, de la manera señalada) a la supletoriedad, es que de ninguna manera indica que sólo la materia civil podrá ser supletoria, lo cual podría explicarse *a priori* advirtiendo que el último párrafo del artículo 14 de la CPEUM inicia con el enunciado de "... *En los juicios del orden civil...*", que no admite reiteración de que sólo la materia civil podrá ser supletoria en nuestro orden jurídico mexicano, máxime que la permisión constitucional de la supletoriedad la apreciamos exclusivamente en forma tácita. No obstante lo anterior y sin pronunciarnos acerca de la necesidad de que en forma expresa se incluyeran en nuestra CPEUM las bases y alcances de la aplicación supletoria (por no ser objeto directo de este tema y porque la interpretación del Poder Judicial de la Federación ha aceptado esta figura y puntualizado sus requisitos haciendo parcialmente innecesaria alguna aclaración constitucional), es claro que nuestro derecho positivo ha incorporado innumerables casos ilustrativos en que ordenamientos legales sustantivos y adjetivos no civiles, pueden tener el carácter de ley supletoria, tales como el del Código de Comercio respecto a leyes mercantiles especiales, el de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo respecto a leyes administrativas especiales, la Ley de Amparo respecto al CFF (en virtud de la aplicación supletoria por remisión directa prevista en el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM), entre otros muchos más. Lo anterior, se explica *a posteriori*, porque la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico, lo que implica un principio de economía legislativa, por una parte para evitar la reiteración fútil en la ley suplida de tales principios y regulación, y por otra, para permitir la consagración de preceptos especiales en la misma ley suplida.

Concomitante a lo anterior, la base legal de la supletoriedad en el juicio contencioso administrativo (y por *mayoría de razón y unidad de la causa*, en la segunda instancia de tal procedimiento) se localiza en el primer párrafo del artículo 197 del CFF: la lectura del tal artículo pone de manifiesto enunciados en que determinadas reglas del proceso civil federal son llamadas a encontrar aplicación en la primera y segunda instancia del juicio

contencioso administrativo. Independientemente de que el enunciado exacto de este artículo subordina las disposiciones del título sexto del CFF a lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte, no podemos soslayar que el mismo precepto establece que a falta de disposición expresa de ese ordenamiento, se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece dicho Código. Sin tomar en cuenta la aplicación preferente de los tratados internacionales sobre la regulación del CFF, aparece entonces sumamente relevante la conclusión apriorística (y falaz como demostraremos) de que sólo el CFPC podría considerarse aplicable supletoriamente al procedimiento contencioso administrativo (primera y segunda instancia), porque tal como hemos sostenido, consideramos que la Ley de Amparo también es aplicable supletoriamente al CFF, e incluso ponemos a consideración del lector una postura que resulta sumamente debatible y que nos resulta ajena: que algún otro ordenamiento legal pudiese ser considerado supletorio de la materia contenciosa administrativa, bajo las condiciones que enseguida se indican.

Así es, en primer lugar, respecto a nuestra consideración de que la Ley de Amparo es supletoria del CFF, es prudente simplemente recordar que esta circunstancia deriva del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM, norma general de “remisión directa” que ordena que la regulación de las cuestiones de trámite de los recursos de revisión fiscales se tramiten conforme a las reglas que la Ley de Amparo otorga para las revisiones en los juicios constitucionales de garantías, porque tal como expusimos en el segundo capítulo de este trabajo, esa regulación corresponde a la segunda instancia del juicio contencioso administrativo ante el TFJFA, y por cuestiones de unidad de la causa y mayoría de razón, debería contenerse en el título sexto del CFF que regula la primera instancia del juicio señalado, y por tal razón es supletoria la Ley de Amparo al CFF.

El argumento que pretende sostener que la Ley de Amparo o incluso otro ordenamiento legal distinto al CFPC pudiera ser considerado válidamente supletorio respecto al CFF, parte de los siguientes elementos: que conforme al artículo 14 Constitucional la solución a todo problema jurídico debe encontrar su sustento en primer orden en la ley (lo cual hemos

indicado que permite la aplicación supletoria) y en ese sentido, de no existir norma directa en el caso planteado, la supletoriedad bien podría derivarse válidamente por parte de los jueces de tal previsión constitucional mediante la utilización de figuras jurídicas y su regulación contenida en algún ordenamiento distinto al CFPC, y el requisito de previsión de la figura podría sostenerse que es tácito en la forma establecida por el artículo 14 Constitucional. Apoyan esa postura sus defensores, con base en el principio general del derecho que señala que el silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia, y en la perspectiva de que el orden jurídico es, más allá de divisiones en ramas que sólo permiten una mejor aplicación del derecho, un sistema coherente de normas que puede y debe interrelacionarse siempre que sea necesario, para el debido cumplimiento de sus fines últimos. Reservar el carácter supletorio a las leyes civiles presupone considerar al derecho procesal civil como *derecho procesal común*, postura que en nuestro país no ha sido controvertida, sin embargo, sí lo han hecho doctrinas extranjeras como la española; así, para Desdentado Daroca no es acertado desde el punto de vista lógico calificar de *común* al derecho procesal civil, porque el proceso civil no es sino una de las categorías y clases de procesos al mismo o semejante nivel que los demás. Independientemente de poder negar el carácter de derecho procesal común del CFPC, lo que apoyaría en cierta medida la posibilidad de acudir a otros ordenamientos de otras materias en forma supletoria, observamos que por su precedencia histórica y su actual grado de evolución conceptual, la materia procesal civil federal contiene en numerosos aspectos la base de una teoría general del proceso que puede servir para el tratamiento de los problemas que se plantean en otros procesos. La reserva de sus detractores para aceptar tal mecanismo es obvia: su similitud con la integración *absoluta*, o *strictu sensu*, que ya hemos estudiado en este punto, razón por la que será mejor tratada esta idea en el punto 3.2.3.2.

Hemos observado que la segunda parte del primer párrafo del artículo 197 del CFF, preceptúa que rige como supletoria a la regulación de *los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, "a falta de disposición expresa"*, el Código Federal de Procedimientos Civiles. Esta es una norma sobre fuentes del derecho en materia contenciosa administrativa. Ahora bien, lo carente de *disposición expresa*, es una

expresión oscura aunque correcta, porque no están identificadas perfectamente las normas del CFPC (y por extensión, de la Ley de Amparo) que tienen puerta de entrada en la composición del procedimiento contencioso administrativo y del recurso de revisión fiscal (éste como segunda instancia del primero); al tiempo que, aunque parezca una paradoja, el texto del CFF es el único punto de partida a partir del cual puede razonarse y determinarse qué es lo no previsto en él. En este caso, la tarea del intérprete de localizar lo imprevisto en el CFF es en ocasiones menos compleja que la de seleccionar las normas de la Ley de Amparo que pueden ser aplicadas en la segunda instancia del procedimiento contencioso administrativo, de la manera en que hemos visualizado desde el segundo capítulo de este trabajo.

Por último, la delimitación negativa del ámbito de supletoriedad, nos permite observar algunos criterios: uno de ellos, eco de una *communis opinio* doctrinal y jurisprudencial, indica que la supletoriedad encuentra su límite negativo cuando la norma procesal que se pretenda aplicar supletoriamente resulte incompatible con el régimen diseñado por la Ley Contenciosa Administrativa (CFF), por lo que subyace el principio de no contradicción. Otro caso es cuando sea aplicable supletoriamente una ley distinta al CFPC, como podría ser la LOTFJA, tratándose de la determinación de los días hábiles del TFJA, en supletoriedad a lo dispuesto por los artículos 12, 197 y demás relacionados del CFF. Otros casos son aquellos en los que se llega a la conclusión de que el legislador ha establecido en el CFF una regulación cerrada en una determinada figura o aspecto de la misma, pues es un corolario lógico del presupuesto de la supletoriedad el que no debe buscarse esta aplicación cuando no exista la necesidad.

De lo anterior, es claro que la aplicación supletoria se prevé constitucionalmente, y legalmente en el CFF, pero no obstante tales permisiones generales, podemos destacar a manera de resumen que es improcedente la supletoriedad de la regulación que otorga la Ley de Amparo para la revisión adhesiva en los juicios de garantías, respecto al trámite de la revisión fiscal.

C) CONCLUSIONES A LA LUZ DE LOS ARGUMENTOS YA EXPUESTOS EN PUNTOS ANTERIORES DE ESTE MISMO CAPITULO

Como el lector puede recordar, en el punto 3.1 del presente capítulo, transcribimos la jurisprudencia 2a./J.35/2004 de la Segunda Sala de la SCJN, de voz: “*REVISION FISCAL. NO LE ES APLICABLE EL ARTICULO 83, ÚLTIMO PARRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, QUE PREVE LA REVISIÓN ADHESIVA.*”, mediante la cual se observan las razones elementales con que la SCJN forma su criterio actual para negar categóricamente la posibilidad de aplicar a las revisiones fiscales, la revisión adhesiva prevista en el artículo 83 de la Ley de Amparo. Consideró nuestro máximo tribunal que el *Poder Revisor de la Constitución* creó el recurso de revisión fiscal sin precisar los casos de su procedencia y delegando en el legislador ordinario la facultad de reglamentarlos. Razonó que entonces a las revisiones fiscales no es aplicable el artículo 83, último párrafo, de la Ley de Amparo, que prevé la revisión adhesiva, porque tal precepto no dispone la procedencia de la mencionada revisión adhesiva en las revisiones fiscales, lo que resulta necesario porque al no regularse en la CPEUM, sólo podría contenerse la procedencia de la revisión adhesiva en las revisiones fiscales si la Ley de Amparo u otro ordenamiento legal discerniera expresamente tal procedencia, lo que no acontece, máxime que del artículo 104 fracción I-B de la CPEUM sólo remite a la Ley de Amparo para que regule este ordenamiento los aspectos de mero trámite del recurso de revisión fiscal, pero no su procedencia, ni mucho menos la procedencia de la revisión adhesiva para las revisiones fiscales. Así, las razones que otorga la Corte con las que niega la aplicación supletoria referida, no surgen medularmente de un estudio acerca de la figura de aplicación supletoria, sin embargo, constituyeron un primer plano de convicción para este trabajo sobre las razones lógico jurídicas que estimó.

Ahora bien, tras haber estudiado en este punto del presente capítulo la esencia de la figura de aplicación supletoria, sus clases y variables que acepta la doctrina, los requisitos para su aplicación establecidos jurisprudencialmente por nuestro Poder Judicial Federal, confrontamos los elementos dogmáticos y jurisprudenciales planteados, con la posibilidad de que a las revisiones fiscales resultare aplicable supletoriamente el artículo 83, último párrafo, de la Ley de Amparo, que prevé la revisión adhesiva, y concluimos en un segundo

plano de convicción para este trabajo, que esa aplicación es improcedente porque en ese caso no se respetarían los elementos y requisitos exigidos por la doctrina y la jurisprudencia.

Por último, hemos desentrañado la forma en que nuestra CPEUM prevé la aplicación supletoria de las normas jurídicas, y estudiamos la **permisión legal de aplicación supletoria** que establece el CFF, para analizar si de acuerdo a estos criterios generales pudiere sostenerse que a las revisiones fiscales resultare aplicable supletoriamente el artículo 83, último párrafo, de la Ley de Amparo, que prevé la revisión adhesiva, sin embargo concluimos negativamente en un tercer plano de convicción para este trabajo. En virtud de todo lo anterior, consideramos sólida esta postura a la que hemos arribado.

3.2.3.2 APLICACIÓN INTEGRADORA

Nuevamente recordamos al lector de las advertencias realizadas respecto a este tema en la introducción de este trabajo, cuya comprensión presupone la lectura de esas anotaciones. El estudio de la aplicación integradora se justifica porque en su virtud existe la posibilidad de aplicar a las revisiones fiscales la regulación de las revisiones adhesivas previstas en la Ley de Amparo —lo cual es debatible y que representa una postura con la cual nos pronunciamos en desacuerdo—. En este orden de ideas, hemos de referirnos enseguida a una de las especies del género de integración, es decir, a la integración *propiamente dicha*, *absoluta*, o integración *strictu sensu* (categóricamente proscrita por la SCJN), que se identifica con el traslado de una figura jurídica prevista y regulada en un ordenamiento jurídico, a otro en el que no se encuentra prevista ni menos aún regulada tal institución. La otra especie de integración es la *incompleta*, *relativa* o conocida más propiamente como *aplicación supletoria*, misma que fue estudiada en el punto anterior, y cuyo tratamiento sería fútil y reiterativo en este apartado. Recordemos simplemente que la anterior clasificación efectuada por nuestra parte, toma sustento de la doctrina de autores españoles entre los que se ubican Requero Ibáñez, Desdentado Daroca, Guasp, Vega Labella, Sala Sánchez-Xiol, Rios-Fernández Montalvo, e incluso algunos autores mexicanos como Manuel González Oropeza, y que ha sido modelada conforme a la jurisprudencia del Poder

Judicial de la Federación y a algunos casos de derecho positivo observados en nuestro país que adoptan (tácita y no expresamente) la clasificación señalada por nuestra parte.

El mismo Poder Judicial de la Federación en nuestro país, ha reconocido la diferencia entre las figuras de integración y la de supletoriedad de normas, señalando que sólo es válida jurídicamente ésta última cuando la figura jurídica de que se trata se encuentre prevista en el ordenamiento a ser suplido, y se separa de la doctrina que acepta a la integración como una especie de la supletoriedad, aduciendo que no es lógico ni jurídico acudir a la supletoriedad para crear instituciones extrañas a la ley que la permite.

En este tema, abordaremos concretamente los siguientes puntos:

- A) *La noción general de la figura de aplicación integradora.*
- B) *Algunas consideraciones relativas a cuando una ley no se refiere expresamente a ningún texto legal supletorio.*
- C) *Los métodos de integración de la materia contenciosa administrativa clasificados por la doctrina española, incluyendo las razones con que defiende la auto-integración en contra de la postura que sostiene a la ley procesal civil como ley procesal común (única o más importante).*
- D) *Los razonamientos de los autores que defienden la integración de normas, con los que sostienen que el artículo 14 Constitucional es el principal fundamento jurídico de esa figura en nuestro orden jurídico mexicano, así como los argumentos lógico-jurídicos con los que justifican la aplicación integradora en el derecho positivo mexicano y en particular en la materia contenciosa administrativa.*
- E) *Las razones a las que obedece el criterio de nuestro Poder Judicial Federal, para negar la aplicación integradora en nuestro derecho.*
- F) *Algunos ejemplos que consideramos casos ilustrativos de aplicación integradora en nuestro derecho (bajo la apariencia formal de supletoriedad), particularmente en la materia fiscal.*
- G) *Conclusiones acerca de la insuficiencia de los argumentos que apoyan la aplicación integradora, para pretender una aplicación de este tipo a las revisiones fiscales, de la regulación contenida en la Ley de Amparo para las revisiones adhesivas en los juicios de garantías.*

Continuemos con el estudio particular de lo recién enunciado:

- A) *La noción general de la figura de aplicación integradora.*

La noción general de la aplicación supletoria ya se ha indicado, tanto al estudiar la supletoriedad de normas y contraponerla a ésta, como al inicio de este tema, por lo que sólo baste recordar que se identifica con el envío de una figura jurídica prevista y regulada en un ordenamiento jurídico, a otro en el que no se encuentra prevista ni menos aún regulada tal institución.

B) Algunas consideraciones relativas a cuando una ley no se refiere expresamente a ningún texto legal supletorio.

En esta parte, citaremos lo que ha señalado Manuel González Oropeza al respecto: "*a) la aplicación supletoria de usos, costumbres y principios generales de derecho no está impedida como un método de integración interpretativa del derecho; b) la aplicación de otras leyes puede realizarse mientras se traten sobre aspectos cuyo contenido no es el objetivo de la ley primaria, en tanto no contravengan sus disposiciones, p.e. puede considerarse de aplicación supletoria la «LGBN» [Ley General de Bienes Nacionales] ..., respecto a la materia de bienes nacionales con relación a la legislación administrativa; c) la aplicación de otras leyes de la misma especialidad puede realizarse en virtud de interpretaciones analógicas permisibles, en tanto no contravengan a la ley primaria, «i.e.»: el «CCo» [Código de Comercio], y el «LGSM» [Ley General de Sociedades Mercantiles] serán de aplicación supletoria de la Ley General de Sociedades Cooperativas (LGSC) [Ley General de Sociedades Cooperativas], aunque ésta no se refiera expresamente a los primeros, en tanto no la contravengan, puesto que aquellos fijan los principios de la materia de sociedades mercantiles y mercantil en lo general.*"³⁸

De lo anterior se revela parcialmente el contenido de la figura de aplicación integradora, en el primero de los casos, mediante la aplicación de usos, costumbres y principios generales de derecho, mediante la apariencia de aplicación supletoria, pero que reconoce el autor señalado como un método de integración a través de la interpretación del derecho. En el segundo supuesto que indica, advierte la aplicación integradora de unas leyes respecto a otras, cuando se trate de cuestiones que no constituyan el objeto de las leyes *destino*, y puntualiza un requisito sumamente importante: que tal aplicación no contravenga las

³⁸ GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 2ª edición, México, 1988, pág. 1980

disposiciones de la ley susceptible de ser integrada. En el tercer caso, se refiere el autor a lo que denomina interpretaciones analógicas permisibles, mediante las cuales se aplica integradoramente unas leyes a otras de la misma especialidad en tanto no contravengan las integradoras el sentido de las primarias, e introduce otro elemento importante en la integración: que pueda efectuarse aunque la ley primaria no se refiera expresamente a tal aplicación, justificada en que la ley integradora fije los principios generales de la cuestión o figura que se incorpore.

C) Los métodos de integración de la materia contenciosa administrativa clasificados por la doctrina española, incluyendo las razones con que defiende la auto-integración en contra de la postura que sostiene a la ley procesal civil como ley procesal común (única o más importante).

Este apartado nos permitirá seguir aclarando el concepto de la aplicación integradora, con la visión general de la doctrina española, la cual admite dos métodos de integración en la materia contenciosa administrativa: la auto-integración y la integración con base en normas procesales comunes.

La auto-integración, consiste en cubrir las deficiencias o requerimientos de normatividad con las normas de la misma especialidad, es decir, de la materia fiscal o contenciosa administrativa, postulando la preferencia por integrar “desde dentro” en vez de integrar “desde fuera”. Tal preferencia sólo representa un orden de preferencia, pero una vez agotada la auto-integración se permite acudir a la ley procesal común. Exponentes como Requero Ibáñez señalan tres razones fundamentales agotar las posibilidades de auto-integración en el contencioso administrativo: la razón de ser de la jurisdicción contenciosa, consistente en enjuiciar el ejercicio de potestades de la Administración Activa, cuya vocación es servir con objetividad los intereses generales; la estructura del procedimiento contencioso, en que para incoar el proceso siempre hay que impugnar, es decir, debe existir un acto o actuación, o inactividad previos, y; la diferencia del esquema de organización competencial entre el orden contencioso administrativo y el civil. Lo anterior se dirige a mantener la individualidad propia del contencioso administrativo, sin identificarla ni interferirla con el proceso civil, atendiendo las diferencias entre uno y otro.

El otro método de integración al contencioso administrativo es el que adopta a la ley procesal civil (en nuestra materia debemos referirnos al CFPC), como norma procesal común, concebida como el “contexto normativo” necesario de la normatividad del procedimiento contencioso administrativo (en México, título sexto del CFF), de forma tal que la regulación de tal juicio en el ordenamiento de la materia contenciosa administrativa sólo concretan o singulariza puntos demasiado particulares en el proceso contencioso, dentro de la matriz que se constituye por el proceso civil federal considerado como común por contener las normas comunes a todos los procesos.

Los detractores de esta postura exhiben que de aceptarse lo anterior entonces la ley procesal civil debería ser de aplicación directa al proceso contencioso, y no de aplicación supletoria o subsidiaria. Agregan que en lugar de la Ley Procesal Civil Federal, es la Ley Orgánica del Poder Judicial la que en último caso podría considerarse común para todos los órdenes jurisdiccionales, en cuanto es reguladora de ese Poder y de la potestad jurisdiccional, en su conjunto. Asimismo, sostienen que la regulación especial del juicio contencioso administrativo representa un avance por la especialidad de sus leyes procesales, las que no tienen en común con otras leyes procesales sino el ser leyes procesales.

Por último, resta sólo reiterar que considerar al derecho procesal civil como *derecho procesal común*, no ha sido una postura controvertida en nuestro país, sin embargo, autores extranjeros como Desdentado Daroca sostienen que lo anterior no es acertado desde el punto de vista lógico, porque el proceso civil sólo es una de las categorías y clases de procesos al mismo o semejante nivel que los demás. Independientemente de poder negar el carácter de derecho procesal común del CFPC, lo que apoyaría la posibilidad (aún proscrita en nuestro país) de que las leyes integradoras fueren de otras materias distintas a la de la ley primaria (como la Ley de Amparo respecto al CFF, y en ese evento, la figura de la revisión adhesiva del primer ordenamiento, respecto al trámite de las revisiones fiscales como segunda instancia del procedimiento contencioso administrativo previsto en el título sexto del CFF), por su precedencia histórica y su actual grado de evolución conceptual, la materia procesal civil federal contiene en numerosos aspectos la base de una teoría general del

proceso que puede servir para el tratamiento de los problemas que se plantean en otros procesos tales como el contencioso administrativo, lo cual ha sido reconocido en cierto sentido por el artículo 197 del CFF.

D) Los razonamientos de los autores que defienden la integración de normas, con los que sostienen que el artículo 14 Constitucional es el principal fundamento jurídico de esa figura en nuestro orden jurídico mexicano, así como los argumentos lógico-jurídicos con los que justifican la aplicación integradora en el derecho positivo mexicano y en particular en la materia contenciosa administrativa.

El fundamento constitucional utilizado para defender la figura de la aplicación integradora de normas, es el artículo 14 de la CPEUM. Hemos señalado ya que conforme al último párrafo de tal precepto, la solución a todo problema jurídico debe encontrar su sustento en primer orden en la ley, en su interpretación o en los principios generales del derecho. En ese sentido, en los casos en que no exista norma directa para algún caso planteado, la propia Constitución permitiría la utilización de figuras jurídicas contenidas en alguna ley distinta a la que lo requiere, de forma integradora, en aras de la necesidad de que todas las controversias jurídicas en nuestro país tengan sustento para su resolución, por lo que quienes apoyan esta postura sostienen que la prevención de la aplicación integradora es tácita dentro del artículo 14 Constitucional.

Los argumentos lógico-jurídicos con que se justifica la aplicación integradora en el derecho positivo mexicano y en la materia contenciosa administrativa, los cuales igualmente justifican la interpretación del artículo 14 de la CPEUM en la forma recién señalada, son entre otros, los siguientes.

El principio general del derecho de que el silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley no autorizan a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia, constriñe a las autoridades jurisdiccionales para la búsqueda del derecho aplicable al caso que lo requiere, y no limita en absoluto tal búsqueda a que la norma adecuada pertenezca a una determinada rama del derecho, pues en todo caso, lo único que habrá de respetarse será la esencia de la

materia que se debe completar en cuanto a su regulación, pero ello no significa que por no preverse alguna figura en la ley carente quede relevado el juzgador a dejar de resolver el problema, pues en todo caso deberá buscar una figura existente en algún ordenamiento de su sistema jurídico, lo cual permitiría la aplicación integradora.

Lo anterior obedece igualmente a una serie de principios que incluso representan garantías constitucionales o legales, tales como la impartición completa y expedita de justicia y la garantía de jurisdiccionalidad (porque no se resolvería totalmente la controversia en los términos planteados por las partes por falta de una norma jurídica aplicable, o por retardarse o negarse la solución por carencia de fundamento para resolver). Estos principios y garantías redundan sin duda en la perspectiva de que el orden jurídico es, más allá de divisiones en ramas que sólo permiten una mejor aplicación del derecho, un sistema coherente de normas que puede y debe interrelacionarse siempre que sea necesario, para el debido cumplimiento de sus fines últimos.

E) Las razones a las que obedece el criterio de nuestro Poder Judicial Federal, para negar la aplicación integradora en nuestro derecho.

Conocemos dos razones en que se han apoyado elementalmente los detractores de la integración de normas, inclusive el Poder Judicial de la Federación, para la proscripción de esta figura, y nos adherimos a esta postura. Las razones son:

En primer lugar, porque ello equivale a integrar una figura jurídica a una ley que no la prevé, independientemente de que pudieran ser afines a la legislación sujeta a la integración, porque ello implicaría la inclusión de prestaciones, derechos o instituciones ajenas formalmente a la misma, porque no se prevén ni tácita ni expresamente en la ley que se pretende integrar, y se separa a la naturaleza de la supletoriedad de normas, que es simplemente complementar la normatividad de una figura prevista legalmente (ya expresamente, ya en forma tácita).

En segundo lugar, y aún relacionado con lo anterior, no se acepta la denominada integración de normas, porque la misma se traduce en una invasión a las atribuciones que la

CPEUM ha reservado a los órganos legislativos, pues si una autoridad administrativa o jurisdiccional aplicara a un caso concreto una figura jurídica no prevista ni expresa ni tácitamente en la ley natural del procedimiento que se ventila, entonces estaría creando derecho, formándolo, y no simplemente diciéndolo, y tal circunstancia crearía condiciones de confusión en los sistemas de división de poderes y de competencias en que se basa todo nuestro orden jurídico y que resguarda nuestra CPEUM.

F) Algunos casos ilustrativos de aplicación integradora en nuestro derecho (bajo la apariencia formal de supletoriedad), particularmente en la materia fiscal.

En este apartado expondremos enseguida algunos casos que a nuestra consideración constituyen ejemplos de aplicación integradora de normas en nuestro orden jurídico mexicano, y que si bien pudieran cumplir con los elementos que señala la doctrina para considerarse aplicaciones supletorias, sostenemos que bajo las circunstancias actuales no podrían considerarse de tal manera por las razones que en cada caso concreto explicaremos.

Así es, aún cuando los ejemplos que mostraremos pudieren considerarse dentro de alguna de las clases o variables de aplicación supletoria aceptados dogmáticamente, debemos subordinar esta consideración a una razón de mayor relevancia: estos casos por alguna circunstancia no cumplen la totalidad de los cuatro requisitos establecidos por el Poder Judicial de la Federación, mismos que han quedado debidamente expuestos en el tema anterior de este capítulo.

Una consideración necesaria que debemos advertir para comprender el porqué discriminamos a la doctrina frente a la jurisprudencia, es simple: ésta última es fuente del derecho administrativo y fiscal –sustantivo y adjetivo–, por disposición del Capítulo XII *De la Jurisprudencia*, del CFF vigente, y de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y no así la doctrina; en virtud de lo cual concluimos categóricamente que en materia fiscal, cuando un supuesto normativo tenga aforo dogmático en una figura o institución jurídica y también pueda clasificarse dentro de una diversa, reconocida por la

jurisprudencia de los órganos facultados para sentarla, entonces invariablemente deberá preferirse la calificación determinada por la jurisprudencia.

Aclarado lo anterior, continuamos con la exposición de los referidos casos ilustrativos.

- En primer lugar, señalaremos el supuesto del CFF publicado en el DOF del sábado 31 de diciembre de 1938, que estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 1967, mismo que establecía en su artículo 11, lo siguiente:

“ARTICULO 11.- El derecho común sólo podrá aplicarse supletoriamente respecto de este Código y de las demás disposiciones fiscales, cuando expresamente esté previsto o cuando no exista norma expresa y la aplicación supletoria no sea contraria a la naturaleza propia del derecho tributario definido en esas leyes.

Las normas de derecho tributario que establezcan cargos a los particulares, serán de aplicación restrictiva. Para las restantes se estará a los principios generales de derecho.”

Hemos considerado el anterior precepto, no obstante que podría señalarse en contra de esto, su ubicación dentro de la parte del CFF que regulaba la etapa oficiosa y no la parte que normaba el procedimiento contencioso administrativo (que es la fase relacionada directamente el tema de este trabajo), sólo para mostrar que todo el sistema de derecho fiscal era consistente y acorde con tal disposición, pues el artículo 155 de ese mismo código, ubicado dentro del *Título Cuarto De la fase del procedimiento tributario* (que se tramitaba ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación), establecía básicamente los mismos lineamientos que el artículo recién citado, prescribiendo lo siguiente:

“ARTICULO 155.- El Tribunal Fiscal ajustará sus procedimientos a las disposiciones de este Código. A falta de prevención expresa, aplicará las del Código Federal de Procedimientos Civiles.”

Es decir que, tal como lo indica Margáin Manautou, tal código establecía dos reglas de procedencia de la aplicación supletoria:

“a) Sólo podrá aplicarse supletoriamente, con respecto a las disposiciones del ordenamiento administrativo o el Código Fiscal de la Federación en vigor, cuando expresamente esté prevista esa aplicación.

b) Cuando no existe norma expresa, siempre y cuando esa aplicación supletoria no sea contraria a los principios del derecho administrativo o del derecho tributario [incluyendo las normas que rigen el procedimiento contencioso administrativo].”³⁹

Luego, el primer supuesto de supletoriedad que admitía el CFF de 1938, es acorde con los requisitos que el Poder judicial de la Federación ha establecido para ese tipo de aplicación, aún cuando no se refiere expresamente a todos, porque requería que el ordenamiento a suplir lo admitiere expresamente y señalara la ley aplicable supletoriamente, asimismo que contemplare la institución o figura jurídica relativa a la aplicación. El requisito de que las normas existentes en el cuerpo jurídico susceptible de suplirse fueran insuficientes, deficientes, o carentes total o parcialmente para su aplicación a la situación concreta presentada, se obvia lógicamente y en absoluto se contraponen al primer supuesto de supletoriedad que admitía el CFF de 1938, al igual que el consistente en que las disposiciones de aplicación supletoria no deben contrariar las bases esenciales o principios del sistema legal al que se pretende incorporar la norma supletoria, requisito que se establecía en forma expresa en el segundo supuesto y por tanto no podía contraponerse con el primer supuesto. Ergo, el primer supuesto comentado en este párrafo no integraba algún elemento novedoso o contradictorio con los requisitos que el Poder Judicial de la Federación establece actualmente para la aplicación supletoria, y por tanto, no constituye el punto central de atención del ejemplo de aplicación integradora.

El segundo supuesto de aplicación supletoria que admitía el CFF de 1938 es entonces el punto en que centraremos nuestra atención: Cuando no existiere norma expresa resultaba posible la aplicación supletoria siempre y cuando no resultara contraria a los principios del derecho administrativo o del derecho tributario, que como hemos indicado, incluye obviamente las normas que rigen el procedimiento contencioso administrativo en todas sus instancias. Que el CFF de 1938 permitiera la aplicación supletoria cuando no existiere norma expresa (con la condicionante señalada), aparece claro ante nosotros que se trata de

³⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *El recurso administrativo en México*, 6ª edición, México, 2001, pp. 239 y 240

una variable o caso atípico de supletoriedad, doctrinalmente denominada *aplicación supletoria amplia o extensiva*, que ha quedado bien estudiada en el tema anterior, y que simplemente podemos recordar que se verifica cuando la ley susceptible de ser suplida, expresa en alguno de sus preceptos, que en los casos en que ese ordenamiento no prevea en forma expresa la figura de que se trate, podrá aplicarse supletoriamente otra ley, siempre que tal aplicación no sea contraria a los principios del derecho que se está supliendo. La separación del caso tipo de supletoriedad radica en que en la *supletoriedad amplia* no se prevé la figura en forma expresa dentro del ordenamiento a suplir, sino sólo se determina de cuál se trata con posterioridad al estudio de ese mismo cuerpo legal, pues sólo de ello puede concluirse que no se encuentra regulada expresamente tal institución y sólo así puede operar la supletoriedad. Sin embargo, este tipo de *aplicación supletoria amplia o extensiva*, no es aceptado actualmente por el Poder Judicial de la Federación, porque no cubre el requisito de que la figura o institución jurídica se prevea expresamente en el ordenamiento tendiente a ser suplido.

En todo caso, es de concluir que aún cuando el segundo supuesto (formal) de aplicación supletoria que permitía el CFF de 1938, era el considerado dogmáticamente de *aplicación supletoria amplia o extensiva*, misma que en la actualidad debemos tener por proscrita conforme al criterio presente del Poder Judicial de la Federación. Igualmente en forma categórica concluimos que materialmente puede hoy ser calificado ese segundo supuesto del CFF de 1938, como de aplicación integradora, precisamente porque cabe dentro de la descripción de esta figura que recientemente ha efectuado el Poder Judicial de la Federación, máxime que no cumple con el requisito de supletoriedad de que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea o contemple la institución o figura jurídica respecto de la cual se pretenda la aplicación, pues esa previsión se ha entendido que debe ser en forma expresa.

■ El caso del CFF publicado en el DOF del 19 de enero de 1967, vigente del 1º de abril de 1967 al 31 de diciembre de 1982, que establecía en su artículo 11, lo siguiente:

“ARTICULO 11.- Las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta.”

Observamos que tal precepto ya no conservó las dos reglas de aplicación supletoria que establecía el anterior Código, y sólo reiteraba la aplicación estricta de las normas de derecho tributario que otorgaran cargas a los particulares, y adicionaba que debían aplicarse igualmente en forma estricta aquellas que establecieran excepciones a tales cargas. No obstante lo anterior, esta parte se refería sólo a la regulación de la etapa administrativa, pero no del contencioso administrativo, rompiéndose la homogeneidad que existía en el CFF de 1938 que aceptaba las dos reglas de supletoriedad señaladas en ese código para ambas etapas, pues en el CFF de 1967 sólo se mantuvieron tales reglas, con una redacción similar, en el artículo 169 de ese código, que se ubicaba dentro del Título Cuarto del *Procedimiento Contencioso*, y que indicaba:

“ARTICULO 169.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación se substanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento que determina este código. A falta de disposición expresa se aplicarán las prevenciones del Código Federal de Procedimientos Civiles.”

Tal como se aprecia, la redacción del artículo 169 del CFF de 1967, constituye una paráfrasis del diverso 155 del CFF de 1938, si acaso divergiendo porque éste se había referido a los procedimientos ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación y el precepto de 1967 se refería a los juicios ante ese tribunal, pero en todo caso, las reglas de la aplicación de normas de un ordenamiento diverso al CFF a este último, relativas al contencioso administrativo, se conservaban. Para soportar mejor esta afirmación, cabe indicar que del estudio al proceso y documentos legislativos tales como la iniciativa, exposición de motivos, diversas lecturas efectuadas en las Cámaras de diputados y senadores, y los debates de los legisladores para la discusión y aprobación del CFF de 1967, no se aprecia la razón que consideró el legislador ordinario para las modificaciones a los artículos que se referían a la supletoriedad de las normas fiscales, máxime que la nueva redacción de las normas dirigidas a regular el contencioso administrativo fue similar. Así, podemos concluir válidamente que las dos reglas de lo que se denominó supletoriedad en el

CFF de 1938, tuvieron aplicación conforme al CFF de 1967 (aunque ya no en la regulación a la etapa oficiosa, sí en la correspondiente al contencioso administrativo), y por ende, concluimos correlativamente que en el CFF de 1967 también se permitió (materialmente) la aplicación integradora de normas.

Debemos advertir que el texto del artículo 169 del CFF de 1967 no se refirió expresamente al término de supletoriedad (pues acaso al concepto), pero tal omisión de técnica legislativa no sólo permitía materialmente la integración, sino que además abría un precedente en el campo formal del derecho, que desde nuestra perspectiva permitiría aceptar posteriormente en forma expresa la aplicación integradora dentro de la redacción original del código actual, tal como se realizaría efectivamente, aún y cuando ya se había aceptado (material y no formalmente) la *aplicación integradora* en el CFF de 1938 bajo la apariencia de supletoriedad en la forma que hemos demostrado en el anterior ejemplo.

- La redacción original del CFF vigente constituye otro ejemplo. Este código, publicado en el DOF del 31 de diciembre de 1981, y vigente a partir del 1º de enero de 1983, con excepción del Título VI, *del Procedimiento Contencioso Administrativo*, que entró en vigor el 1º de abril de 1983, establecía en la redacción original de su artículo 5º, lo siguiente:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, son de aplicación estricta, así como las que fijan las infracciones y sanciones. 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 de acuerdo con los fines para los cuales fueron establecidas, pudiendo aplicarse cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá integrarse considerando disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten la consecución de los fines a que se refiere este artículo.” (énfasis añadido)

Similar a la redacción del artículo 11 del CFF de 1967, el primer párrafo del precepto recién transcrito ordenaba la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que establecieran cargas a los particulares. Por lo demás, sólo adicionaba la aplicación estricta

de las normas tributarias que fijaran infracciones y sanciones, y aclaraba que debían considerarse que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

El segundo párrafo incorpora el elemento de considerar la finalidad de las disposiciones que no otorguen cargas a los particulares, a efecto su correcta interpretación, y permite aplicar cualquier método de interpretación jurídica e incluso los principios generales de derecho. Pero lo más importante de este párrafo y que nos interesa para este ejemplo, se constituyó por la permisón expresa o textual, para la aplicación de normas jurídicas de derecho federal común, en forma integradora, a la materia fiscal. Consideramos que la expresión del precepto que indica que “... *podrá integrarse*...”, se refiere evidentemente a la figura de la integración de normas, pues sería antitético que el legislador hubiere utilizado un lenguaje coloquial y no jurídico. Del estudio de los actos y documentos legislativos en la formación del artículo 5º del CFF, tal como se encontraba redactado originalmente, no conocemos las razones del legislador ordinario para permitir la integración de normas.

Sin duda, este artículo se debía dirigir sólo a la regulación de la etapa oficiosa en materia fiscal (y por esa razón no podría considerarse de ninguna manera como un antecedente que permitiera la aplicación integradora del artículo 83 de la Ley de Amparo para la regulación del procedimiento establecido en el Título Sexto del CFF vigente), pero que en todo caso su mayor importancia como caso ilustrativo en este tema es que constituye el único ejemplo que conocemos de aplicación integradora en materia fiscal aceptado en forma expresa por un ordenamiento legal. A pesar de esto, cabe indicar que tal precepto, en la forma que en que fue originalmente redactado, nunca entró en vigor, pues mediante reforma al segundo párrafo del mencionado artículo, publicada en el D.O.F. de 31 de diciembre de 1982, quedó en la siguiente forma en que se mantiene actualmente:

“Artículo 5o.- ...

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.”

Refiriéndose lógicamente a las normas que no otorguen cargas a los particulares, este segundo párrafo, en la forma en que se encuentra redactado actualmente, retornó a la consideración formal de aplicación supletoria que había integrado el CFF de 1938 y del cual se había separado el CFF de 1967, y se apartó radicalmente de su texto original que permitía la aplicación integradora en forma textual. También desconocemos las razones que el legislador ordinario consideró para tal reforma, a las cuales no se refieren los documentos de su formación legislativa.

En todo caso, el efecto es que sólo se permite actualmente la aplicación supletoria disposiciones del derecho federal común en la etapa oficiosa ante autoridades administrativas o fiscales, bajo la condicionante de que su aplicación no resulte contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, pero no se permite la aplicación integradora. Aún así, la remanente consideración de que podría tratarse de la aplicación supletoria amplia o extensiva aceptada por la doctrina, al referirse a la falta de norma fiscal expresa que permita la aplicación, y en consecuencia pudiere tratarse de una aplicación integradora, se desvanece bajo los requisitos actuales del Poder Judicial de la Federación establecidos para la supletoriedad, considerando entonces que la aplicación supletoria a que se refiere el artículo 5° del CFF actual únicamente puede verificarse cuando se cumpla la totalidad de los requisitos establecidos por el Poder Judicial de la Federación, incluyendo obviamente que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea o contemple la institución o figura jurídica respecto de la cual se pretenda la aplicación.

Sólo para concluir el tratamiento del CFF vigente, es menester ahora referirnos al texto original y actual del artículo 197 de ese ordenamiento, en la inteligencia que no constituye parte de los ejemplos de aplicación integradora. Tal precepto en su redacción original establecía:

“Artículo 197.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación de acuerdo con la competencia que le señala su Ley Orgánica, se sustanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento que determina este Código.”

Actualmente indica lo siguiente:

“Artículo 197.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de este Título, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este Código...”

Como es posible apreciar, ni en su origen, ni actualmente, previó expresamente la posibilidad de alguna aplicación integradora dentro de la regulación del contencioso administrativo, y la consideración en contra que podría existir de que bajo la apariencia formal de supletoriedad, no sólo admitiera el multicitado *caso tipo*, sino igualmente alguna *aplicación supletoria amplia o extensiva* aceptada por la doctrina, al referirse a la *falta de disposición expresa* que permita la aplicación, y en consecuencia pudiere tratarse de una aplicación integradora, se desvanece bajo los requisitos actuales del Poder Judicial de la Federación establecidos para la supletoriedad, incluyendo lógicamente que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea o contemple la institución o figura jurídica respecto de la cual se pretenda la aplicación, y por ende, concluimos que en todo caso resulta impropio actualmente la aplicación integradora al contencioso administrativo.

■ La redacción original de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT), publicada en el DOF de 24 de abril de 1972 y actualmente en vigor, constituye otro ejemplo. Dicho texto original no preveía (a diferencia de lo que sucede actualmente), ni regulaba en absoluto las figuras de la prescripción de los créditos fiscales a cargo de los patrones por omisiones en el entero de las aportaciones de seguridad social y amortizaciones retenidas a sus trabajadores, ni de la caducidad de las facultades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de la ley y para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios.

No obstante lo anterior, las figuras de caducidad y prescripción se aplicaron en esta materia aduciéndose la aplicación supletoria de las disposiciones del CFF de 1967. Este código regulaba en su artículo 32 la prescripción de las obligaciones ante el fisco federal y de los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos. El artículo 88 del mismo código normaba la caducidad de las facultades de la SHCP para determinar la existencia de créditos fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, imponer sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, así como para verificar el cumplimiento de dichas disposiciones. La aplicación de los artículos 32 y 88 del CFF de 1967 en materia de créditos a favor del INFONAVIT y facultades de este Instituto, la hemos considerado como ejemplo de aplicación integradora, y no de supletoriedad como formalmente se calificó y aceptó en esa época, porque al confrontarla con los requisitos que sostiene actualmente el Poder Judicial de la Federación para la aplicación supletoria, entonces advertimos que estos últimos no se cumplían y por tanto no se podría hablar actualmente de supletoriedad, porque la LINFONAVIT no admitía expresamente la supletoriedad del CFF, ni preveía expresamente las figuras de caducidad y prescripción, y por tal motivo lo que verdaderamente existía conforme a esto era la aplicación integradora de normas estrictamente ajenas a la ley suplida.

Nótese que la aplicación del artículo 32 del CFF de 1967 en materia de créditos a favor del INFONAVIT, no se efectuaba en forma llana, sino de manera extensiva y soportada también en la analogía, porque la regulación de ese artículo sólo se refería a la prescripción de créditos por *impuestos, derechos, productos o aprovechamientos*, y no obstante esa limitante textual, se aceptó que se dirigiera igualmente a las aportaciones de seguridad social y a las amortizaciones que originaban créditos fiscales a favor del INFONAVIT, y cuya naturaleza jurídica es notable y estrictamente distinta a la de las contribuciones que señalaba el precepto recién mencionado. La extensión es obvia: además de la prescripción de créditos por *impuestos, derechos, productos o aprovechamientos*, a que textualmente se refería el precepto señalado, se daba aforo a las aportaciones de seguridad social y a las amortizaciones que no se incluían textualmente. La analogía era la justificante, pues en uno y otro caso, se trataba de créditos fiscales, y existiendo similar causa jurídica se aplicaba entonces el mismo efecto: la prescripción. Similar razonamiento amerita el caso del artículo

88 del CFF de 1967 relativo a la caducidad de las facultades de la SHCP, pues su aplicación en esta materia fue extensiva (por ampliarse dirigiéndose al INFONAVIT aunque no se previera en el texto del precepto que se integraba) y también analógica (porque en uno y otro caso, la SHCP y el INFONAVIT eran como hoy, autoridades fiscales autónomas). Pero ni la aplicación extensiva, ni la analógica son, desde luego, más compatibles con la supletoriedad que con la integración, pues aplicar extensiva o analógicamente es integrar la norma en la inteligencia de que la ley no sólo es su letra, sino también su espíritu. Son pues, la extensión y la analogía, formas de aplicación integradora, porque las consecuencias extensivas o analógicas no se encuentran previstas literalmente en las normas legales, sino que sólo se deducen en virtud de la *unidad y semejanza de la causa*, y por tanto, igualmente se constituyen en formas de interpretación del derecho.

En resumen, la aplicación de los artículos 32 y 88 del CFF de 1967 en materia de créditos a favor del INFONAVIT y facultades de este Instituto, fue indebidamente considerada supletoria, porque el texto original de la LINFONAVIT no permitía el cumplimiento de los requisitos de supletoriedad que actualmente considera nuestro Poder Judicial de la Federación, pero no sólo así se denuncia lo anterior, sino igualmente al apreciar que tal aplicación necesariamente tuvo que ser extensiva y analógica, figura incompatible con la supletoriedad y en conclusión constituyeron casos de aplicación integradora.

Con base en la redacción original del artículo 30 de la LINFONAVIT actualmente en vigor, se aplicó en materia de INFONAVIT, la regulación establecida en los artículos 83 y 84 del CFF de 1967, que regulaban las facultades de las autoridades fiscales para efectuar visitas domiciliarias a los sujetos pasivos de las contribuciones, responsables solidarios o terceros, y que establecían las reglas para tales revisiones. Sostenemos que tal aplicación era integradora, en virtud de que la LINFONAVIT sólo facultaba al INFONAVIT para determinar las bases para determinación y cobro de obligaciones patronales incumplidas, pero no preveía la figura de las visitas domiciliarias, ni con esta denominación o cualquier otra, ni refiriéndose conceptualmente a esta o a otra figura afín; mucho menos indicó expresamente (hasta la reforma al precepto 30 de la LINFONAVIT publicado en el DOF de

22 de julio de 1994), que podían efectuarse visitas domiciliarias por el Instituto. El texto original del precepto en comento sólo permitía que el cobro y ejecución de los créditos no cubiertos se realizara por la Oficina Federal de Hacienda correspondiente y con sujeción a las normas establecidas en el CFF, lo que sin duda se refería al procedimiento administrativo de ejecución, pero no al procedimiento de determinación de créditos mediante visitas domiciliarias, y aún cuando el mismo artículo facultaba al INFONAVIT para determinar las bases para determinación y cobro de obligaciones patronales incumplidas. Así es, aunque se facultaba al INFONAVIT para determinar las bases para determinación y cobro de obligaciones patronales incumplidas, y pudiera argumentarse que donde el legislador no distingue no puede hacerlo el intérprete y que en consecuencia se debía admitir que la liquidación de créditos se efectuara mediante visitas domiciliarias o cualquier otro procedimiento. Pero la procedencia de las visitas domiciliarias no podría deducirse en tal forma, por tratarse de procedimientos que implican intromisión al domicilio del gobernado, y una facultad de esta índole para las autoridades no podría obviarse de manera tan general. Sobre los anteriores elementos es que consideramos que el INFONAVIT practicó visitas domiciliarias aplicando integradoramente el CFF de 1967, bajo el esquema de auto-integración que la doctrina española admite, expuesto en el inciso C) de este mismo tema.

■ Como último ejemplo de integración de normas que se ha aceptado bajo la apariencia formal de supletoriedad, lo hacemos consistir en la aplicación a la regulación del contencioso administrativo, del artículo 58 del CFPC, que otorga a los jueces, magistrados y ministros, la facultad para subsanar las omisiones que noten en la substanciación del procedimiento, para el efecto de regularizarlo. Tal precepto establece textualmente lo siguiente:

“ARTICULO 58.- Los jueces, magistrados y ministros podrán ordenar que se subsane toda omisión que notaren en la substanciación, para el solo efecto de regularizar el procedimiento.”

El carácter supletorio de esa aplicación a la materia contenciosa administrativa, generalmente se ha obviado o dado por verdad sabida por el TFJFA, tal como lo ilustran los siguientes criterios:

Tesis V-P-SS-312, sostenida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la página 25 de la Revista del TFJFA correspondiente al informe del mes de agosto de 2003, Quinta Época, Año III, número 32.

“TERCERO INTERESADO.- LA FALTA DE EMPLAZAMIENTO CONSTITUYE UN VICIO SUSTANCIAL DE PROCEDIMIENTO.- Cuando con motivo de una sanción económica impuesta a un tercero con el que el demandante celebró un convenio público interinstitucional, se ha señalado por éste en el escrito inicial de demanda como tercero interesado y de autos se desprenda que por dicho convenio éste se subrogó en las obligaciones derivadas de conflictos que se presentaren por actividades o servicios prestados durante su gestión, y el Instructor no lo hubiere emplazado, ello constituye un vicio sustancial de procedimiento, por lo que es procedente subsanar la omisión en los términos del artículo 58 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, debiendo en su caso, devolverse los autos a la Sala instructora para los efectos de la regularización del procedimiento emplazando al tercero a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga respecto a la sanción que se le pretende imponer.” (Énfasis añadido)

Tesis V-TASS-71, sostenida por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la página 225 de la Revista del TFJFA correspondiente al informe del mes de agosto de 2003, Quinta Época, Año III, número 32.

“TERCERO INTERESADO.- LA FALTA DE EMPLAZAMIENTO CONSTITUYE UN VICIO SUSTANCIAL DE PROCEDIMIENTO.- Cuando con motivo de una sanción económica impuesta a un tercero con el que el demandante celebró un convenio público interinstitucional, se ha señalado por éste en el escrito inicial de demanda como tercero interesado y de autos se desprenda que por dicho convenio éste se subrogó en las obligaciones derivadas de conflictos que se presentaren por actividades o servicios prestados durante su gestión, y el Instructor no lo hubiere emplazado, ello constituye un vicio sustancial de procedimiento, por lo que es procedente subsanar la omisión en los términos del artículo 58 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, debiendo en su caso, devolverse los autos a la Sala Instructora para los efectos de la regularización del procedimiento emplazando al tercero a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga respecto a la sanción que se le pretende imponer.” (Énfasis añadido)

Efectivamente, de los anteriores criterios se aprecia que no se justifica la aplicación supletoria *per se*, es decir, no se expone la manera en que se cumplen todos los requisitos para la supletoriedad que ha establecido nuestro Poder Judicial de la Federación (lo cual no se verifica), sino que dan por verdad sabida tal cumplimiento y los razonamientos sólo se dirigen a justificar la supletoriedad razonando circunstancias del caso concreto que plantean. Pero ello resulta incorrecto, porque aún cuando los razonamientos de la situación particular aparentan la justificación, no puede relevarse la obligación contenida en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, que obliga a los Tribunales Colegiados de Circuito, Tribunales Unitarios, Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales, a cumplir la jurisprudencia que establezca la SCJN, funcionando en Pleno o en Salas, y la que en su caso establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito. Tal obligación obviamente incluye el cumplimiento de los requisitos establecidos para la supletoriedad por el Poder Judicial de la Federación que han quedado debidamente expuestos en este mismo capítulo.

Advertimos sin duda las ventajas prácticas que implica la facultad que ejercen *de facto* los juzgadores del TFJFA, apoyados en criterios tales como los recién transcritos, y aunque esas ventajas bien podrían constituir la *ratio legis* de una reforma legal posterior, y su aplicación de facto pudiere ser la *ocassio legis* correspondiente, lo cierto es que tales consideraciones y tal aplicación en el medio forense actualmente no son óbice para dejar de cumplir los requisitos que el Poder Judicial de la Federación establece para la supletoriedad, pues en la especie el Título Sexto del CFF no prevé en forma expresa la facultad del órgano jurisdiccional para subsanar las omisiones realizadas en el procedimiento, ni la propia figura de regularización del procedimiento, requisito *sine qua non* para que resultare válida tal aplicación. Demostrado lo anterior, y aún cuando la aplicación del artículo 58 del CFPC no contradice los principios del proceso contencioso administrativo, ello no subsana el requisito de que la figura de regularización del procedimiento no se prevé (ni menos se regula) en forma expresa en el Título Sexto del CFF, por lo que debe considerarse una figura ajena a esta materia y por tanto sostenemos que su aplicación es integradora y no supletoria.

G) Conclusiones acerca de la insuficiencia de los argumentos que apoyan la aplicación integradora, para pretender una aplicación de este tipo a las revisiones fiscales, de la regulación contenida en la Ley de Amparo para las revisiones adhesivas en los juicios de garantías.

Los diversos casos planteados en el inciso anterior, son ilustrativos y no pretenden agotar las situaciones que en el medio forense se aceptó la aplicación integradora con base en la apariencia formal de supletoriedad, sino que sólo sirven para exhibir que esta circunstancia ha sido posible en nuestro país y concretamente en materia fiscal sustantiva y adjetiva. Interesan estos ejemplos a nuestro trabajo, para sopesar la postura de algunos autores que sostienen en primer plano que la aplicación integradora en nuestro país se justifica y con base en ello se ha aceptado, aunque sólo en forma tácita y bajo la apariencia formal de supletoriedad, y en un segundo plano derivado del anterior razonamiento, nos permite apreciar una contingente propuesta para aceptar la aplicación del artículo 83 de la Ley de Amparo al trámite de las revisiones fiscales, bien fuere bajo una apariencia formal de supletoriedad como se ha demostrado que ha acontecido en los ejemplos anteriores, o bien fuere aceptando la procedencia de la figura de aplicación integradora como tal, para lo cual actualmente no existe el sustento jurisprudencial ni doctrinario suficiente en nuestro país que la apoye y por tal razón con una gran dificultad en ese sentido.

Efectivamente, sostenemos a manera de conclusión, la insuficiencia de los argumentos que apoyan la aplicación integradora, para pretender una aplicación de este tipo a las revisiones fiscales, de la regulación contenida en la Ley de Amparo para las revisiones adhesivas en los juicios de garantías. La razón general que enunciamos es la inexistencia o insuficiencia de sustento jurisprudencial o doctrinario en nuestro país en que pueda apoyarse tal postura. Pero advertimos una mejor razón, de que esa aplicación no cumple con los cuatro requisitos que jurisprudencialmente ha establecido el Poder Judicial de la Federación para la aplicación supletoria de normas legales, en la forma que hemos explicado.

Así pues, nuestra negativa de aceptar la aplicación integradora del artículo 83 de la Ley de Amparo a las revisiones fiscales, se soporta en tres argumentos fundamentales que evidentemente son suficientes en forma individual para sostener nuestra postura. El

primero, cualitativamente formal, consiste primordialmente en que esa aplicación no cumple con los cuatro requisitos que jurisprudencialmente ha establecido el Poder Judicial de la Federación para la aplicación supletoria de normas legales. Nos detenemos en este argumento, sólo para recordar que en su virtud hemos desestimado algún otro argumento que se apoye en la aplicación integradora de manera analógica a la manera en que ha operado en los ejemplos expuestos en el inciso anterior. El segundo argumento, que toma elementos formales y sustanciales, se apoya en los razonamientos de la propia SCJN para negar esa aplicación (efectuando consideraciones distintas a las correspondientes en el primer argumento). El tercer argumento central que hemos tomado para no aceptar la aplicación del 83 a las revisiones fiscales es más bien sustancial, y parte de considerar la inconveniencia de esa aplicación, es decir que tomamos en cuenta los efectos negativos de hipotética aplicación en ese sentido, pues la regulación del artículo 83 y su interpretación jurisprudencial sólo nos lleva a concluir que aún cuando se pudieren superar las barreras formales para tal aplicación (fuere supletoria o ya integradora) ese contenido normativo resultaría incompatible para regular, en lo conducente, el objeto de la segunda instancia en el juicio contencioso administrativo. Esta última razón se exhibe, sobre todo, al apreciar puntualmente los agravios o consideraciones que válidamente pueden hacerse valer en la revisión adhesiva establecida para los juicios de amparo, así como los efectos a que debe dar lugar su procedencia, y confrontar ambos elementos con las características que a ese respecto debe contener el medio de defensa del particular opositor al recurso de revisión fiscal (recurso cuya necesidad hemos justificado ampliamente al inicio de este capítulo), de lo que advertimos incompatibilidades y deficiencias. Demostrados los dos primeros argumentos en temas anteriores del presente capítulo, reservamos por razón de orden metodológico, el tratamiento del tercero, para el tema 3.6 de este trabajo, donde propondremos el contenido y resolución al recurso ideal que planteamos en este capítulo.

3.3 PROCEDENCIA DE LA ADHESION AL RECURSO DE REVISION FISCAL

Remitimos nuevamente al lector, a las advertencias efectuadas en la introducción de este trabajo respecto a la denominación de este tema. Amén de las cuales, recordemos que hasta este momento hemos planteado en este capítulo el concepto del recurso que proponemos a favor del particular opositor al recurso de revisión fiscal y efectuamos una amplia justificación de la existencia de ese medio de defensa. Más adelante, realizamos el análisis al régimen jurídico (CPEUM, CFF y Ley de Amparo) del recurso que planteamos, y concluimos con dos elementos, por un lado, advertimos que sólo es constitucional (que no legal) el fundamento actual de este recurso, y en segundo plano arribamos a la necesidad de crear y regular adecuadamente la acción procesal legal correspondiente. Consecutivamente realizamos un estudio de las figuras de aplicación supletoria e integradora, en términos doctrinales como forenses, concluyendo que con base en ninguna de estas figuras podría aceptarse la aplicación de la figura de revisión adhesiva prevista para los juicios de amparo al trámite de las revisiones fiscales, de manera que subsistía la necesidad de crear una acción procesal legal como la proyectada.

Así nos ubicamos en los umbrales del tratamiento de un recurso ideal, inexistente actualmente, que constituye en esencia la propuesta de este trabajo. En ese tenor, antes de continuar, optamos por otorgar una denominación propia también propositiva, cuya principal ventaja metodológica es que nos permitirá referirnos al recurso que proponemos en forma que se distinga al recurso de revisión adhesiva previsto en los juicios de amparo, o incluso a otras figuras semejantes en grado variable, como la apelación adhesiva civil. De manera que la denominación que estimamos adecuada para nuestro recurso ideal es la de *recurso de oposición a la revisión fiscal*, y para apocopar nuestra referencia al mismo lo denominaremos en adelante simplemente *recurso de oposición*.

Hemos preferido el nombre anterior, respecto a otros tales como recurso de revisión adhesiva fiscal, recurso de revisión accesorio a la revisión fiscal, o recurso de revisión accesorio o complementario a la revisión fiscal, en virtud de las siguientes consideraciones. Desestimamos el nombre *adhesiva*, porque adherirse en términos procesales ha sido

utilizado mayormente para señalar la actuación de una persona para cooperar, favorecer, ayudar o auxiliar a otra, y en menor grado se ha utilizado para referirse a una concurrencia en que se pretendan cuestiones distintas y opuestas a las de la persona a la que se adhiere otra. El calificativo de *adhesivo* para el recurso que postulamos igualmente permitiría la confusión con el de revisión adhesiva previsto en los juicios de amparo. Apreciamos inadecuado el término *complementario* para denominar al recurso que proponemos, porque no aspiramos que ayude a completar el recurso de revisión fiscal –pues la pretensión del particular invariablemente es distinta y contraria a la de la autoridad administrativa–, lo que causa confusión, pues lo que en último caso se persigue es que sirva para ultimar y aún mejorar el conocimiento que del asunto debe tener el Tribunal *ad quem*. Tampoco aceptamos la denominación de *accesorio* para el recurso que planteamos, aún cuando estrictamente consentimos con ese carácter y resultaría formalmente correcto por esa razón, pero no engloba en su totalidad el concepto de la figura que proponemos, sino que se dirige a sólo una característica de éste. Es así como optamos por denominar al recurso que proponemos como *recurso de oposición a la revisión fiscal* y en forma condensada *recurso de oposición*, porque apreciamos que la oposición del particular a las pretensiones de la autoridad administrativa constituye un elemento dominante en la esencia de este medio de defensa, mediante el cual llevaría a cabo adecuadamente la defensa a sus derechos reconocidos en la sentencia del juicio natural.

Relacionado ya directamente con este tema, continuemos explicando la procedencia (ideal) del denominado convencionalmente por nuestra parte como recurso de oposición.

Tal como señalamos en el punto 2.4 del anterior capítulo, en que estudiamos los requisitos de procedencia del recurso de revisión fiscal, un recurso procedente –según Góngora Pimentel– es aquél que la ley otorga (que exista la acción procesal correspondiente) y que se interpone por la persona legitimada para hacerlo. Por nuestra parte, consideramos otros elementos determinantes de la procedencia, elementos que, siguiendo la clasificación del maestro Jesús González Pérez, hemos dividido en requisitos objetivos y subjetivos. Los requisitos objetivos de procedencia de los recursos, adicionalmente a la existencia de la acción procesal necesaria (su prevención legal), son: el

acto recurrible (supuestos legales en los que procede el recurso), la forma que debe cubrir el recurso, y la oportunidad para la interposición del mismo. Tanto la acción procesal legal, como el acto recurrible y la forma que debe cubrir el recurso, serán tratados en este tema, y la oportunidad será estudiada en el punto 3.4 siguiente. Los elementos subjetivos son las partes y el órgano jurisdiccional, cuya existencia, concurrencia y/o actuación resulta indispensable para el planteamiento y tramitación del medio de defensa, y para la existencia y validez de la resolución. En ese sentido, estudiaremos también en este tema los requisitos subjetivos de procedencia del recurso de oposición, incluyendo dentro de ellos a la persona legitimada para interponerlo, pues a diferencia de Góngora Pimentel no la consideramos un elemento objetivo de procedencia.

EXISTENCIA DE LA ACCIÓN PROCESAL LEGAL

Como ha quedado ampliamente expuesto en este trabajo, la acción procesal legal que se propone actualmente es ideal, constituye un arquetipo o paradigma del medio de defensa cuya existencia hemos justificado en temas precedentes. Así pues, hemos sostenido que el recurso de oposición debe ser incluido en el artículo 248 del CFF, o bien en un artículo 248 Bis de ese ordenamiento, que otorgue cabida a su prevención y regulación legal, precisamente por ubicarse dentro del título sexto del propio código, relativo al juicio contencioso administrativo y concretamente se refiere al recurso de revisión fiscal del cual es inmanente el de oposición, razón por la que se justifica la ubicación del recurso en ese apartado.

EL ACTO RECURRIBLE

El acto recurrible es el acto jurídico susceptible de ser impugnado mediante un recurso y dando por sabida la naturaleza de los recursos (expuesta en el punto 2.3 del anterior capítulo de este trabajo, al estudiar la naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal), es el acto o resolución del cual se busca un análisis nuevo o reestudio, a la luz de las consideraciones o agravios del recurrente. Aún cuando al lector puede resultar obvio

determinar cuál debe ser considerado acto recurrible tratándose de nuestro recurso ideal de oposición, es conveniente por orden responder la interrogante ¿se trata de la sentencia del TFJFA ó del recurso de revisión fiscal?. Aún tomando en cuenta el carácter principal que pueda otorgarse al recurso de revisión fiscal respecto al de oposición (tomando en cuenta el orden de estudio de uno y otro), resultaría claramente contrario a la técnica procesal que el acto recurrible pueda ser el recurso de revisión fiscal, porque lo presenta una parte y no es un acto o resolución de autoridad jurisdiccional. Así tenemos que el acto recurrible mediante el recurso de oposición debe ser la sentencia definitiva dictada por la Sala del TFJFA, que constituye además el acto recurrible mediante el recurso de revisión fiscal.

Considerando entonces que la sentencia de primera instancia dictada en el juicio contencioso administrativo es el acto recurrible mediante el recurso de revisión fiscal y también mediante el recurso de oposición, ha lugar distinguir enseguida que la idea de acto recurrible se expresa y acota mediante los supuestos de interposición del recurso, más que por los fines que se buscan y los efectos que puede producir ese recurso de declararse fundado.

Por ello, una vez aclarado que la sentencia del TFJFA es el acto recurrible mediante el recurso de oposición, debemos centrar la atención en los supuestos de su interposición, pues estos son los que distinguen su procedencia de la que corresponde al recurso de revisión fiscal. Por lo demás, tratándose de los fines y efectos de interposición del recurso de oposición, es cierto que también distinguen a la propia oposición respecto a la revisión fiscal, pero ya en cuanto al contenido y resolución y no en tanto a los supuestos de procedencia, por lo que serán estudiados en temas posteriores de este capítulo. Distinguiamos pues, los supuestos de procedencia para la procedencia de la interposición del recurso de oposición, que serán tratados enseguida, y por otro lado, los supuestos de procedencia para su estudio y resolución, que serán reservados para los temas 3.5 y 3.6 de este capítulo.

En ese tenor, los supuestos de interposición del recurso de oposición se reducen a sólo dos: la interposición previa del recurso de revisión fiscal por la autoridad administrativa, así

como su admisión a trámite por el Tribunal Colegiado de Circuito competente. La notificación del acuerdo que admite a trámite el recurso de revisión no es supuesto de procedencia, sino una forma de comunicación procesal del órgano jurisdiccional *ad quem*, cuya verificación implica el indispensable respeto a la garantía de audiencia del particular, pero en absoluto constituye un supuesto de procedencia para el recurso de oposición. En todo caso, hablaremos de la notificación de la admisión al recurso de revisión fiscal y la forma en que debe llevarse a cabo ésta (sosteniendo que debe ser personal), en el punto 3.5 relativo al trámite del recurso de oposición.

La razón para considerar ambos supuestos de procedencia es evidente: sólo tiene razón de ser el recurso de oposición si el recurso de revisión fiscal prospera, esto sólo puede ocurrir si se interpone la revisión fiscal (primer supuesto) y si ésta se admite a trámite (segundo supuesto). Este segundo supuesto es lógicamente indispensable, porque en la hipótesis que habiéndose interpuesto el recurso de revisión fiscal el tribunal *ad quem* lo deseche de plano, entonces materialmente el efecto será similar al correspondiente cuando no se presente ese recurso, y por tanto tampoco tendrá lugar la interposición del recurso de oposición, pues ya no existiría la posibilidad legal de que, mediante revisión fiscal, la sentencia del TFJA se revocara o modificara su sentido.

LA FORMA DEL RECURSO

Consideramos que el recurso de oposición debe revestir la forma escrita, congruentemente a la predominancia de la forma escrita en el procedimiento contencioso administrativo, y en correspondencia a esta formalidad que prescribe expresamente el artículo 248 del CFF dirigida al recurso de revisión fiscal. También estimamos conveniente que en él se describa correctamente la resolución recurrible y se expresen los agravios o consideraciones referentes a la misma, con relación a los agravios hechos valer en el recurso de revisión fiscal. Igualmente elucubramos que debe el recurrente exhibir una copia del recurso de oposición para el expediente y las que amerite el caso para el traslado a cada una de las partes interesadas.

Además de lo anterior, apreciamos necesarios los siguientes elementos de forma a cargo del particular al momento de elaborar su recurso, para que éste cuente con orden y claridad que facilite la labor jurisdiccional del tribunal de revisión: Tribunal Colegiado de Circuito al que se dirige el recurso; autoridad emisora de la resolución recurrida; fundamento legal para intentar este medio de defensa; expresión de que se interpone el recurso de oposición; fecha de emisión y de notificación del acuerdo que admite a trámite el recurso de revisión fiscal; cita de preceptos legales, jurisprudencias o criterios aislados relacionados con la causa litigiosa y que apoyen su pretensión; puntos petitorios en que el recurrente exprese concretamente su pretensión; lugar y fecha; y firma autógrafa del recurrente.

LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS

Los elementos subjetivos del recurso de oposición son las partes en el mismo y el órgano jurisdiccional, cuya existencia, concurrencia y/o actuación resulta indispensable para el planteamiento, tramitación y validez de su resolución.

Son partes en el recurso de oposición precisamente las mismas que hemos indicado para el recurso de revisión fiscal: el particular que comparecerá aduciendo consideraciones o agravios relativos a la resolución recurrida; la Sala Regional o Superior del TFJFA que dictó la sentencia o resolución recurrida; y la autoridad administrativa que en el juicio contencioso administrativo fue la contraparte del particular y que previamente se constituyó en recurrente en la revisión fiscal. El órgano jurisdiccional es el Tribunal Colegiado de Circuito que debe conocer del recurso de oposición, y que en virtud de la unidad de la causa, debe ser el mismo que conoce del recurso de revisión fiscal. En esa tesitura, planteamos en este momento la necesidad de adecuar los artículos 104 fracción I-B de la CPEUM, 248 del CFF y 37 de la LOPJF, para fijar la competencia de estos Tribunales para conocer, tramitar y resolver el recurso de oposición.

En forma similar que en el recurso de revisión fiscal, el Ministerio Público Federal tampoco debe ser considerado parte en el recurso de oposición.

Por último, sólo falta puntualizar que el particular recurrente puede detentar la legitimación para interponer el recurso de oposición, sólo después de la notificación que le sea realizada, del acuerdo del Tribunal Colegiado de Circuito competente, en que admita a trámite el recurso de revisión fiscal.

Así pues, hemos tratado en este tema la procedencia legal del recurso de oposición que proponemos en este trabajo.

3.4 OPORTUNIDAD PARA LA ADHESION AL RECURSO DE REVISION FISCAL

Una vez más remitimos al lector a las advertencias y aclaraciones efectuadas en la introducción de este trabajo, relativas a la nomenclatura de este tema, en la inteligencia que enseguida expondremos la forma en que debe regularse la oportunidad para la interposición del recurso de oposición a la revisión fiscal.

Aclaremos en el punto 2.4.1.2 del anterior capítulo, que la oportunidad es la circunstancia procesal de hacer valer una acción, excepción o defensa, o ejercer un derecho, dentro del plazo que la ley establece, o en el término señalado para ese efecto. Distinguímos también los conceptos de plazo y término, y analizamos el plazo que establece el artículo 248 del CFF para la interposición del recurso de revisión fiscal. Luego entonces, resultan aplicables a este tema, los conceptos de oportunidad y plazo previamente esclarecidos.

Para estudiar la oportunidad para interponer el recurso de oposición, debemos antes tomar en cuenta algunos elementos como los siguientes. En primer lugar, considerando que al referirnos al recurso de revisión fiscal concluimos que existe un plazo y no un término para su interposición, bajo los mismos razonamientos estimamos que debe existir un plazo para la interposición del recurso de oposición, y toda vez que el plazo implica un lapso expresado en forma de periodo determinado, cuyo inicio se determina por un momento a

partir del cual se corre su cómputo, es que resulta imprescindible puntualizar cuál es el momento que debe marcar el inicio del plazo para esa interposición. En ese sentido, tal como hemos sostenido en el tema anterior, consideramos que ese momento debe ser posterior a la fecha en que se notifique al particular el acuerdo dictado por el tribunal ad quem, en que admite a trámite el recurso de revisión fiscal, y concretamente, posterior al en que surta efectos la referida notificación. Lo anterior da lugar a la necesidad de esclarecer en qué forma debe efectuarse esa notificación, en atención a la naturaleza del acuerdo que se debe dar a conocer al particular, sosteniendo por nuestra parte que debe ser en forma personal, o en su caso por correo certificado con acuse de recibo, razonando que implica la comunicación de que ha sido implantado un recurso que contingentemente puede tener como efecto revocar la sentencia que le ha sido favorable y que le ha reconocido derechos o intereses legítimos. Otro elemento que debemos tomar en cuenta es en qué momento exacto debe comenzar a correr el plazo para la interposición del recurso de oposición, y por nuestra parte indicamos que debe tratarse del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admite a trámite el recurso de revisión fiscal, en apego a las reglas que establece el artículo 135 del CFF vigente.

Ahora bien, para fijar una propuesta del número de días hábiles que integren el plazo legal para la interposición del recurso de oposición, debemos tener a la vista dos opciones simples: que sea o no el mismo número con que cuenta actualmente la autoridad administrativa para la interposición del recurso de revisión fiscal. Al respecto existen argumentos contrarios que indicaremos. Para apoyar que se trate del mismo número de días, podría argumentarse la igualdad de las partes y la simetría procesal que debe existir en el contencioso administrativo (incluyendo lógicamente su segunda instancia), pues si la autoridad administrativa cuenta con un número de días para la interposición del recurso – quince–, luego entonces debería el particular contar con ese mismo plazo para la interposición del recurso de oposición. Como un caso ilustrativo en que se cumple lo anterior podemos citar los artículos 207 y 212 del CFF, que otorgan al actor y al demandado 45 días para presentar la demanda y para contestarla, respectivamente, plazos que corren sucesiva y no simultáneamente.

Para soportar la postura que implica un número distinto de días para la interposición del recurso de oposición que para la interposición del recurso de revisión fiscal, puede indicarse que no se justifica en la especie la simetría procesal, pues en este caso la resolución recurrible no se trata de un acto jurídico previo al que una parte ataque totalmente y la otra lo defienda también totalmente –como en el caso de la demanda y la contestación a la misma, en relación a la resolución impugnada en el juicio natural–, sino que en este caso existe un acto jurídico –sentencia de primera instancia– en contra de la cual comparece la autoridad administrativa, pero la intervención del particular no sólo busca el reestudio de la sentencia aduciendo consideraciones o agravios en contra de dicha sentencia, sino que también y sobre todo importante para nuestro estudio es que paralelamente pretende defender el sentido de los resolutivos de la misma sentencia, por lo que se trata de una impugnación *sui generis*. Esa diferencia, lógicamente, debe traducirse en el otorgamiento de plazos distintos, pues consideramos que para que el particular impugne una sentencia de la forma particular en que ha quedado señalada, requiere menos tiempo que el que necesita su opositor al interponer el recurso de revisión fiscal, porque en este caso el particular ya conoció el acto durante el periodo que tuvo la autoridad para presentar su recurso, y además el recurrente del recurso de oposición tendrá que dirigir su argumentación a apoyar el sentido que estableció el acto recurrido, lo cual implica sólo en este aspecto cierta coadyuvancia y un refuerzo sobre beneficios ya establecidos y conocidos.

Así, reconocemos adecuado el sistema de derecho civil y el de amparo, en tratándose de la oportunidad para la interposición del recurso de apelación adhesiva y del diverso de revisión adhesiva, en que el recurrente en el recurso principal –apelación y recurso de revisión en amparo– cuenta con un plazo mayor al adhesivo. Aclaramos que aceptamos este sistema, exclusivamente respecto a la oportunidad para interponer el recurso de oposición que planteamos. Concluyendo, es menester concretar este tema proponiendo que el plazo legal para la interposición del recurso de oposición sea de diez días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación al particular del acuerdo que admite a trámite el recurso de revisión fiscal interpuesto por las autoridades administrativas.

Acotando lo anterior, resulta importante mencionar que para la determinación del plazo para la interposición del recurso de oposición no deben tomarse en cuenta los días hábiles de funciones del TFJFA, a diferencia de lo que ocurre con el recurso de revisión fiscal, pues tratándose de la oposición deberán considerarse sólo los días hábiles del Poder Judicial de la Federación. Por último, discurrimos correcto que, si la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal ha considerado que cuando la autoridad que puede legalmente interponer el recurso resida fuera de la ciudad en que se ubica la Sala Fiscal, puede interponerlo vía postal, tal como se aprecia en la jurisprudencia 2a./J. 74/99, visible en la página 254 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de Julio de 1999, tomo X, Novena Época, de voz “*REVISIÓN FISCAL INTERPUESTA POR CORREO*”, transcrita en el tema 2.4.1.2 del anterior capítulo de este trabajo, luego entonces, por analogía de la causa, aceptamos que el recurso de oposición pueda presentarse por vía postal.

3.5 TRAMITE RELATIVO A LA ADHESIÓN AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL

Nuevamente debe tener en cuenta el lector las advertencias efectuadas en la introducción a este trabajo respecto a la nomenclatura del presente capítulo y de este tema. En ese entendido, enseguida expondremos en forma de propuesta la regulación ideal expresa de la sustanciación al recurso de oposición a la revisión fiscal. La procedencia (elementos objetivos y subjetivos del recurso de oposición (existencia de la acción procesal necesaria, acto recurrible y supuestos de procedencia, forma del recurso, oportunidad para su interposición, partes y órgano jurisdiccional) ya fue estudiada en temas precedentes de este capítulo, por lo que limitaremos su tratamiento en este tema.

Hemos sostenido que una vez admitido el recurso de revisión fiscal interpuesto por las autoridades administrativas, deberá notificarse al particular el acuerdo relativo del TCC competente en forma personal o por correo certificado. Esa notificación deberá efectuarse por el TCC, según nuestra opinión, y deberá resultar independiente a la notificación previa que realice la Sala Fiscal *a quo* al mismo particular, de que ha sido presentado un recurso

de revisión fiscal en su contra, en la cual deberá entregarle una copia del mismo, de las que la autoridad administrativa hubiere exhibido para tal efecto.

De conformidad con lo señalado en el capítulo anterior al estudiar la sustanciación del recurso de revisión fiscal, existen criterios encontrados y no resueltos en el ámbito foráneo, para los casos en que la autoridad administrativa no acompaña las copias del recurso para el traslado al particular, pero de todas las actitudes que han optado las Salas del TFJFA, consideramos conveniente que puedan válidamente requerir a la autoridad administrativa para la presentación de las copias faltantes y en ese sentido planteamos la inclusión legal de esta facultad para las Salas del TFJFA e incluso que la facultad de requerir los tantos del recurso faltantes sea de tres días para su cumplimiento, con el apercibimiento de tener por no interpuesta la revisión fiscal.

Posteriormente a la notificación al particular del acuerdo de admisión del recurso de revisión fiscal dictado por el TCC correspondiente, la presentación del recurso de oposición deberá efectuarse en la oficialía de partes del TCC que previamente admitió a trámite la referida revisión fiscal. A la presentación del recurso debe recaer el auto correspondiente, mediante el cual el Magistrado Presidente del TCC lo tenga por interpuesto, y por cumplidos los requisitos de forma y oportunidad para su interposición, dentro de los cuales deberá considerar aquellos cuya ausencia derive en el desechamiento del recurso, como los escritos en que se hubiere omitido el nombre del recurrente, o se hubiere omitido totalmente la expresión de consideraciones o agravios del recurso, e incluso aquellos requisitos cuyo incumplimiento sea susceptible de ser subsanado por requerimiento con apercibimiento del TCC, como el caso de una representación del recurrente por persona legitimada *ad processum* distinta a la que compareció en el juicio de la causa. El mismo Presidente del TCC correspondiente, deberá remitir el recurso de oposición al magistrado instructor o ponente que tendrá conocimiento, y que debe ser el mismo que conozca ya del recurso de revisión fiscal relativo.

Hemos expuesto en el capítulo anterior, al estudiar la sustanciación actual del recurso de revisión fiscal, que el auto por virtud del cual se turna al Magistrado Instructor del TCC el

expediente del juicio contencioso administrativo, integrado inclusive con el recurso de revisión fiscal, tiene efectos de *citación para sentencia*. No obstante ello, dando aforo al recurso de oposición, proponemos que tales efectos no surtan sino una vez integrado éste recurso y su acuerdo respectivo o, en su caso, el acuerdo con que el Presidente del TCC tenga por transcurrido el plazo legal con que contaba el particular sin que se hubiere interpuesto oportunamente.

Hacemos notar simplemente que la réplica y la consecuente dúplica en este caso, podrían verificarse a partir de alguna oportunidad que se otorgare a la autoridad administrativa que hubiere interpuesto el recurso de revisión fiscal, para manifestar lo que a su interés conviniera respecto del recurso de oposición, pero no consideramos conveniente incluir estas figuras en el trámite del recurso de oposición, porque puntualmente no existen cuestiones novedosas que justifiquen ello, a diferencia de lo que sucede en supuestos del juicio natural tales como los de ampliación a la demanda y contestación a la ampliación de demanda.

Nivelado el procedimiento con los recursos de revisión fiscal y de oposición, o sólo el primero y el acuerdo de transcurrido el plazo para interponer el segundo, el magistrado instructor, ya en carácter de relator, se encargará de realizar el proyecto de sentencia que resuelva ambos recursos.

Habida cuenta de que hasta deberá tener a la vista ambos recursos, toma importancia puntualizar que el orden de estudio de uno y otro no debe resultar de ninguna manera paralelo, sino simultáneo. Así es, el magistrado instructor -y prácticamente su secretario-, deberá tomar en cuenta el recurso de oposición, *si y sólo si*, previamente estudió el recurso de revisión fiscal y llegó a la convicción de que es fundado, pues de lo contrario no habría razón de ser el estudio del recurso de oposición.

Efectivamente, primeramente deberá estudiar el recurso de revisión fiscal y después el diverso de oposición. Ese análisis se supedita porque de encontrar una causal de sobreseimiento de la revisión fiscal, o de declararlo infundado por no demostrar las

violaciones legales aducidas, ello provocaría que el recurso de oposición quedara sin materia, y habida cuenta de esta circunstancia se sobreseyera también. La consecuencia o nexo legal recién señalado se explica porque de no existir la posibilidad jurídica de que prospere el recurso de revisión fiscal, luego entonces tampoco existiría la contingencia legal de que la sentencia de primera instancia pudiese ser revocada o modificada en los resolutivos que benefician al particular.

Con reserva del análisis profundo que efectuaremos en el siguiente tema, a las consideraciones o agravios en el recurso de oposición, lo cual ciertamente constituye el elemento primordial del recurso, baste señalar en este momento que la impugnación *sui generis* que implicaría el medio de defensa propuesto, justifica que de declararse infundado o sobrescarse el recurso de revisión fiscal, también deba sobreseerse el recurso de oposición.

Enunciado lo anterior, continuamos con el estudio del trámite ideal de la sustanciación del recurso de oposición, que a partir de esta parte debe ser similar al que actualmente se lleva a cabo para el recurso de revisión fiscal. Así, la sentencia que resuelva ambos recursos, debe pronunciarse por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados del TCC, sin discusión pública, dentro de los quince días siguientes en que se hubiere pronunciado el auto que remitiera el expediente al Magistrado Instructor y Ponente. Un magistrado podrá solicitar que un asunto se retire o que se aplaze su vista, cuando exista causa justificada, pero ningún aplazamiento debe exceder de sesenta días hábiles.

El Magistrado Ponente debe poner el proyecto de sentencia a consideración de los otros dos Magistrados integrantes del TCC. Remitirá sucesivamente el proyecto firmado por su parte y el expediente del cual deriva. Los otros dos magistrados podrán aprobar el proyecto, en cuyo caso se conformará la sentencia por unanimidad de votos. En caso de que uno de los magistrados rechace el proyecto del Ponente, se aprobará la sentencia por mayoría de votos. En el supuesto de que ambos magistrados rechacen el proyecto del Ponente, podrán solicitar a éste que lo modifique, y en caso de negarse, podrá sustituirse éste por alguno de los otros dos magistrados integrantes del TCC. Si no fuere aprobado el proyecto, pero el

Magistrado Relator aceptare las adiciones o reformas propuestas por la mayoría, procederá a redactar la sentencia con base los términos acordados por los otros dos magistrados, y de aprobarse el nuevo proyecto, se firmará por los magistrados integrantes del TCC adquiriendo el carácter de sentencia definitiva. En caso contrario, esto es, de no ser aprobado el nuevo proyecto efectuado por el Magistrado Relator deberá designarse a uno de los magistrados de la mayoría para que redacte la sentencia de acuerdo con los hechos probados y los fundamentos legales que se hayan tomado en consideración por la mayoría, debiendo quedar firmada dentro del plazo de quince días.

Efectuado lo anterior, el Presidente del TCC hará la declaración que corresponda. El magistrado que no estuviere conforme con la mayoría, respecto al sentido de la resolución, puede formular su voto particular, expresando los fundamentos del mismo y la resolución que estime debió dictarse. La sentencia del TCC se debe engrosar bajo la firma del Magistrado Presidente, del Magistrado Ponente, del tercer Magistrado integrante del TCC y la del secretario proyectista que dará fe, dentro de los cinco días siguientes a la aprobación del proyecto correspondiente, siempre que se hubiese aprobado sin adiciones, ni reformas, en cuyo caso se tendrá como sentencia definitiva. Cuando cambiare el personal del TCC que haya dictado una ejecutoria, antes de que haya podido ser firmada por los magistrados que la hubiesen dictado, y en caso de que el proyecto del ministro relator se hubiere aprobado, entonces se debe autorizar la sentencia por los nuevos magistrados integrantes del TCC, haciéndose constar las circunstancias ocurridas, pero si el proyecto del Magistrado Relator se hubiere desechado y fuere necesario redactar un nuevo proyecto, se dará cuenta nuevamente con el asunto del TCC integrado con el nuevo personal, únicamente para que designe al magistrado que deba redactarla, conforme a las constancias del expediente y consideraciones de los magistrados que justifiquen que se dicte de nuevo.

Por último, recordamos que el trámite procesal expuesto en este tema es el ideal que proponemos que se regule en forma expresa y legal, pero recordemos que ya se aplica parcialmente en el medio forense por lo que respecta al recurso de revisión fiscal -en virtud de lo dispuesto por el artículo 104 fracción I-B de la CPEUM-, por lo que una regulación procesal como la planteada por nuestra parte, debería partir de una reforma constitucional

que en la forma ya indicada al inicio de este tema eliminase la remisión a las normas procesales de la Ley de Amparo, para poder incluir en el Título Sexto del CFF una regulación procesal clara y adecuada del recurso de revisión fiscal y del recurso de oposición a la revisión fiscal, en la forma indicada igualmente por nuestra parte.

3.6 EXPOSICIÓN DE AGRAVIOS MEDIANTE ADHESIÓN AL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL

Una vez más advertimos que el lector debe conocer las aclaraciones efectuadas en la introducción de este trabajo, relativas a la nomenclatura de este capítulo y en particular de este tema, para comprender sólo así que en este tema estudiaremos el contenido primordial del recurso de oposición a la revisión fiscal que constituye la propuesta central de este trabajo.

Efectivamente, en este tema estudiaremos el contenido principal del recurso de oposición, que hasta este momento hemos señalado genéricamente como *agravios* o *consideraciones*, pero que enseguida determinaremos si sólo de agravios, o sólo de consideraciones, o de ambos, debe permitirse su exposición mediante el recurso de oposición.

En esa tesitura, expondremos en primer lugar en qué consiste la impugnación *sui generis* del recurso de oposición; posteriormente analizaremos si las figuras de revisión adhesiva en el juicio de amparo y de apelación adhesiva civil admiten *consideraciones* o *agravios*, lo que nos servirá para tomar elementos que apoyen nuestra opinión de que sólo debe permitirse en el recurso de oposición la exposición de consideraciones pero no de agravios; continuaremos apoyando esta opinión en la figura de acto consentido y del acto consentido derivado de otro consentido; indicaremos la forma radical en que deben segregarse las consideraciones en el recurso de oposición, de los agravios en el juicio de amparo directo, para evitar confusiones que pudieren equipararlos y que pudieren considerar como requisito de procedencia del amparo directo el agotar previamente el recurso de oposición; por

último, concluiremos sintetizando en qué deben consistir las consideraciones que pueden hacerse valer en el recurso de oposición a la revisión fiscal.

Hemos ordenado los tópicos anteriores en los siguientes puntos:

- A) LA IMPUGNACIÓN *SUI GÉNERIS* MEDIANTE EL RECURSO DE OPOSICIÓN A LA REVISIÓN FISCAL
- B) LAS *CONSIDERACIONES O AGRAVIOS* EN LA REVISIÓN ADHESIVA DERIVADA DEL JUICIO DE AMPARO Y DE APELACIÓN ADHESIVA CIVIL
- C) LA FIGURA DE ACTO CONSENTIDO Y DEL ACTO CONSENTIDO DERIVADO DE OTRO CONSENTIDO
- D) LA DISTINCIÓN ENTRE EL CONTENIDO DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO Y DEL RECURSO DE OPOSICIÓN A LA REVISIÓN FISCAL
- E) CONCLUSIONES ACERCA DE LAS CONSIDERACIONES QUE PODRÍAN EXPONERSE EN EL RECURSO DE OPOSICIÓN A LA REVISIÓN FISCAL

Enseguida estudiaremos los elementos enunciados.

A) LA IMPUGNACIÓN *SUI GÉNERIS* MEDIANTE EL RECURSO DE OPOSICIÓN A LA REVISIÓN FISCAL

La impugnación mediante el recurso de oposición enunciada en el tema anterior se acota puntualmente por los siguientes elementos.

- En primer lugar, bajo el esquema planteado, la sentencia recurrida no se controvertiría en su totalidad por el recurso de oposición, sino sólo en su parte considerativa, por sus defectos, incongruencias o deficiencias que puedan contener en los propios considerandos, pero no buscaría la revocación o modificación de los puntos resolutivos de la sentencia recurrida, precisamente porque los mismos le fueron favorables al particular (recurrente o sujeto activo del recurso), lo que incluso determinaría su falta de interés jurídico para intentar el juicio de amparo directo en contra de esa sentencia.

Íntimamente relacionado con lo expuesto en el párrafo anterior, es menester aclarar que hemos propuesto que el recurso de oposición revista la formalidad de un recurso, en los

términos planteados. Sin embargo, no soslayamos que diversos procesalistas, entre los que destaca el maestro Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, han distinguido en lo conducente, tres figuras jurídicas: la *contestación*, la *oposición*, y el *recurso*.

La *contestación* como figura procedimental [que en este caso podría ser la que se encuentre a cargo del particular, respecto a la vista del recurso de revisión fiscal presentado por la autoridad administrativa], constituye sin duda una carga procesal (y no una obligación, pues del cumplimiento de las cargas procesales deviene un beneficio directo al que la cumple, y del cumplimiento de una obligación el beneficio directo corresponde al acreedor que la ve satisfecha). Sin embargo, de aceptarla en forma llana limitaría la intervención del particular a un solo aspecto: el controvertir los argumentos aducidos por la autoridad administrativa en el recurso de revisión fiscal, pero no implicaría que el particular válidamente pudiese controvertir la carente, indebida o defectuosa fundamentación y motivación de la sentencia del juicio de la causa (independientemente de que los resolutive le resultaren benéficos a su pretensión), punto este último que consideramos debe ser inmanente al recurso de oposición que proyectamos y por tal virtud no consideramos adecuada la simple oportunidad al particular, de dar contestación a la vista de que fue presentado un recurso de revisión fiscal.

Obviamos el estudio de los *recursos* como figura procesal, en virtud de haber estudiado ampliamente su naturaleza jurídica en el tema 2.3 del anterior capítulo, y sólo destacaremos para este efecto que son actos de parte que atacan actos del juzgador, para obtener su revocación, reforma o anulación. En la especie, podría aducirse que el medio de defensa que planteamos podría revestir la naturaleza jurídica de recurso, en tanto debe ser un acto de parte (del particular) que ataque un acto del juzgador (la sentencia de la Sala Fiscal), para obtener su reforma en cuanto a la parte considerativa (tendiente a que el Tribunal *ad quem* dicte una nueva resolución en que se mejore la carente o deficiente fundamentación y motivación de la sentencia recurrida), sin embargo, consideramos que este recurso carecería del contenido de la *contestación* señalado en el párrafo anterior, que lo haría aparecer insuficiente porque de aceptarse, no se permitiría señalar en qué carece de razón y derecho la autoridad administrativa, sino que tendría que ceñir su tratamiento a la sentencia

recurrida. Luego entonces, el medio de defensa que proponemos lo denominamos en la forma señalada porque no sólo no se contrapone con los elementos de los recursos, sino que en su aspecto general los cumple, pero materialmente se ha justificado un contenido más amplio, y adicionalmente porque advertimos que en la praxis jurídica nacional se ha denominado comúnmente *recursos* a figuras doctrinalmente clasificadas como *oposiciones*.

Efectivamente, la *oposición* como figura procesal, constituye un híbrido o una institución intermedia entre la *contestación* y el *recurso*. Discrepa de la *contestación*, por los alcances que busca. Se distingue del *recurso* sólo por su mecánica y alcances, y no por su finalidad que es idéntica. Sin embargo, la *oposición* es mixta y comulga con elementos de la *contestación* y del *recurso*, porque supone en este caso una respuesta al recurso de revisión fiscal, pero también una reclamación frente a la carente o indebida fundamentación y motivación considerada por la Sala Fiscal *a quo* al dictar la sentencia recurrida.

Así pues, el medio de defensa que hemos propuesto, encuentra su justificación principal en la oposición al recurso de revisión fiscal mediante consideraciones que demuestren que a su contraparte no le asiste la razón ni el derecho para intentar la revocación del fallo, pues hemos de tener en cuenta que del recurso de revisión fiscal podría derivar contingentemente una modificación o revocación en el sentido o alcances de la sentencia de primera instancia que le benefició, y la intervención del particular mediante el recurso de oposición toma preeminencia en tanto se dirige a mejorar las consideraciones de hecho y de derecho que defectuosamente tomó en cuenta la Sala *a quo* para emitir su sentencia, o en su caso aporta elementos de fundamentación y motivación nuevos no considerados por la Sala Fiscal y que debió tomar en cuenta para emitir su fallo.

Queda pues por nuestra parte, enmarcada la naturaleza del recurso de oposición a la revisión fiscal, dentro de la figura de la *oposición*, y para efectos prácticos, la hemos denominado así por cumplir los elementos de los *recursos*.

- En segundo lugar, debe tenerse a salvo una separación radical del contenido del recurso de oposición, con los agravios que puedan o pudieron (dependiendo de la

oportunidad) ser manifestados por el particular en el juicio de amparo directo, pues el recurso de oposición idealmente debe prohibir que en su contenido se expresen agravios que pudieren válidamente tener aforo en el juicio de amparo, en virtud de lo cual sería menos correcto aún otorgar al trámite del recurso de oposición como requisito de definitividad para la procedencia del juicio de amparo directo contra la sentencia que pudiere intentar el particular. En ese tenor, la forma en que proponemos que debe resultar el sistema de impugnación relativo, permitiría eventualmente la concurrencia del recurso de revisión fiscal con el juicio de amparo (como sucede actualmente), y a la par, podrían coexistir el juicio de amparo directo, con el recurso de oposición, precisamente porque corresponderían contenidos disímiles a uno y otro medio de defensa.

B) LAS CONSIDERACIONES O AGRAVIOS EN LA REVISIÓN ADHESIVA DERIVADA DEL JUICIO DE AMPARO Y DE APELACIÓN ADHESIVA CIVIL

En este inciso estudiaremos las figuras de la revisión adhesiva en materia de amparo, y la apelación adhesiva en materia civil. El tratamiento relativo no pretende agotar el estudio de tales recursos, sino sólo servirá en este capítulo para dos fines elementales. El primero, consiste en hacer notar al estudioso de la materia contenciosa administrativa, la necesidad del establecimiento de un recurso que permita al su titular oponerse y defender sus derechos en contra de las revisiones fiscales, en forma analógica a los recursos de revisión adhesiva y de apelación adhesiva que ya existen en nuestro derecho positivo vigente. El segundo objetivo de estudiar este inciso, consiste en estudiar aquello que puede exponerse mediante revisión adhesiva en amparo y a través de la apelación adhesiva civil, no para trasladar esos contenidos al recurso de oposición en bloque, sino exclusivamente para tomar elementos de esos contenidos que resulten adecuados a nuestra materia e incluso delimitar perfectamente el contenido *sui generis* del recurso de oposición. Este segundo objetivo nos permitirá soportar nuestra postura de que en el recurso de oposición debe permitirse exponer sólo *consideraciones* y no *agravios*.

Así pues, comencemos con el estudio de estas figuras exclusivamente en cuanto a su contenido esencial.

- EL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA EN LOS JUICIOS DE AMPARO

El fundamento jurídico de la revisión adhesiva se encuentra en el artículo 83 fracción V, último párrafo, de la Ley de Amparo, adicionado mediante decreto de 23 de diciembre de 1987, que en lo conducente señala:

"ARTICULO 83.-

V...

En todos los casos a que se refiere este artículo, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses, puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del término de cinco días, contados a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes; en este caso, la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste".

Mediante este recurso, la parte en el juicio de amparo que obtuvo una resolución favorable a sus intereses se adhiere al recurso de revisión, dentro del plazo de cinco días contado a partir de que se le notifica la admisión de este último, expresando los agravios correspondientes, en cuyo caso, la adhesión del recurso sigue la suerte procesal de éste. Su objeto principal es que el superior jerárquico confirme la sentencia recurrida, por razones y argumentos más sólidos que los expresados por la autoridad de amparo que resolvió en primera instancia y se busca evitar el riesgo de que la sentencia sea revocada no porque al que favoreció no le asista la razón, sino porque exista defectuosa fundamentación y motivación, es decir, esté fundada en argumentos débiles o razonamientos poco convincentes o mal expuestos, aún y cuando existan otros más sólidos y de mejor persuasiva, se persigue entonces mediante la revisión adhesiva que la sentencia sea confirmada o si es modificada que sólo lo sea en aquellos puntos que no le favorecieron al adherente, los cuales también podían combatirse anteriormente – que no en la actualidad, de conformidad con el nuevo criterio de la SCJN– en la adhesión.

Así pues, no se trata de mejorar la situación del adherente respecto al fallo de primera instancia, ni de introducir elementos que el juez natural no tuvo a su alcance al dictar la sentencia, sino de ocurrir en defensa de la resolución impugnada con base en los hechos

aducidos previamente en forma oportuna y demás constancias de autos, inclusive mejorando las consideraciones tomadas en cuenta al sentenciar por el juez *a quo*.

Los agravios en revisión adhesiva carecen de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, porque siguen la suerte procesal del recurso de revisión principal; ello determina que no pueda calificarse como un medio de impugnación principal y directo, sino accesorio, razón por la que el tribunal de segunda instancia está constreñida a estudiar primeramente, los agravios expresados por quien interpuso la revisión y, en segundo término, debe adentrarse al estudio de aquellos expuestos por el adherente al recurso, a excepción de cuando se argumente en la adhesión la improcedencia del juicio de amparo, pues en este supuesto debe analizarse previamente a la revisión principal.

En ese tenor, si resultan ineficaces los agravios de la revisión principal y por ello debe confirmarse la sentencia recurrida, luego entonces la revisión adhesiva debe declararse sin materia, al desaparecer jurídicamente la condición a que estaba sujeto su interés jurídico para interponerla. Así pues, generalmente la revisión adhesiva no es, por sí sola, suficiente o idónea para lograr la revocación o modificación de una sentencia, lo que permite calificarla como un medio de defensa accesorio que garantiza, al que obtuvo sentencia favorable, la posibilidad de manifestar agravios tendientes a mejorar y reforzar la parte considerativa de la sentencia que la autoridad *a quo* tuvo en cuenta para dictar la resolución favorable a los intereses del adherente, y además, podía anteriormente (que no en la actualidad) impugnar los puntos decisivos de la sentencia que le afectan.

Contenido impugnativo del recurso de revisión adhesiva en los juicios de amparo.-

De la simple lectura al fundamento legal de la revisión adhesiva, advertimos claramente que el contenido de la revisión adhesiva se identifica con agravios. El concepto de agravio implica la lesión o afectación de los derechos e intereses jurídicos de una persona (generalmente a través de una resolución judicial), y por extensión, también cada uno de los motivos de impugnación expresados en el recurso de apelación (el recurso de revisión ha sido considerado en sentido estricto como una apelación), contra una resolución de primera

instancia. En sentido muy extenso, el agravio equipara a perjuicio o afectación de un interés jurídico; en un sentido más restringido, el agravio es la afectación producida por una resolución judicial y referida generalmente a la segunda instancia por los códigos procesales. Así la expresión de agravios se identifica con los argumentos que hace valer el recurrente contra la resolución impugnada en segunda instancia. Ahora bien, pese a que la redacción del artículo 83 fracción V, último párrafo, de la Ley de Amparo no aclara ni especifica qué tipo de agravios pueden manifestarse, ni limita ni prohíbe que se expresen agravios contra la parte de la sentencia que le perjudicó al recurrente adhesivo, apreciamos dos posturas contradictorias, una que niega y otra que acepta lo anterior.

La postura que considera que en la revisión adhesiva pueden expresarse agravios contra la parte de la sentencia que le perjudicó al adherente, consiste en afirmar que, la parte de un juicio de amparo que consiente una resolución que le favorece parcialmente, al no interponer el recurso de revisión, manifiesta tácitamente su conformidad con ella, la consiente integralmente en la parte que obtuvo pero también en los resolutiveos que le fueron desfavorables, pero la postura en comento considera que es inexacto lo anterior, porque el adherente se inconformó con ese acto en el momento procesal oportuno (originalmente mediante la demanda de amparo o en su caso en el informe justificado), y al interponer su contraparte el recurso de revisión, eso que obtuvo se pone en peligro, y entonces su interés jurídico resurge a través de la revisión adhesiva, al expresar agravios sobre lo que no obtuvo, y puede ser que estos sean fundados y que el Juez de Distrito al dictar su sentencia no los consideró, entonces podrá revocarse o modificarse la sentencia, según sea el caso, y dictarse una nueva sentencia por el tribunal *ad quem* que le beneficie en todas sus partes. Incluso si los agravios del recurrente principal resultan infundados, este criterio sostiene hasta un punto considerado por nuestra parte radical y excesivo, que deberán estudiarse los del adherente si sus agravios versaron contra lo que le fue desfavorable, señalando que si lo que manifiesta es fundado y conforme a derecho no puede dejar de considerarse sólo porque el recurso al que se adhirió resultó infundado. Se razona bajo esa postura, que el derecho a impugnar la parte de la sentencia que le afectó al adherente, toma una nueva fuerza legal del precepto en que se contempla la revisión adhesiva, y que la revisión adhesiva es un recurso o medio de defensa especial y

condicionado para que nazca su derecho a interponerla, de manera *sui generis*, a que la contraparte del propio adherente interponga el recurso de revisión.

Sostienen los defensores de la postura en comento, que al interponerse el recurso de revisión se pone en riesgo la resolución que le favorecía al adherente, ya que lo que parcialmente había obtenido puede ser revocado, modificado o nulificado en el análisis que realice el tribunal de alzada; razón por la cual consideran que la acción del revisionista adhesivo no se debe constreñir a los agravios expresados por la parte que hizo valer el recurso de revisión, sino a la totalidad de lo resuelto en la sentencia. Justifican comúnmente esta posición en un caso que ocurría al quedar sin defensa las autoridades responsables cuando la sentencia se sometía al recurso de revisión, y el juez en primera instancia había considerado que la causal de improcedencia que la autoridad responsable había hecho valer era inatendible, pero en cuanto al fondo del asunto se negaba el amparo, por lo tanto en este caso la autoridad responsable no podía interponer el recurso de revisión puesto que la sentencia le había favorecido y carecía de interés jurídico para intentarlo, pero cuando el quejoso interponía la revisión, la autoridad responsable no podría interponer la revisión de aceptarse la limitante de que los agravios expuestos por el adherente sólo deben versar sobre los diversos que el recurrente principal manifiesta y no sobre cosas distintas, por lo que la autoridad responsable no tendría la posibilidad de exponer al juez porque consideró que el amparo resultaba improcedente.

Por lo que de acuerdo a esta postura debe considerarse que la revisión adhesiva no sólo sirve para reforzar los criterios que tuvo el juez para dictar la sentencia, sino también para impugnar cuestiones distintas que nada tienen que ver con lo expresado en el recurso de revisión con el que está íntimamente relacionado, como son los puntos resolutivos de la sentencia que no le favorezcan y aquellos puntos que como en el ejemplo anterior no pueden ser combatidos por la revisión, o hasta que una de las partes la interpone es cuando al adherente puede perjudicarlo que se entre al estudio del fondo del asunto provocando la revocación o modificación de ésta, ya que los argumentos bajo los que se dictó la resolución de primera instancia son débiles, habiendo otros más determinantes o de mayor fuerza legal. Apoya lo anterior, la tesis 2a.XLIII/96, sostenida por la Segunda Sala de

nuestro máximo tribunal, visible en la página 373 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de junio de 1996, parte III, Novena Epoca, de voz: *“REVISIÓN ADHESIVA. SI EN ELLA SE PLANTEA LA IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE GARANTIAS, DEBEN ANALIZARSE PREVIAMENTE LOS AGRAVIOS A LOS EXPRESADOS EN LA REVISIÓN PRINCIPAL.”* Consecuentemente, a través del recurso de revisión adhesiva, renace para la parte que la interpone ante la contingente anulación, revocación o modificación de la sentencia, el derecho a hacer valer por medio de ésta todos los agravios que considere pertinentes, en contra de la resolución dictada por el juez a quo, sin soslayar que la revisión adhesiva es accesoria al recurso de revisión y por tanto sigue la suerte procesal de éste.

Para defender esta postura, es aplicable la siguiente tesis P. CXL.V/96, sostenida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 144 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de noviembre de 1996, tomo IV, Novena Epoca, que a continuación se transcribe:

“REVISIÓN ADHESIVA. SU NATURALEZA JURÍDICA. Conforme a lo que establece el artículo 83, fracción V, último párrafo, de la Ley de Amparo, en todos los supuestos de procedencia del recurso de revisión la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por su contrario, dentro del término de cinco días, contados a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes, los que únicamente carecen de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste. Tal dependencia al destino procesal, o situación de subordinación procesal de la adhesión al recurso de revisión, lleva a determinar que la naturaleza jurídica de ésta, no es la de un medio de impugnación -directo- de un determinado punto resolutivo de la sentencia, pero el tribunal revisor está obligado, por regla general, a estudiar en primer lugar los agravios de quien interpuso la revisión y, posteriormente, debe pronunciarse sobre los agravios expuestos por quien se adhirió al recurso. En ese orden de ideas, la adhesión no es, por sí sola, idónea para lograr la revocación de una sentencia, lo que permite arribar a la convicción de que no es propiamente un recurso, pero sí un medio de defensa en sentido amplio que garantiza, a quien obtuvo sentencia favorable, la posibilidad de expresar agravios tendientes a mejorar y reforzar la parte considerativa de la sentencia que condujo a la resolutive favorable a sus intereses, y también a impugnar las consideraciones del

fallo que concluya en un punto decisorio que le perjudica.” (Énfasis añadido)

Igualmente apoya la postura recién señalada, la siguiente tesis P. CXLIII/96, sostenida por la SCJN en pleno, visible en la página 141 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de noviembre de 1996, tomo IV, Novena Época, que enseguida se transcribe:

“REVISION ADHESIVA. QUIEN LA HACE VALER PUEDE EXPRESAR AGRAVIOS TENDIENTES NO SOLO A MEJORAR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA EN LA PARTE RESOLUTIVA QUE LE FAVORECE, SINO TAMBIEN A IMPUGNAR LAS DE LA PARTE QUE LE PERJUDICA. La adhesión al recurso de revisión prevista por el artículo 83, fracción V, último párrafo, de la Ley de Amparo, tiene por finalidad que quien obtuvo sentencia favorable pueda expresar agravios que integren la litis de segunda instancia, cuando su contrario a través del recurso de revisión impugnó la parte que le perjudica; agravios que pueden relacionarse con una materia diversa a la que es objeto de los argumentos vertidos por el recurrente, en tanto que al interponerse el recurso de revisión surge para quien obtuvo sentencia favorable el derecho a expresar agravios encaminados a fortalecer las consideraciones de la sentencia que orientaron al resolutivo favorable a sus intereses, y también a impugnar las que concluyan en un punto decisorio que le perjudica. Esto obedece a que quien obtiene un fallo que le favorece parcialmente tiene legitimación activa, en la medida del agravio, para interponer el recurso de revisión dentro de los diez días siguientes a la notificación de la sentencia y el hecho de no hacerlo solamente implica que hasta ese momento queda conforme con el resultado obtenido, porque tiene una sentencia que es parcialmente benéfica a sus intereses y no tiene la intención de continuar el litigio por todas las consecuencias inherentes del trámite de la segunda instancia; pero cuando otra de las partes en el juicio de amparo se inconforma con esa sentencia y hace valer el recurso de revisión, la pasividad mantenida hasta antes de la admisión del recurso, no supone que ha consentido el aspecto del fallo que le perjudica, porque la ley en la disposición que se analiza le otorga el derecho a adherirse a la revisión y expresar los agravios correspondientes, sin taxativa alguna, pues no limita el objeto de éstos a fortalecer las consideraciones de la sentencia que derivan en la parte resolutive favorable, sino que la redacción genérica de la ley al establecer “los agravios correspondientes”, comprende también la impugnación de las consideraciones que le perjudican y hayun producido un punto resolutive expreso, contrario a sus intereses. Una limitación sobre el particular no puede deducirse de lo establecido por el citado precepto legal en cuanto a que la revisión adhesiva sigue la suerte “procesal” de la principal, ya que también señala que el recurrente adhesivo expresará los

agravios que correspondan, es decir, que exponga los agravios que a su derecho convengan. En este orden de ideas, queda justificado ocuparse de los agravios expuestos en la adhesión, porque aun cuando su contenido tiende a impugnar la parte de la sentencia que le perjudica al que la hace valer y no a mejorar las consideraciones de la parte resolutive que le favorece, ello es acorde con la finalidad de ese medio procesal de defensa.”
(Énfasis añadido)

En contra de lo anterior, los argumentos que apoyan la postura de que en la revisión adhesiva no se pueden expresar agravios en contra de lo que hubiere perjudicado de la sentencia al adherente, consisten en indicar que éste tuvo la oportunidad legal (como las demás partes en el juicio de amparo), de interponer el recurso de revisión contra el punto resolutive que le causaba agravio, por tanto, no habiendo interpuesto la revisión principal pudiendo haberlo realizado, se afirma que tal resolutive debe quedar firme, independientemente a haber efectuado la adhesión al recurso de revisión interpuesto por otra parte (a la que hubiere perjudicado la sentencia), ya que la finalidad de la revisión principal es resolver sobre aquellas partes de la sentencia que le perjudican al recurrente y no sobre los puntos que le favorecen; es por ello que los agravios expresados por el adherente deben estar relacionados con los aspectos de la sentencia que le favorecen y sólo reforzar esos criterios, pero no deben introducir agravios tendientes a impugnar algún punto resolutive que le perjudicó y que pudo combatir interponiendo en su caso un recurso de revisión principal dentro del plazo establecido por la ley, y no especular ni esperar acerca de la interposición del recurso por otra parte. Esta postura considera que la finalidad y alcance de la revisión adhesiva no debe sustituir al recurso de revisión que debió interponerse para poder obtener la revocación de la parte de la sentencia o resolución que le causó un agravio al adherente. También se apoya en la circunstancia de que la revisión adhesiva no es un medio de impugnación directo de un determinado punto resolutive de la sentencia, sino que sus agravios deben estimarse expresados preventivamente, pues su examen estará condicionado a que sean operantes total o parcialmente los del recurrente principal.

No obstante la existencia de la tesis P. CXLIII/96 recién transcrita, debemos tomar en cuenta que el criterio de nuestro máximo tribunal varió posteriormente con la siguiente tesis 2a. LII/2000, sostenida por la Segunda Sala de la misma SCJN, visible en la página 312 del

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de mayo de 2000, tomo XI, Novena Epoca, que enseguida se transcribe:

“REVISIÓN ADHESIVA. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia en la tesis P. CXLIII/96, bajo el rubro: “REVISIÓN ADHESIVA. QUIEN LA HACE VALER PUEDE EXPRESAR AGRAVIOS TENDIENTES NO SÓLO A MEJORAR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA EN LA PARTE RESOLUTIVA QUE LE FAVORECE, SINO TAMBIÉN A IMPUGNAR LAS DE LA PARTE QUE LE PERJUDICA.”, sostuvo que al interponerse el recurso de revisión, surge para quien obtuvo sentencia favorable el derecho a expresar agravios encaminados a fortalecer las consideraciones de la sentencia que orientaron al resolutivo favorable a sus intereses y también a impugnar las que concluyan en un punto decisorio que le perjudica. Así mismo, la Tercera Sala de la anterior integración de este Alto Tribunal en la tesis jurisprudencial 3a./J. 7/91, bajo el rubro: “REVISIÓN EN AMPARO. LOS RESOLUTIVOS NO COMBATIDOS DEBEN DECLARARSE FIRMES.”, sostuvo que cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente en la revisión principal, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, deben declararse firmes aquellos en contra de los cuales no formuló agravio. Acorde con dichos criterios, se concluye que cuando algún resolutivo de la sentencia impugnada afecta a la recurrente en la revisión adhesiva, y ésta no expresa agravio en contra de las consideraciones que le sirven de base, deben declararse firmes aquellos en contra de los cuales no formuló agravio.” (Énfasis añadido)

Resulta acorde a lo anterior, el siguiente criterio del Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, en la tesis XXI.2o.9 K, visible en la página 1164 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de enero de 1998, tomo VII, Novena Epoca, que a continuación se transcribe:

“REVISIÓN ADHESIVA. A TRAVÉS DE ELLA EL RECURRENTE NO PUEDE OBTENER MÁS DE LO OTORGADO POR EL JUEZ DE DISTRITO. De una interpretación armónica y sistemática del artículo 83, último párrafo, de la Ley de Amparo, siguiendo la regla de que la revisión adhesiva sigue la suerte de la principal, al prosperar ésta se tiene que analizar la otra; y, cuando los agravios de la adhesiva son operantes, a través de ella el recurrente no puede obtener más de lo otorgado por el Juez Federal, en debido acatamiento a la igualdad procesal de las partes de ser oídas y vencidas en la instancia correspondiente.”

Se ha dicho también para sostener este criterio, que aceptar que el adherente exponga agravios para combatir la sentencia en el recurso de revisión, significaría excusarlo de una carga procesal gratuitamente, en un asunto de estricto derecho que no cabe suplir ningún extremo de conformidad por no contemplarse ese supuesto en el artículo 76 Bis de la Ley de Amparo. Efectivamente, la existencia del plazo para interponer el recurso de revisión que el revisionista adhesivo tuvo en su momento al ser parcialmente desfavorecido, y su correspondiente intemperancia por no intentar ese medio de defensa en el plazo establecido por la ley, no puede sino traducirse en un consentimiento de la sentencia en su integridad (partes que le favorecen y también partes que le perjudican), inmanente a la renuncia tácita para ejercer la acción procesal correspondiente, por lo que en la *praxis* deberá afrontar las consecuencias jurídicas de su inactividad, medularmente consistentes en que no pueda en la segunda instancia (en su carácter de revisionista adhesivo) impugnar los puntos decisivos de la sentencia que le causaron perjuicio jurídico, pues ello implicaría que bajo el aspecto formal de revisión adhesiva pudieran argumentarse contenidos propios del recurso de revisión principal en trasgresión al segundo párrafo del artículo 14 Constitucional – igualdad procesal, litis constitucional y la improcedencia de actos consentidos derivados de otros consentidos –, lo cual resulta inaceptable.

Independientemente a lo anterior, es importante mencionar que el Poder Judicial Federal ha considerado que la revisión adhesiva debe ser considerada improcedente si en ella exclusivamente se exponen agravios en contra de lo expresado por el recurrente principal, tal como se aprecia del contenido de la tesis I.4o.A.24K, sostenida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la página 934 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta correspondiente al informe del mes de junio de 1996, tomo III, de voz “*REVISION ADHESIVA. CUANDO SE DESECHA POR IMPROCEDENTE.*”

Para resumir el contenido de la revisión adhesiva, podemos afirmar válidamente que el contenido de este recurso puede consistir en:

- ❖ *Exponer argumentos para mejorar las consideraciones del juzgador de primera instancia que lo condujeron a dictar la sentencia, para obtener así la confirmación de los resolutivos de la misma.*
- ❖ *Proporcionar como materia de estudio de la segunda instancia, al tribunal revisor, nuevos elementos y distintos a los considerados por el juez a quo (pero ya infundidos por su parte en el momento procesal oportuno de la primera instancia), que le permitan al tribunal de revisión confirmar la sentencia en la parte que fue impugnada por el recurso de revisión, en virtud de que los nuevos elementos sean más sólidos, de mejor persuasiva, de mayor fuerza legal, para obtener así la confirmación de los resolutivos de la sentencia.*
- ❖ *Controvertir lo expresado por el recurrente principal para obtener así la confirmación de los resolutivos de la sentencia, siempre que, para no ser calificada como improcedente, se soporten esos razonamientos en alguno de los dos elementos anteriores, pues invariablemente las consideraciones en la adhesión deben constreñirse a la parte considerativa de la sentencia recurrida que está relacionada con el punto o puntos resolutivos que favorecen a quien se adhiere.*
- ❖ *Cuestiones relativas a la improcedencia o sobreseimiento del juicio de amparo, que no fueron tomados en cuenta por el juez a quo, no obstante haberse dictado sentencia favorable en cuanto al fondo o, que habiendo sido consideradas por el juez primera instancia, se consideraron ineficaces, dictándose sentencia favorable en cuanto al fondo. Estos elementos deben ser estudiados en forma previa a los agravios de revisión principal.*
- ❖ *No pueden hacerse valer en revisión adhesiva, agravios en que se alegue y solicite que se estudien los conceptos de violación no considerados por el juez a quo, pues ello no constituye un agravio propiamente, porque el artículo 91 fracción I de la Ley de Amparo, ordena este estudio oficiosamente por el órgano revisor.*
- ❖ *No pueden controvertirse en revisión adhesiva, las consideraciones de hecho y derecho ni los resolutivos de la sentencia que hubieren afectado al adherente, pues ello constituye propiamente objeto de una revisión principal a la que tuvo oportunidad de interponer.*

A estos elementos nos remitiremos posteriormente en el discernimiento del contenido del recurso de oposición a la revisión fiscal que proponemos.

Por último, sólo nos resta puntualizar nuestra opinión de que en la revisión adhesiva en materia de amparo, sólo se pueden hacer valer *consideraciones*, de conformidad con el criterio actual de la SCJN que ha quedado señalado, no obstante que el texto del artículo 83 de la Ley de Amparo e incluso nuestro máximo tribunal se refieren impropiamente a *agravios*, como contenido de la revisión adhesiva. Ello en virtud de que el adherente no puede alegar perjuicio jurídico derivado de la sentencia de primera instancia, y sólo puede

efectuar simples manifestaciones en los sentidos ya puntualizados, pero los *agravios* propiamente dichos son objeto de un medio de defensa distinto (recurso de revisión principal) que en su caso podría haber interpuesto el adherente.

- EL RECURSO DE APELACIÓN ADHESIVA EN MATERIA CIVIL

Es una forma de intervención permitida por la ley a favor de quien fue parte en un juicio civil que obtuvo una resolución favorable total o parcialmente a sus intereses, como litisconsorte del apelante. Mediante este recurso, el apelante adhesivo, se adhiere al recurso de apelación interpuesto por su contraparte, dentro del plazo legal establecido a ese efecto, expresando los agravios o consideraciones correspondientes, en cuyo caso, la adhesión a la apelación sigue la suerte procesal del recurso principal. Su objeto primordial es que el tribunal de alzada confirme la sentencia recurrida, por razones y argumentos más sólidos que los expresados por el juez de la causa, y buscando evitar el riesgo de que la sentencia sea revocada no porque al que favoreció no le asista la razón, sino porque exista defectuosa fundamentación y motivación, es decir, esté fundada en argumentos débiles o razonamientos poco convincentes o mal expuestos, aún y cuando existan otros más sólidos y de mejor persuasiva.

Para el tratamiento de esta figura exclusivamente en la parte que interesa al presente tema, hemos estudiado en forma ilustrativa los artículos 243 y 244 del Código Federal de Procedimientos Civiles, 690 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, 729 y 730 del código adjetivo civil del Estado de Querétaro, 511 del Estado de Veracruz, 705 del Estado de Michoacán, 492 del Estado de Puebla, 380 del Estado de Guerrero, y 428 y 430 del Estado de Jalisco. Asimismo, tomamos en consideración los alcances de tales dispositivos interpretados por el Poder Judicial de la Federación.

- *Contenido impugnativo del recurso de apelación adhesiva en juicios civiles.-*

Antes de internarnos en el estudio de este subtema, es menester advertir que a pesar de que se han denominado *agravios* al contenido de la apelación adhesiva dentro de los textos

legales de algunos de los códigos procesales recién señalados, y que se han denominado *consideraciones* dentro de otros códigos más, opinamos con excepción del caso del código adjetivo del Estado de Puebla, que en todos los demás casos se trata realmente de simples *consideraciones*, y en los casos en que se han denominado *agravios* esa redacción es desafortunada, tal como más adelante demostraremos.

En el caso especial de los juicios en materia civil federal, los denominados por el artículo 244 del Código Federal de Procedimientos Civiles como *agravios*, son tendientes a lograr la confirmación de la parte propositiva de la sentencia recurrida, mediante la expresión de argumentos que le den mayor solidez a los expuestos por el juez natural en la parte considerativa de tal sentencia, y pueden atacarse los considerandos del acto recurrido siempre que con ello no se pretenda afectar sus resolutivos. Apoya lo anterior la tesis 628, sostenida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Tercer Circuito, visible en la página 419 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del año 1995, tomo VI, parte TCC, Octava Época, que literalmente señala:

“APELACION ADHESIVA. MEDIANTE SU INTERPOSICION SE BUSCA MEJORAR LA PARTE CONSIDERATIVA DE LA SENTENCIA. Y NO MODIFICAR O REVOCAR SU PARTE PROPOSITIVA. La apelación adhesiva, más que un recurso tendiente a lograr la modificación de la parte propositiva de una sentencia, busca su confirmación mediante la expresión de argumentos que le den mayor solidez a los expuestos por el a quo en la parte considerativa de la sentencia apelada, bien sea porque ésta se apoye en razonamientos débiles o poco convincentes, y mediante la adhesión al recurso se pretenda mejorar sus fundamentos, o porque los expresados se consideren erróneos y se estime que los correctos sean los que se aducen. Con la adhesión se busca evitar el riesgo de que la sentencia se revoque por el tribunal ad quem, no porque al que obtuvo no le asista la razón, sino por la defectuosa fundamentación y motivación. También se puede pretender, mediante la adhesión al recurso, que se modifiquen o revoquen algunas consideraciones del a quo, siempre y cuando con ello no se afecten las partes resolutivas de la sentencia, como sería el caso en que se aduzcan dos o más causales para la procedencia de una misma acción y el a quo considere que tan sólo una procede, no así las restantes, porque ante la posibilidad de que el ad quem, en base a los agravios del apelante principal, revoque la sentencia por no estar probada la causal que estimó procedente el a quo, el que obtuvo en primera instancia debe adherirse a la

apelación e impugnar las consideraciones por las cuales el a quo concluyó que no se demostraron las otras causales, para de esta forma, y de ser procedentes sus agravios, obtener la modificación de la parte considerativa de la sentencia que le agravia, y pese a lo fundado de la apelación principal, obtenga así la confirmación de la parte propositiva de la sentencia que le fue favorable.”

En un sentido similar al código federal citado, se ubican los códigos adjetivos civiles para el Distrito Federal, y de los Estados de Querétaro, Guerrero, Jalisco, Veracruz y Michoacán, en que la revisión adhesiva busca la confirmación de los resolutive de la sentencia recurrida, mediante la expresión de argumentos que le den mayor solidez a los expuestos por el juez natural en la parte considerativa de tal sentencia, en los casos en que la sentencia se apoya en razonamientos débiles o poco convincentes, pretendiéndose con el recurso mejorar sus fundamentos, y en aquellos en que los razonamientos de la sentencia se consideran erróneos, estimándose que los correctos son los que aduce el apelante adhesivo. Asimismo, se considera que la apelación adhesiva no debe dirigirse a modificar los resolutive de la resolución apelada. Robustece lo anterior, la tesis 1.3o.C.382 C, sostenida por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, visible en la página 1725 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de enero de 2003, tomo XVII, Novena Epoca, que indica:

“APELACIÓN ADHESIVA. NO SON SU MATERIA LOS ARGUMENTOS TENDIENTES A MODIFICAR LOS RESOLUTIVOS DE LA RESOLUCIÓN APELADA (LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL). De conformidad con lo dispuesto en el artículo 690 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, la figura de la apelación adhesiva tiene como finalidad que quien obtuvo sentencia favorable en un juicio pueda expresar agravios para reforzar los fundamentos de derecho y motivos fácticos de la decisión judicial, cuando su contraparte la impugne, los cuales deben estar dirigidos a los puntos tratados por el Juez del conocimiento, a fin de mejorar sus consideraciones y tratar de que no prosperen los agravios del recurso de apelación principal. Por consiguiente, no es posible estudiar a través de la adhesión, aspectos tendientes a modificar los puntos resolutive que determinan la condena, esto es, obtener un fallo aún más favorable, pues, en todo caso, tales argumentos debieron ser materia de una apelación autónoma.”

Igualmente apoya lo anterior la siguiente tesis XI.2o.10 C, sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Primer Circuito, visible en la página 464 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de agosto de 1995, tomo II, Novena Época, que textualmente establece:

“APELACION ADHESIVA. PROCEDENCIA DE LA. (LEGISLACION DEL ESTADO DE MICHOACAN). La apelación adhesiva, más que un recurso tendiente a lograr la modificación de la parte propositiva de una sentencia, busca su confirmación mediante la expresión de argumentos que le den mayor solidez a los expuestos por el a quo en la parte considerativa de la sentencia apelada; con la adhesión se busca evitar el riesgo de que la sentencia se revoque por el Tribunal ad quem, no porque al que obtuvo no le asista la razón, sino por su defectuosa fundamentación y motivación. En ese marco, cabe distinguir dos aspectos medulares virtud a los cuales cobra actualización el recurso a que se contrae el dispositivo 705 del código adjetivo civil, a saber: a). Cuando la sentencia se apoya en razonamientos débiles o poco convincentes, pretendiéndose con tal recurso mejorar sus fundamentos; y, b). Cuando los razonamientos de la sentencia se consideran erróneos, estimándose que los correctos son los que aduce el apelante. Bajo tales premisas debe señalarse que con el hecho de que la responsable haya postulado en la segunda instancia consideraciones y razonamientos que no fueron objeto de la resolución de primer grado, no desnaturaliza, como así lo adujo el quejoso, la apelación adhesiva, tomando en consideración que ésta procede no sólo para reforzar o mejorar los argumentos del a quo, sino también para cuando se considera que éstos son erróneos, hipótesis en la que naturalmente y en base a los agravios planteados, pueden analizarse cuestiones total y completamente diversas a las estudiadas en la primera instancia, con la única limitante de que con las mismas no se vulnera la configuración de la parte propositiva de la sentencia apelada.”

Un caso apartado lo constituye el código procedimental en materia común, del Estado de Puebla, que discrepa de los anteriores criterios legales y adopta como contenido primordial de la apelación adhesiva, la impugnación de los elementos de la sentencia recurrida que hubieren afectado al apelante adhesivo, y sólo en segundo lugar admite que pueda controvertir los fundamentos jurídicos de la sentencia que hubieren dado soporte a los resolutivos que le beneficiaron al mismo adherente, en virtud de considerarlos incorrectos o insuficientes.

Soporta este enunciado, la siguiente tesis VI.Io.C. J/15, sostenida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Sexto Circuito, visible en la página 775 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de febrero de 2003, tomo XVII, Novena Epoca, que a la letra indica:

“APELACIÓN ADHESIVA. ASPECTOS QUE PUEDEN IMPUGNARSE POR MEDIO DE ESTE RECURSO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE PUEBLA). El artículo 492 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Puebla, establece que la apelación adhesiva sólo puede versar sobre el punto o puntos resolutive de la sentencia recurrida que no hayan sido favorables al adherente, pero dicho precepto legal también dispone que tal medio de impugnación igualmente es procedente respecto de los fundamentos jurídicos de los puntos resolutive que le hayan sido favorables; lo que implica que el recurso de apelación adhesiva no sólo es procedente cuando los puntos resolutive de la sentencia reclamada hayan sido desfavorables para el adherente, sino también cuando los mismos aunque le sean favorables, se estime que los fundamentos jurídicos que los sustentan son incorrectos o insuficientes. Por consiguiente, si no se interpone la apelación adhesiva a efecto de controvertir las consideraciones y fundamentos legales expuestos por el resolutor primario deben subsistir, por haber sido consentidas por la parte a quien causaban un agravio.”

En todo caso, lo relevante de este último caso, es que incorpora como principal contenido de la apelación adhesiva, uno similar al de la apelación principal que podría haber intentado el adherente en contra de la parte de la sentencia que le perjudicó, dándose una nueva oportunidad de expresar los agravios -que no simples consideraciones- que le ocasionó la sentencia, y el efecto de no exponer esto en la apelación adhesiva se equipara al de no haber presentado la apelación: tener por consentidos los resolutive de la sentencia por la parte a la que le causaban un agravio. Esto último, sin duda, resulta contrario a los principios jurídicos de que a nadie le es lícito ir contra sus propios actos (porque ya existía un acto consentido al no interponerse una apelación principal habiendo tenido la oportunidad legal), de que no podría intentar una acción que ya había renunciado tácitamente (por haber permitido que precluyera), y de la exigencia de protesta inmediata (porque el conocimiento del agravio lo tuvo el apelante adhesivo al conocer la sentencia y no al conocer de la interposición de la apelación, en cuyo caso debió expresar agravios ante el primer conocimiento). Además, aceptar lo anterior implicaría que bajo el aspecto formal de apelación adhesiva pudieren argumentarse contenidos propios del recurso de apelación

principal en trasgresión al segundo párrafo del artículo 14 Constitucional –igualdad procesal, litis constitucional y la improcedencia de actos consentidos derivados de otros consentidos–, lo cual resulta inaceptable.

Apocopando el contenido de la apelación adhesiva, podemos afirmar válidamente que el contenido de este recurso puede consistir en:

- ❖ *Exponer argumentos para mejorar las consideraciones del juzgador de primera instancia que lo condujeron a dictar la sentencia, para obtener así la confirmación de los resolutivos de la misma.*
- ❖ *Proporcionar como materia de estudio de la segunda instancia, al tribunal ad quem, nuevos elementos y distintos a los considerados por el juez a quo (pero ya infundidos por su parte en el momento procesal oportuno de la primera instancia), que le permitan al tribunal de revisión confirmar la sentencia en la parte que fue impugnada por el recurso de apelación, en virtud de que los nuevos elementos sean más sólidos, de mejor persuasiva, de mayor fuerza legal, para obtener así la confirmación de los resolutivos de la sentencia.*
- ❖ *Controvertir lo expresado por el apelante principal para obtener así la confirmación de los resolutivos de la sentencia, siempre que se soporten esos razonamientos en alguno de los dos elementos anteriores.*
- ❖ *No pueden hacerse valer en apelación adhesiva, agravios en que se alegue y solicite que se estudien los conceptos de violación no considerados por el juez a quo, pues ello no constituye un agravio propiamente, dada la obligación relativa de estudio oficioso por el órgano revisor.*
- ❖ *Con excepción del caso del código procesal civil del Estado de Puebla, no pueden controvertirse en apelación adhesiva, las consideraciones de hecho y derecho ni los correspondientes resolutivos de la sentencia que hubieren afectado al adherente, pues ello constituye propiamente objeto de una apelación principal a la que tuvo oportunidad de interponer.*

A estos elementos retornaremos posteriormente en la búsqueda del contenido del recurso de oposición a la revisión fiscal que proponemos.

Por último, hemos de hacer notar que en la apelación adhesiva en materia civil, sólo se pueden hacer valer *consideraciones*, aún y cuando impropiaemente se ha denominado su contenido como *agravios* en algunos códigos procesales, pues con excepción del sistema del Estado de Puebla (incluso criticado por esta razón en párrafos anteriores), el apelante adhesivo no puede alegar perjuicio jurídico derivado de la sentencia de primera instancia, y sólo puede efectuar simples manifestaciones en los sentidos ya puntualizados, pero los

agravios propiamente dichos son objeto de un medio de defensa distinto (recurso de apelación principal) que en su caso podría haber interpuesto el adherente.

C) LA FIGURA DE ACTO CONSENTIDO Y DEL ACTO CONSENTIDO DERIVADO DE OTRO CONSENTIDO

Explicemos la necesidad de estudiar esta figura en el discernimiento del contenido impugnativo del recurso de oposición que nos ocupa. La razón radica en sostener por nuestra parte que no puede ser parte de este contenido, uno diverso perteneciente naturalmente a un medio de defensa distinto (concretamente el juicio de amparo), que no se intentó por el opositor a la revisión fiscal en el plazo que establece la ley, y en consecuencia se trata de un acto consentido, y apreciar si es posible que bajo ciertas condiciones estemos en presencia de un acto consentido derivado de otro acto consentido, tal como expondremos enseguida.

La doctrina jurídica y la jurisprudencia ha considerado que un acto consentido es aquel en que una persona capaz de derecho ha manifestado, ya en forma expresa, ya tácita, su voluntad de producir consecuencias jurídicas. Cuando un acto jurídico impugnado no se ataca jurídicamente en la forma y plazo establecidos legalmente, adquiere el carácter de consentido, lo cual implica la presunción *iure et iure* de una renuncia tácita a la acción procesal legal para impugnarlo. Por acto derivado de otro consentido, se han considerado aquellos que son consecuencias necesarias y legales de los actos consentidos, donde existe una relación causal ineludible entre éstos y aquellos, y que obviamente no se identifican con actos independientes de trazo sucesivo. Verbigracia de acto derivado de otro consentido, es un remate, como consecuencia necesaria y legal de un secuestro.

Ya en el contexto del contenido impugnativo del recurso de oposición, sostenemos que en los supuestos en que el particular que fuere parte en el juicio contencioso administrativo y que los resolutive de la sentencia de primera instancia le hubiere beneficiado en parte y perjudicado en otra, no debe contar con la posibilidad legal de exponer agravios en contra de los puntos resolutive de la sentencia definitiva en el juicio de la causa, y por mayoría de razón tampoco podrá controvertir las consideraciones de hecho y de derecho que le

sirvieron a la Sala Fiscal natural para emitir su fallo respecto a los puntos resolutivos que le fueron desfavorables. Opinamos lo anterior, atentos a la circunstancia de que la impugnación por el particular, de los resolutivos de la sentencia definitiva en primera instancia que afectaron su esfera jurídica, debe en todo caso ser objeto del juicio de amparo en la vía directa, independientemente que al momento de efectuar sus consideraciones (óptimamente mediante el recurso de oposición que proponemos en este trabajo) en virtud de haber sido presentada la revisión fiscal, hubiere o no transcurrido el plazo para el ejercicio de su acción de amparo. Es decir, el razonamiento central para negar que mediante el recurso que proponemos puedan impugnarse los resolutivos de la sentencia de primera instancia que perjudicaron al particular, es precisamente que ese es el contenido impugnativo que debe corresponder a otro medio de defensa: el juicio de amparo directo.

Resulta entonces, que si habiéndose interpuesto la revisión fiscal por las autoridades administrativas y/o fiscales, aún no transcurre en contra del particular el plazo para el ejercicio de su acción de amparo, no podría hablarse de acto consentido, pero en todo caso subsiste el razonamiento central señalado en la última parte del párrafo anterior, argumento que se sostiene también cuando ha transcurrido el plazo recién referido, circunstancia ésta última en que ya existiría un acto consentido. Efectivamente, habría entonces que considerarse en este último supuesto, que la sentencia ha sido consentida integralmente por el particular, no sólo en la parte propositiva que le benefició sino también en la que le perjudicó, razón por la cual no aceptamos que pudiere renacer la acción de amparo mediante el recurso de oposición a la revisión fiscal, no sólo por lo incorrecto que sería otorgar efectos a una acción procesal muerta en la vida jurídica, sino porque el objetivo de la acción de amparo es de eminente control directo de la constitucionalidad e indirecto de legalidad, y el de la segunda instancia del contencioso administrativo es tan sólo el control de la legalidad, de lo que se aprecia un desequilibrio en los contenidos que no podría minimizarse.

Así pues, en todos los casos será improcedente mediante oposición a la revisión fiscal, la impugnación de los resolutivos desfavorables al particular de la sentencia recurrida, por ser contenido impugnativo propio del juicio de amparo, y en determinadas circunstancias esa

improcedencia también derivaría del carácter de acto consentido que adquiriera la sentencia respecto a los resolutivos favorables al particular, pero sobre todo respecto a los desfavorables.

Visto lo anterior, enseguida razonaremos si puede existir algún acto consentido derivado de otro consentido, con base en el cual se pudiera negar que en el recurso de oposición se pueda controvertir por el particular los resolutivos de la sentencia de primera instancia que le afectaron, dirigiendo la atención al contenido del recurso que proponemos. Así, si consideramos que posteriormente a la notificación al particular de la sentencia de primera instancia, de no haberse impugnado por éste la parte que le hubiere causado agravio mediante amparo directo, luego entonces no concebimos acto procesal posterior que pudiere calificarse como derivado de uno consentido (tomando como acto consentido a la sentencia), pues sería incorrecto afirmar en último lugar que el recurso de revisión fiscal pudiere detentar tal carácter, porque el interés jurídico de la autoridad administrativa y/o fiscal es contrario al del particular, porque la simple interposición del recurso de revisión no causa agravio al particular, y porque la revisión fiscal no es consecuencia legal necesaria de la parte de la sentencia que perjudicó al particular, sino en último caso de la parte que le favoreció a este último.

A manera de conclusión, valga reiterar que sólo apreciamos la posibilidad de que la sentencia de primera instancia pueda calificarse como acto consentido bajo ciertas circunstancias, como un argumento para negar la expresión de agravios contra los resolutivos de la sentencia que hubieren perjudicado al particular como contenido impugnativo del recurso de oposición a la revisión fiscal, pero en absoluto concebimos algún acto consentido derivado de otro consentido para sostener tal postura, resultando sólida la primera según nuestra consideración.

D) LA DISTINCIÓN ENTRE EL CONTENIDO DEL JUICIO DE AMPARO DIRECTO Y DEL RECURSO DE OPOSICIÓN A LA REVISIÓN FISCAL

Este apartado se justifica en virtud del riesgo de confundir los contenidos impugnativos del juicio de amparo directo, con el correspondiente al recurso de oposición a la revisión fiscal, porque de admitirse nuestra propuesta, ambos derivarían de la existencia de la sentencia de primera instancia definitiva del juicio contencioso administrativo (aunque el juicio de amparo deriva directamente, y en su caso el recurso de oposición a la revisión fiscal derivaría en forma indirecta por requerir previamente la interposición de la revisión fiscal), porque ambos tendrían como objeto la defensa jurídica del particular, y porque la impugnación de uno y otro medio de defensa podría dirigirse en contra de la Sentencia de la Sala Fiscal.

Efectivamente, tomando en cuenta que el particular podría impugnar mediante el juicio de amparo la sentencia definitiva de la Sala Fiscal, aún en los casos en que los resolutivos le favorecieran, siempre que la considerara violatoria de sus garantías, luego entonces apreciamos que en el recurso que proponemos también podrían controvertirse los fundamentos de hecho y de derecho que le hubieren servido a la Sala Fiscal para emitir su sentencia aún cuando se hubieren traducido en resolutivos favorables, pero la diferencia principal en este aspecto radica en no aceptar que en el recurso de oposición pudieran atacarse por el particular los resolutivos de la sentencia que le hubieren perjudicado al particular, pues advertimos que ello invariablemente debe ser objeto del juicio de amparo.

Admitimos pues que bajo el sistema impugnativo que se propone, puedan atacarse en el recurso de oposición, los fundamentos de hecho y de derecho deficientes o incorrectos que hubieren servido para los resolutivos favorables al particular, pero también reconocemos que ello podría ser parte de la impugnación mediante el juicio de garantías en la vía directa.

Sobre el particular, percibimos dos diferencias que distinguen el contenido del amparo, del correspondiente al recurso de oposición: la primera, enunciada ya en este subtema, consiste en que no se permita al particular impugnar mediante el recurso de oposición, los resolutivos de la sentencia que le fueron desfavorables, en virtud de la unidad de la causa que debe existir entre lo que se impugna en un recurso principal (recurso de revisión fiscal) y lo que se controvierte en un recurso accesorio (recurso de oposición a la revisión fiscal).

por lo que el recurso accesorio no debe variar la litis planteada en el principal (pues la revisión fiscal sólo se habrá referido lógicamente a los resolutivos que le beneficiaron al particular, pero no a los que le perjudicaron a éste mismo) y por tanto, no podemos aceptar que se pudiera ampliar la litis mediante el recurso de oposición, a un contenido que debía ser objeto del juicio de amparo. Correlativamente, proponemos que en el texto que integre la acción procesal legal del recurso de oposición a la revisión fiscal, se establezca la proscripción de que mediante la oposición a la revisión fiscal se controviertan resolutivos de la sentencia de primera instancia desfavorables al particular.

La segunda diferencia que advertimos entre el contenido del juicio de amparo y el ideal del recurso que proponemos, es más bien teleológica, pues el primero persigue la conservación del orden constitucional (y sólo indirectamente de la legalidad), así como el respeto a las garantías del gobernado, en tanto que en el segundo se buscaría directamente el control de la legalidad. Atentos a esto, no omitimos observar *verbigracia*, que en materias como el derecho penal, se admite la existencia de un medio de control de la legalidad (el caso de la apelación del particular), con el juicio de garantías (obviamente a favor el mismo particular), y con contenidos parcialmente semejantes.

Íntimamente relacionado con el inciso anterior de este mismo tema, en que estudiamos la figura del acto consentido, es menester advertir que pudiere considerarse *a priori* como acto consentido por el particular, a los considerandos incorrectos o deficientes de la sentencia que sirvieron para emitir los resolutivos favorables al particular, aduciéndose que aún en este caso tuvo la oportunidad de intentar la acción de amparo, por lo que no podría verter este mismo contenido en el recurso de oposición. No obstante lo anterior, consideramos inexacto ese razonamiento, porque en todo caso se trataría de un acto consentido para efectos del juicio de amparo, pero no para efectos del recurso de oposición, pues éste no es consecuencia natural, lógica ni jurídica, del amparo, sino del recurso de revisión fiscal. En ese tenor, el contenido y admisión del recurso de revisión fiscal se constituye en la razón para la interposición del recurso de oposición, el cual debería ser accesorio del primero.

Por mayoría de razón, consideramos que de no intentar oportunamente el particular la acción de amparo en contra de los considerandos y correspondientes resolutivos de la sentencia que le perjudicaron, en este caso también habrá acto consentido para efectos del amparo, pero no para efectos del recurso de oposición, pues hemos dicho que mediante este último no podrían atacarse los resolutivos que le perjudicaron al particular, por ser esto objeto del amparo.

Luego entonces, tampoco podría aceptarse que la interposición del recurso de oposición a la revisión fiscal pudiera considerarse como un requisito de procedencia del amparo directo (en relación al principio de definitividad), y en ese sentido podrían coexistir perfectamente el juicio de amparo, el recurso de revisión fiscal y el recurso de oposición a la revisión fiscal, los cuales deberían resolverse en una sola sentencia por el mismo Tribunal Colegiado de Circuito. En el sistema impugnativo resultante, por las razones expuestas, podrían impugnarse entonces por el particular mediante juicio de amparo directo, todas las violaciones a sus garantías que estimare (incluyendo los casos en que los resolutivos de la sentencia le afectaren, pero también cuando habiéndole beneficiado éstos estimara los conceptos de violación en contra de los considerandos); paralelamente, y derivado de la interposición y admisión de un recurso de revisión fiscal, cabría la posibilidad que mediante el recurso de oposición se enderezaren consideraciones en contra de los considerandos de la sentencia que le hubieren representado resolutivos favorables, con el fin de mejorar o reforzar tales considerativos.

E) CONCLUSIONES ACERCA DE LAS CONSIDERACIONES QUE PODRIAN EXPONERSE EN EL RECURSO DE OPOSICION A LA REVISION FISCAL

Para concluir este tema, tomamos en cuenta los anteriores incisos. Evidentemente, el primer problema que surge respecto al contenido impugnativo del recurso que proponemos es, precisamente, que planteamos que debe revestir la forma de un recurso, al mismo tiempo que respecto a su contenido no admitimos *agravios* sino simples *consideraciones*. En todo caso, debemos estar atentos al carácter *sui generis* de este medio de defensa, que dificulta

su clasificación doctrinal como figura procesal. Así, enmarcamos dogmáticamente al recurso de oposición a la revisión fiscal, dentro de la figura procesal de la *oposición*, porque esta constituye un híbrido entre el *recurso* y la *contestación*, pero para efectos prácticos lo hemos denominado *recurso*, adhiriéndonos a la praxis jurídica nacional de denominar *recursos* a figuras doctrinalmente clasificadas como *oposiciones*, como acontece en los casos estudiados de la revisión adhesiva en amparo y de la apelación adhesiva en materia civil, incluso reconocidos jurisprudencialmente por la SCJN con el nombre de recursos, lo que robustece nuestra postura.

En todo caso, apreciamos fútil la simple discusión de nombrar *oposición* o *recurso* al medio de defensa que planteamos, por lo que debe subordinarse al discernimiento de su contenido impugnativo, máxime que en tanto sea llamado recurso se identifica con un acto de parte (el particular), que busca el reestudio de los considerandos de la sentencia bajo razonamientos de mayor persuasiva o fuerza legal a los que apoyaron los resolutivos favorables al particular.

Surge entonces la interrogante: ¿por qué aceptar sólo *consideraciones* si el recurso es un medio de defensa por naturaleza en el cual se integran normalmente *agravios*?. La razón es simple, negamos que se traten de *agravios*, considerando éste término en *strictu sensu*, es decir, a la manifestación del perjuicio jurídico que se aduce [sólo] de los resolutivos de la sentencia (que no de los considerandos), porque hemos sostenido que el recurso de oposición podrá referirse a la sentencia en la parte resolutive que le hubiera beneficiado al particular, precisamente porque en contra de esto se habrá pronunciado la autoridad recurrente en la revisión fiscal, sin sostayar en forma alguna que en caso de que el particular estime que fueron incorrectos o deficientes los considerandos de la sentencia que acarrearán resolutivos benéficos para éste, entonces podrá atacar o reforzar esos considerandos mediante recurso de oposición, pero al no impugnar los resolutivos relativos, entonces sólo podríamos hablar de *agravios lato sensu*, que la doctrina ha denominado consideraciones para distinguirlos de los *agravios strictu sensu* que se dirigen contra puntos resolutivos concretos de determinaciones jurisdiccionales.

Visto lo anterior, queda conciliado el carácter de recurso del medio de defensa que proponemos, reconociendo por nuestra parte que su contenido impugnativo debe integrarse por *consideraciones*, mismas que pueden integrarse también como agravios *lato sensu*.

Sin mayor preámbulo, podemos resumir el contenido impugnativo ideal del recurso que se propone, con los siguientes elementos:

- ❖ *Exponer argumentos para mejorar las consideraciones de la Sala Fiscal que la condujeron a dictar la sentencia, para obtener así la confirmación de los resolutivos que le beneficien de la misma.*
- ❖ *Proporcionar como materia de estudio de la segunda instancia, al tribunal colegiado, elementos distintos a los considerados por el juez a quo (pero ya infundidos por su parte en el momento procesal oportuno de la primera instancia), que le permitan al tribunal de revisión confirmar la sentencia en la parte que fue impugnada por el recurso de revisión, en virtud de que tales elementos sean más sólidos, de mejor persuasiva, de mayor fuerza legal, para obtener así la confirmación de los resolutivos que le beneficien de la sentencia.*
- ❖ *Controvertir lo expresado por la autoridad en el recurso de revisión fiscal, para obtener así la confirmación de los resolutivos que le beneficien de la sentencia, relacionando las consideraciones del propio recurso de oposición con la parte considerativa de la sentencia recurrida vinculada con el punto o puntos resolutivos que le favorecieron al particular.*
- ❖ *Cuestiones relativas a la improcedencia o sobreseimiento del recurso de revisión fiscal. Estos elementos deben ser estudiados en forma previa a los agravios de la revisión principal.*
- ❖ *No pueden controvertirse en el recurso de oposición, las consideraciones de hecho y derecho ni los resolutivos correspondientes de la sentencia, que hubieren afectado al particular, pues ello constituye propiamente objeto del juicio de amparo que tuvo oportunidad de interponer.*

Los cuales obviamente deberán regularse legalmente para evitar confusiones e incertidumbre como las que actualmente privan.

3.7 CRITERIOS RELEVANTES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN RELACION AL RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA

En virtud que en el desarrollo de este trabajo transcribimos los criterios jurisprudenciales de la SCJN que resultaban aplicables, es que a continuación nos limitamos a recopilar

simplemente sus fuentes y voces, señalando qué extremos sustentan y nuestra opinión acerca de encontrarnos en acuerdo o desacuerdo.

En ese tenor, en el punto 3.1 de este trabajo, se transcribió la jurisprudencia 2a./J.35/2004 de la Segunda Sala de la SCJN, aprobada en sesión privada del 26 de marzo de 2004, misma que resuelve la contradicción de tesis 106/2003-SS, entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, y publicada en la página 445 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de abril de 2004, tomo XIX, Novena Época, de voz: "REVISION FISCAL. NO LE ES APLICABLE EL ARTICULO 83, ÚLTIMO PARRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, QUE PREVE LA REVISIÓN ADHESIVA."

El anterior criterio lo consideramos correcto y fue utilizado por nosotros como parte de los argumentos que sirvieron para sostener que al no ser aplicable a las revisiones fiscales la revisión adhesiva prevista en amparo, entonces se justificaba la creación de un medio de defensa distinto en cuanto a su fuente normativa pero semejante en cuanto a contenido.

Igualmente, en el punto 3.1 de este trabajo transcribimos la tesis aislada 1a. XLII/2003, sostenida por la Primera Sala de la SCJN, visible en la página 295 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de septiembre de 2003, tomo XVIII, Novena Época, cuya voz señala: "REVISIÓN FISCAL. EL ACTOR EN EL JUICIO DE NULIDAD ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERVENIR EN LA SUSTANCIACIÓN DEL RECURSO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL COLEGIADO COMPETENTE, POR LO QUE PUEDE ALEGAR EN ESA INSTANCIA LO QUE A SU INTERÉS CONVenga."

Nos pronunciamos de acuerdo con el anterior criterio, el cual utilizamos para sustentar que la promoción del recurso de revisión fiscal no conlleva para el particular la pérdida de

su carácter de parte en la segunda instancia, lo cual legitima su intervención mediante el recurso de oposición que planteamos.

En el mismo punto 3.1 de este trabajo transcribimos la tesis 1a. XLV/2003, de la Primera Sala de la SCJN, visible en la página 296 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al informe del mes de Septiembre de 2003, tomo XVIII. Novena Época, cuya voz indica: “REVISIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, AL NO PREVER LA POSIBILIDAD DE LAS PARTES DE OFRECER Y DESAHOGAR PRUEBAS DURANTE SU SUSTANCIACIÓN.”

Del anterior criterio demostramos su inexactitud, porque reconoce que el opositor al recurso de revisión fiscal es titular del derecho de audiencia, aceptando que esa garantía opera incluso durante la sustanciación del recurso de revisión fiscal, y sólo considera que el artículo 248 del CFF no viola esa garantía por no prever la posibilidad de que las partes puedan ofrecer y desahogar pruebas durante su sustanciación. Ahora bien, a nuestra consideración, esa postura resulta incorrecta por exigua e incompleta, pues porque olvida absolutamente que ese mismo tribunal supremo ha reconocido en innumerables ocasiones que la intervención del afectado titular de la garantía en comento, no se puede limitar exclusivamente a la posibilidad probatoria, sino que también y sobre todo tratándose de revisiones fiscales (en que las probanzas ya fueron integradas en la instancia anterior), debe extenderse a la posibilidad de intervenir en la sustanciación del recurso y poder así defender los derechos que le fueron reconocidos por la Sala Regional, de dos formas concretamente: refutando los agravios que hace valer la autoridad administrativa o alegando lo que a su interés jurídico convenga, tal como ha establecido la misma SCJN en la tesis: “REVISIÓN FISCAL. EL ACTOR EN EL JUICIO DE NULIDAD ESTÁ LEGITIMADO PARA INTERVENIR EN LA SUSTANCIACIÓN DEL RECURSO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL COLEGIADO COMPETENTE, POR LO QUE PUEDE ALEGAR EN ESA INSTANCIA LO QUE A SU INTERÉS CONVenga”, misma que ha quedado transcrita en páginas anteriores. De esa manera, consideramos incorrecto el criterio de la SCJN, porque el artículo 248 del CFF sí es inconstitucional porque no prevé los supuestos de un

procedimiento legal a través de algún medio de defensa establecido en ese ordenamiento, mediante el cual pueda tener intervención el particular en el recurso de revisión fiscal, de la forma que ha quedado señalada.

3.8 DIVERSAS OPINIONES EN TORNO AL RECURSO DE REVISION ADHESIVA

Antes de iniciar el tratamiento de este punto, es menester advertir que tras la búsqueda de literatura especializada, no localizamos alguna obra que advirtiera la problemática central planteada en este trabajo, ni menos aún alguna solución a la misma, razón por la cual buscamos conocer criterios de especialistas de derecho fiscal y administrativo, que nos permitieran advertir de forma general pero ilustrativa, en qué grado estiman necesaria una regulación como la del recurso de oposición a la revisión fiscal que planteamos, y conocer su opinión acerca de la forma en que estiman debe regularse.

Así pues, después de plantear la propuesta central de este trabajo, obtuvimos opiniones relativas de Luis Carballo Balvanera, catedrático en la Facultad de derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México y magistrado de la Sala Superior del TFJFA, María Eugenia Rodríguez Pavón, magistrado de la Novena Sala Regional Metropolitana del TFJFA, maestro Ojesto Porcayo, catedrático en la Facultad de derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, y María Elena Aurea Castillo, magistrada de la Quinta Sala Regional Metropolitana del TFJFA.

Estructuradas en dos partes las opiniones, relativas a la necesidad procesal y a la propuesta sobre la regulación jurídica del recurso que planteamos, proseguimos el contenido en los siguientes dos subtemas.

3.8.1 SU NECESIDAD PROCESAL

El magistrado Luis Carballo Balvanera asevera que se requiere apreciar la problemática tomando en cuenta no sólo al particular opositor de la revisión fiscal, sino también a la autoridad y en su caso al tercero interesado en el juicio de amparo directo. Explica que si existen los mismos problemas en el recurso de revisión fiscal que en el juicio de amparo, entonces deben considerarse similares soluciones. Advierte que en el recurso de revisión no se regula la intervención del particular, pero que tampoco en el juicio de amparo se regula correctamente la participación de la autoridad fiscal ni del tercero interesado, por lo cual, si en el primero se intentara crear un recurso *adhesivo*, entonces también debería existir en el juicio de amparo una especie de *amparo adhesivo* con que contara la autoridad fiscal o en su caso el tercero interesado.

La magistrada María Eugenia Rodríguez Pavón, considera que existe la necesidad de establecer una refutación específica, como una oposición a lo que dice la autoridad en su recurso de revisión fiscal, pero no como una oposición a la sentencia, porque para esto último cuenta el particular con el juicio de amparo.

El distinguido maestro Daniel Alfonso Ojesto Martínez Porcayo menciona que se justifica un recurso del particular ante la revisión fiscal, porque ello eliminaría la ventaja actual de la autoridad fiscal, que cuenta con el recurso de revisión fiscal pero también con el recurso de revisión adhesiva en el amparo, porque en este caso el particular tendría a salvo su acción de amparo y también la posibilidad de manifestarse contra la revisión fiscal.

La magistrada María Elena Aurca Castillo simplemente consideró adecuado evitar que los TCC al resolver la segunda instancia del contencioso administrativo, varíen la litis que existió en la primera instancia.

3.8.2 PROPUESTA SOBRE SU REGULACION JURIDICA

El magistrado Luis Carballo Balvanera estima necesario permitir y regular la intervención del particular ante una revisión fiscal en contra de una sentencia que le hubiere beneficiado parcial o totalmente, y paralelamente, aprecia necesaria la intervención correspondiente de

la autoridad fiscal o incluso del tercero interesado ante un juicio de amparo, para evitar ventajas para una u otra parte.

La magistrada María Eugenia Rodríguez Pavón aprecia necesario regular la participación del particular ante la revisión fiscal, como una contestación al recurso de revisión fiscal con plazos y requisitos, en forma similar a lo que acontece en la contestación a la demanda, pero está de acuerdo que en cuanto a la forma que debe tener el escrito se equipare a un recurso.

El maestro Daniel Alfonso Ojesto Martínez Porcayo sostiene que es necesario establecer un plazo a la Sala Fiscal para que corra traslado al particular del recurso de revisión fiscal antes de enviarlo al TCC competente, para que puedan integrarse argumentos en pro y en contra de la revisión y sólo después enviarse al tribunal *ad quem*. Además, que se permitiera al particular manifestar agravios en contra de los resolutivos que le beneficiaron de la sentencia, en forma similar a lo que ocurre en el amparo, en que es posible presentarlo en contra de la sentencia aún cuando le hubiere favorecido al quejoso pero sufre alguna violación a sus garantías. Agrega que el TCC debería considerar en su análisis de la segunda instancia, todos los planteamientos y la litis de la primera instancia, lo cual evitaría las sentencias para efectos y la dilación procesal.

Por su parte, la magistrada María Elena Aurea Castillo, al referirse a la forma del recurso que planteamos, aseveró que debería simplemente regularse como una manera de equilibrar las partes, porque advierte que actualmente existe ventaja para la autoridad.

De todo lo anterior, percibimos que se acepta generalmente la existencia de la problemática planteada, y que lógicamente varían las soluciones propuestas, pero en todo caso hacen referencia a elementos ya considerados en el análisis que representó este trabajo.

CONCLUSIONES

1.- El contencioso administrativo surge como una expresión del control jurisdiccional de los actos de la administración pública, con el fin de alcanzar un equilibrio entre poder público y derechos e intereses legítimos de los gobernados. Definido formalmente, se refiere a los tribunales especiales u órganos competentes para conocer las controversias que provoca la actuación administrativa, llamados tribunales administrativos. Definido materialmente, se refiere a la controversia entre un particular y la administración activa cuando el primero se ve afectado en sus derechos por un acto de esta última.

2.- Definimos al contencioso administrativo como una vía jurisdiccional de eminente control de la legalidad de los actos de la administración pública, mediante la cual los gobernados que se ven transgredidos en sus derechos subjetivos, pueden lograr la defensa de los mismos en contra de los actos administrativos ilegales, derivado lo anterior de una relación jurídico- administrativa.

3.- El contencioso administrativo francés es el modelo que mayor influencia ha otorgado al sistema mexicano, e incluye cuatro procedimientos bien diferenciados: el contencioso de anulación u objetivo, el de plena jurisdicción, el de interpretación, y el de represión, que en grado variable se han adaptado a nuestro derecho.

4.- El contencioso de anulación o de legalidad, únicamente busca el restablecimiento de la legalidad violada, cuando la administración pública ha actuado con exceso de poder, los poderes del juzgador se circunscriben a constatar la violación de la norma, emitir un fallo declaratorio de nulidad y en consecuencia producir que el acto se retire de la vida jurídica. El órgano jurisdiccional se limita a resolver declarando la nulidad del acto o confirmando la legalidad del mismo.

5.- La teoría de la nulidad de los actos administrativos se ha desarrollado en torno a cuatro elementos esenciales: el sujeto emisor, la forma, los motivos de hecho y de derecho, y el fin. Estos dan lugar respectivamente a las cuatro causales de nulidad que acepta la doctrina

por exceso de poder: incompetencia, vicios de forma, violación de la norma jurídica, y desvío de poder.

6.- En el contencioso administrativo de plena jurisdicción se alega la violación del derecho subjetivo o de garantía constitucional, existen medios para garantizar el cumplimiento de las sentencias, y los efectos de éstas son *erga omnes*.

7.- El establecimiento del contencioso administrativo formal en nuestro país tiene como primer antecedente la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 1853, mediante la cual se prohibió por primera ocasión a los tribunales judiciales conocer de cuestiones contenciosas fiscales y administrativas, atribuyéndose esta función al Poder Ejecutivo, sin embargo, las Constituciones Federales de 1857 e inicialmente la de 1917, continuaron el sistema judicialista.

8.- La Ley de Justicia Fiscal de 1936 constituye un bastión para nuestro contencioso administrativo: la exposición de motivos reconoció su modelo en el sistema francés, creó al entonces Tribunal Fiscal de la Federación, y lo colocó dentro del marco del Poder Ejecutivo para salvaguardar el principio de la división de poderes; el contencioso que regulaba era de anulación, relativo exclusivamente a la materia fiscal. El Código Fiscal de la Federación de 1938 que derogó a la Ley de Justicia Fiscal, conservó los principios de ésta.

9.- El CFF de 1938 se sustituyó en 1967 por uno nuevo, y por la Ley Orgánica del entonces TFF, y en ese mismo año se efectuó el reconocimiento constitucional de los tribunales administrativos, mediante reforma a la fracción I del artículo 104 constitucional. El CFF de 1967, así como el vigente de 1983, representaron importantes adelantos en la regulación de las fases ofensiva y contenciosa; la LOTFF de 1978 significó importantes modificaciones a la organización del TFF, y la LOTFF de 1996 representó mayor competencia material parafiscal al entonces TFF.

10.- La reforma de 2000 a la denominación del TFF por el nombre actual de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a la denominación de la actual IOTFJA, y al CFF en ese mismo año, buscaron ampliar la competencia del tribunal en el ámbito administrativo federal, así como convertirlo en un órgano de plena jurisdicción, aunque actualmente no es posible aún calificarlo en este sentido.

11.- Apreciamos que la naturaleza jurídica del TEJFA es de un órgano de la Federación, autónomo, independiente, jurisdiccional, y tribunal administrativo de derecho. Discriminamos los elementos para considerar al TEJFA como un tribunal mixto o ecléctico, pues consideramos que este órgano es esencialmente un tribunal de anulación, sin negar los matices de tribunal de plena jurisdicción, pero que no bastan para desvirtuar tal carácter básico de tribunal de simple ilegitimidad, sin dejar de advertir igualmente que la tendencia y misión del tribunal se dirige hacia la plena jurisdicción en materia contenciosa administrativa.

12.- La estructura e integración del TEJFA se regulan por la Ley Orgánica del propio tribunal. Es posible apreciar la competencia jurisdiccional del mismo TEJFA con base en los criterios de territorio, cuantía, grado y materia.

13.- El procedimiento contencioso administrativo regulado en los artículos 197 a 263 del CFF respeta las reglas generales de los procesos, y su estudio involucra los requisitos procesales subjetivos, objetivos, y de la actividad. Dentro de los primeros encontramos el órgano jurisdiccional, la jurisdicción, la competencia, la inexistencia de impedimentos del juzgador, la capacidad procesal, legitimación y la postulación; dentro de los segundos ubicamos los actos impugnables, las pretensiones de las partes; en los terceros colocamos el lugar, oportunidad y forma.

14.- El juicio ante el TEJFA se lleva a cabo en forma de proceso, estructurado en dos etapas: instructiva y resolutive. La primera fase se subdivide en tres etapas: postulatoria, probatoria y preconclusiva. En el proceso ante el TEJFA la etapa probatoria generalmente no se distingue de forma independiente, pues al presentarse la demanda y su contestación

las partes deben exhibir sus pruebas. La etapa resolutoria se inicia con el acuerdo de cierre de instrucción y finaliza al dictarse la sentencia, en la que el juzgador realiza un juicio lógico jurídico cuya premisa mayor la constituyen los fundamentos de derecho que las partes expresan para apoyar sus pretensiones y defensas, la premisa menor se integra por los planteamientos de las partes para demostrar que les asiste la razón y la conclusión se identifica por el resultado al que llega el juzgador. La impugnación de las sentencias del TFJA puede efectuarlo la autoridad administrativa y/o fiscal mediante el recurso de revisión fiscal, y el particular mediante el juicio de amparo directo.

15.- El recurso de revisión fiscal toma sus antecedentes inmediatos de las leyes de 31 de diciembre de 1946 y 31 de diciembre de 1948, sin embargo, existen antecedentes más remotos que permiten comprender la tradición jurídica y el medio en que esas dos leyes surgieron, tales como el recurso de súplica, la revisión forzosa e incluso la propia Ley de Justicia Fiscal y el CFF de 1938, sólo que éstos dos últimos ordenamientos en sentido negativo a la revisión fiscal.

16.- La reforma de 1946 al artículo 104 fracción I Constitucional, otorgó la base constitucional para que el Congreso de la Unión contara con facultades para emitir leyes que establecieran recursos ante la SCJN, para impugnar sentencias de segunda instancia de los tribunales del Poder Judicial de la Federación y de los tribunales administrativos como el entonces TFF; de esta manera se otorgó la base constitucional para las leyes de 1946 y 1948 creadoras del recurso de revisión. Posteriormente, la reforma de 1967 al mismo artículo 104 fracción I Constitucional, incluyó la preocupación de reducir la carga de trabajo a la Suprema Corte restringiendo su competencia, extendió la regulación correspondiente al amparo indirecto en revisión a las revisiones fiscales ante la Corte y otorgó de mejor forma el fundamento constitucional de los tribunales de lo contencioso-administrativo.

17.- El CFF de 1967 instituyó dos recursos de revisión: el primero para controvertir las resoluciones de las Salas ante el entonces Pleno del Tribunal; el segundo para impugnar ante la Suprema Corte las sentencias del Pleno que resolvieran el primer recurso. De esa

manera la revisión ante el Pleno del Tribunal significó la creación de una nueva segunda instancia, y la revisión denominada convencionalmente "fiscal" ante la Corte, integró una tercera instancia a favor de las autoridades que incorporó los criterios de importancia y trascendencia de las resoluciones para la procedibilidad del recurso, adicional al de cuantía del asunto.

18.- La evolución del recurso de revisión fiscal en el CFF vigente de 1981, incluyó una regulación inicial considerada generalmente por los autores como muy similar a la que existía en el Código anterior de 1967. Posteriores reformas permitieron a la Sala Superior del entonces TFF sustituirse en lugar de las regionales *a quo* y pronunciarse sobre los conceptos de impugnación que se habían omitido considerar; elevar la cuantía para considerar *de iure* que un asunto revestía importancia y trascendencia para efectos de la interposición de la revisión ante nuestro máximo tribunal; ampliar la facultad de la SHCP para interponer el recurso ante la Sala Superior con total independencia de la cuantía.

19.- Mediante reforma de 1988 al CFF, se eliminó el recurso de revisión existente hasta ese momento ante la Sala Superior del entonces TFF, reduciendo el contencioso administrativo de tres a dos instancias, y conservándose en la práctica forense el término *fiscal* de la revisión que se interponía ante los FCC.

20.- En el año de 1995 se reformó el CFF para instituir el recurso de apelación ante la Sala Superior del entonces TFF, lo cual prácticamente restituía con otro nombre la revisión ante el propio tribunal que había sido suprimida en 1988, con la salvedad de que ambas partes podían apelar pero el particular sólo lo podía hacer cuando la autoridad fiscal lo hubiere hecho. En el año de 1996 se suprimió el recurso de apelación, y paralelamente se efectuaron las modificaciones legales que resultarían en la regulación actual del recurso de revisión fiscal.

21.- Mediante las reformas de 1987 a los artículos 73, 94 y 104 Constitucionales, se depuró la redacción relativa a la facultad del Congreso de la Unión para expedir leyes creadoras de

tribunales de lo contencioso administrativo, y se redefinían las competencias de la SCJN y los TCC, particularmente en torno al recurso de revisión fiscal.

22.- Actualmente el fundamento jurídico del recurso de revisión fiscal lo constituyen los artículos 104 fracción I-B Constitucional, 248 del CFF y, *mutatis mutandi*, la regulación que establece la Ley de Amparo para el trámite de las revisiones en los juicios de garantías. Lo anterior ocasiona en la praxis innumerables confusiones y ventila una serie de lagunas, cuya solución estimada por nuestra parte consistiría en regular en forma expresa dentro del título sexto del CFF, todos los elementos de procedencia, trámite y resolución al recurso de revisión fiscal, pese a que la autoridad competente para resolverlo sea el Tribunal Colegiado de Circuito.

23.- Sostenemos que la naturaleza jurídica del recurso de revisión fiscal es la de un medio extraordinario de defensa, recurso jurisdiccional privativo, e instrumento de control de la legalidad de los actos del TEJFA.

24.- Los requisitos objetivos de procedencia del recurso de revisión fiscal son la resolución recurrible, la oportunidad para la interposición del recurso y la forma que debe cubrir éste. En términos generales, son resoluciones recurribles mediante revisión fiscal, aquellas que decretan o niegan sobreseimientos, sentencias definitivas y resoluciones o sentencias dictadas en los casos del artículo 239-A del CFF. Los requisitos subjetivos de procedencia del recurso de revisión fiscal son las partes en el mismo y el órgano jurisdiccional.

25.- Hemos clasificado en dos grandes rubros los supuestos de procedencia para el recurso de revisión fiscal: por un lado, que en términos de la fracción II del artículo 248 del CFF el asunto revista la importancia y la trascendencia necesaria, y por otro, el criterio general de cuantía del asunto contenido en la fracción I del mismo artículo, criterio especial de autoridad recurrente y materia del asunto contenido en la fracción III del citado artículo, criterio especial de materia del asunto contenido en la fracción IV del artículo 248 del CFF, y criterio especial de materia del asunto, contenido en la fracción V del artículo 248 del CFF.

26.- La importancia y trascendencia, se prevén en el artículo 248 del CFF como elementos propios y específicos al concurrir en un asunto determinado, lo individualizan y distinguen de los demás del mismo tipo, integrando en esa forma su característica de excepcional. La importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado por su gran relevancia o entidad, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o índole grave de la consecuencia del asunto. Ambos requisitos, considerados en su conjunto, se refieren a la excepcionalidad del asunto conforme a argumentos que se pueden determinar por exclusión de los que caben en la generalidad de los negocios, es decir, aquellos que no podrían invocarse en la mayoría, ni mucho menos en la totalidad de los casos, porque de aceptar lo contrario, se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia en el sentido que establece la ley.

27.- Las hipótesis contenidas en los incisos d) y e) de la fracción III del artículo 248 del CFF, no deben mantenerse como supuestos de procedencia del recurso de revisión fiscal, sino que deben eliminarse como tales y redactarse como contenidos impugnativo de la revisión fiscal, precisamente porque se refieren a violaciones *in procedendo e in judicando*, que constituyen en su conjunto la totalidad de los agravios que pueden hacerse valer en el recurso de revisión, y por tanto son los únicos tipos de transgresiones que pueden hacerse valer ante el Tribunal de revisión.

28.- La autoridad legitimada para interponer el recurso de revisión fiscal es la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, y la autoridad competente para conocer del recurso es el TCC competente en la sede de la Sala Regional del TFEA respectiva.

29.- Proponemos con el nombre de *recurso de oposición a la revisión fiscal*, un medio de defensa expresamente regulado en el CFF, en cuanto los supuestos de su procedencia, tramitación y resolución, que permita al opositor del recurso de revisión fiscal, su intervención en la sustanciación del recurso en defensa de los derechos que le fueron reconocidos por la Sala Fiscal a quo, refutando los agravios que hace valer la autoridad

administrativa o manifestando aquello que convenga a su interés jurídico, a la luz del reestudio de la resolución o sentencia impugnada que implica el recurso de revisión fiscal, y cuyos argumentos deben estimarse expresados preventivamente, pues su examen estará condicionado a que sean declarados procedentes y fundados, total o parcialmente, los del recurrente en el recurso de revisión fiscal.

30.- La problemática principal consiste en la carencia de algún medio de defensa que puedan intentar los particulares, para la adecuada defensa de sus derechos e intereses jurídicos en la sustanciación y resolución al recurso de revisión fiscal, y en la inaplicabilidad supletoria de la revisión adhesiva prevista en el juicio de amparo.

31.- El criterio actual y categórico de nuestro máximo tribunal, es no aceptar la aplicación a las revisiones fiscales, de la regulación prevista en la Ley de Amparo para la revisión adhesiva en los juicios de garantías.

32.- Justificamos la necesidad del recurso de oposición que proponemos, mediante dos argumentos centrales que apoyan su existencia. El primero, consistió en demostrar que actualmente existe una violación al principio de igualdad procesal de las partes. En este sentido, justificamos el carácter de parte del particular en la segunda instancia del contencioso administrativo, así como la exigencia del principio de igualdad procesal de las partes, y demostramos que el opositor al recurso de revisión fiscal se encuentra en desventaja procesal frente al recurrente en revisión fiscal, dado que éste último cuenta con un medio de defensa específico, previsto y nominado en la CPIUM y en el CFP, y regulado en cuanto a su trámite en la Ley de Amparo, a diferencia del particular, que se ubica en una posición de cierta indefensión, por no tener un medio de defensa expreso para su adecuada defensa para el caso de que se interponga la revisión fiscal.

33.- El segundo elemento central que apoya la existencia del recurso de oposición que planteamos, consiste en razonar la violación al derecho de defensa o garantía de audiencia que tiene el opositor al recurso de revisión fiscal. El elemento central de este argumento es que no se respeta en forma debida la garantía del particular señalada, y en consecuencia se

hace necesaria la creación de un medio de defensa expresamente regulado en el CFF que posibilite su intervención en la sustanciación del recurso y efectuar la defensa de sus derechos e intereses jurídicos. Al respecto, estimamos que el artículo 248 del CFF debe declararse inconstitucional por no establecer las vías legales concretas para el adecuado ejercicio de la garantía de audiencia de los particulares durante la sustanciación del recurso de revisión fiscal, concretamente a través de un medio de defensa que le permita efectuar manifestaciones o alegaciones en defensa de los derechos que le fueron reconocidos por la Sala *a quo* en la resolución o sentencia impugnada por la autoridad administrativa.

34.- El fundamento jurídico actual del recurso de oposición a la revisión fiscal consiste en el artículo 13 de la CPEUM, que establece el principio de igualdad procesal de las partes, integrado por las garantías de igualdad ante la ley y de igualdad ante los órganos jurisdiccionales. Asimismo otorga fundamento constitucional el artículo 14 de nuestra Carta Magna, que integra la garantía de audiencia. Sin fundamento legal por ser un recurso ideal, proponemos la inclusión en el texto del artículo 248 del CFF o 248 Bis que a ese efecto se establezca. La conveniencia de que se incluya en el CFF radica en que debe encontrar su fundamento legal en el mismo ordenamiento que contiene los supuestos de la acción procesal que justifica su existencia, conforme a la unidad de la causa.

35.- Reiteraremos nuestra propuesta efectuada, consistente en una nueva regulación al trámite procesal del recurso de revisión fiscal en el CFF y la eliminación de la aplicación de la Ley de Amparo a estos recursos, pero con el único objeto de sostener a partir de esa proposición que, por mayoría de razón y atendiendo a la unidad de la causa, el trámite del recurso que planteamos, deba ubicarse igualmente en el CFF y no en la Ley de Amparo porque la reglamentación establecida en ésta para la revisión adhesiva, no es jurídicamente idónea para aplicarse al recurso que hemos propuesto.

36.- La regulación prevista en el artículo 83 de la Ley de Amparo, relativa a la revisión adhesiva en los juicios de garantías, no es aplicable a las revisiones fiscales, a la luz de los requisitos que actualmente sostiene el Poder Judicial de la Federación para la aplicación supletoria de normas.

37.- La regulación prevista en el artículo 83 de la Ley de Amparo, relativa a la revisión adhesiva en los juicios de garantías, no es aplicable a las revisiones fiscales, a la luz de la proscripción de la aplicación integradora de normas que actualmente sostiene el Poder Judicial de la Federación.

38.- En forma semejante al estudio realizado respecto al recurso de revisión fiscal, en el recurso de oposición a la revisión fiscal dilucidamos los requisitos de procedencia. Siguiendo la clasificación del maestro Jesús González Pérez, afirmamos que el recurso que proponemos debe tener como requisitos objetivos de procedencia: el acto recurrible, la forma que debe cubrir, y la oportunidad para su interposición. Los elementos subjetivos son las partes y el órgano jurisdiccional.

39.- Consideramos que los supuestos de interposición del recurso de oposición deben reducirse a la interposición previa del recurso de revisión fiscal por la autoridad administrativa, así como su admisión a trámite por el TCC competente; asimismo, el recurso deberá revestir la forma escrita y describir correctamente la resolución recurrible y las consideraciones o alegaciones correspondientes y el recurrente deberá exhibir una copia de su recurso de oposición para el expediente y las que amerite el caso para el traslado a cada una de las partes interesadas. Proponemos que el plazo legal para la interposición del recurso de oposición sea de diez días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación al particular del acuerdo que admite a trámite el recurso de revisión fiscal interpuesto por las autoridades administrativas.

40.- La sustanciación del recurso de oposición debe conciliarse perfectamente con la del recurso de revisión fiscal, y en ambos casos la intervención de los recurrentes (principal y secundario) se desahoga mediante la presentación de los escritos que contienen los recursos. Asimismo, el sistema de impugnación resultante de esta propuesta, produciría contingentemente la coexistencia anónima de juicios de amparo con recursos de revisión fiscal y los correspondientes recursos de oposición a la revisión fiscal, cada uno con claros contenidos.

41.- Del estudio a los contenidos impugnativos de la revisión adhesiva en amparo y de la apelación adhesiva en materia común, advertimos que pueden adecuarse parcialmente al medio de defensa que proponemos, congruentes con una doctrina general que clasifica como *oposición* a este tipo de medios de defensa. Lo anterior no significa la aplicación de la revisión adhesiva ni de la apelación adhesiva, como medios de defensa derivados de una acción procesal legal extraña al contencioso administrativo, a las revisiones fiscales.

42.- Admitimos que bajo el sistema impugnativo que proponemos, puedan atacarse en el recurso de oposición, los fundamentos de hecho y de derecho deficientes o incorrectos que hubieren servido para los resolutivos favorables al particular, pero también reconocemos que ello podría ser parte de la impugnación mediante el juicio de garantías en la vía directa.

43.- Percibimos dos diferencias que distinguen el contenido del amparo, del correspondiente al recurso de oposición: la primera, consiste en que no se permita al particular impugnar mediante el recurso de oposición, los resolutivos de la sentencia que le fueron desfavorables, en virtud de la *unidad de la causa* que debe existir entre lo que se impugna en un recurso principal (recurso de revisión fiscal) y lo que se controvierte en un recurso accesorio (recurso de oposición a la revisión fiscal), por lo que el recurso accesorio no debe variar la litis planteada en el principal (pues la revisión fiscal sólo se habrá referido lógicamente a los resolutivos que le beneficiaron al particular, pero no a los que le perjudicaron a éste mismo) y por tanto, no podemos aceptar que se pudiera ampliar la litis mediante el recurso de oposición, a un contenido que debía ser objeto del juicio de amparo. La segunda diferencia es teleológica, pues el juicio de amparo persigue la conservación del orden constitucional (y sólo indirectamente de la legalidad), así como el respeto a las garantías del gobernado, en tanto que en el recurso de oposición se buscaría directamente el control de la legalidad.

44.- Resulta inexacto considerar como acto consentido por el particular, a los considerandos incorrectos o deficientes de la sentencia que sirvieron para emitir los resolutivos favorables al particular, adueciéndose que aún en este caso tuvo la oportunidad de intentar la acción de

amparo, para negar la oportunidad de verter este mismo contenido en el recurso de oposición, porque en todo caso se trataría de un acto consentido para efectos del juicio de amparo, pero no para efectos del recurso de oposición, pues éste no es consecuencia natural, lógica ni jurídica, del amparo, sino del recurso de revisión fiscal. Por mayoría de razón, resulta incorrecto considerar como acto consentido por el particular, a los considerandos incorrectos o deficientes de la sentencia que sirvieron para emitir resolutivos desfavorables al particular, pues también en este caso habrá acto consentido para efectos del amparo, pero no para efectos del recurso de oposición, pues mediante este último no podrían atacarse los resolutivos que le perjudicaron al particular, por ser esto objeto del amparo.

45.- Tampoco podría aceptarse que la interposición del recurso de oposición a la revisión fiscal pudiera considerarse como un requisito de procedencia del amparo directo (en relación al principio de definitividad), y en ese sentido podrían coexistir perfectamente el juicio de amparo, el recurso de revisión fiscal y el recurso de oposición a la revisión fiscal, los cuales deberían resolverse en una sola sentencia por el mismo Tribunal Colegiado de Circuito.

46.- El contenido impugnativo del recurso que se propone, sería el siguiente:

- ❖ *Exponer argumentos para mejorar las consideraciones de la Sala Fiscal que la condujeron a dictar la sentencia, para obtener así la confirmación de los resolutivos que le beneficien de la misma.*
- ❖ *Proporcionar como materia de estudio de la segunda instancia, al tribunal colegiado, nuevos elementos y distintos a los considerados por el juez a quo (pero ya infundidos por su parte en el momento procesal oportuno de la primera instancia), que le permitan al tribunal de revisión confirmar la sentencia en la parte que fue impugnada por el recurso de revisión, en virtud de que los nuevos elementos sean más sólidos, de mejor persuasiva, de mayor fuerza legal, para obtener así la confirmación de los resolutivos que le beneficien de la sentencia.*
- ❖ *Controvertir lo expresado por la autoridad en el recurso de revisión fiscal, para obtener así la confirmación de los resolutivos que le beneficien de la sentencia, relacionando las consideraciones del propio recurso de oposición con la parte considerativa de la sentencia recurrida vinculada con el punto o puntos resolutivos que le favorecieron al particular.*

- ❖ *Cuestiones relativas a la improcedencia o sobreseimiento del recurso de revisión fiscal. Estos elementos deben ser estudiados en forma previa a los agravios de la revisión principal.*
- ❖ *No pueden controvertirse en el recurso de oposición, las consideraciones de hecho y derecho ni los resolutive correspondientes de la sentencia, que hubieren afectado al particular, pues ello constituye propiamente objeto del juicio de amparo que tuvo oportunidad de interponer.*

47.- Percibimos que en el ámbito forense los especialistas aceptan generalmente la problemática planteada en este trabajo, en ocasiones variando moderadamente su criterio del contenido en este trabajo en cuanto a las soluciones propuestas, y en otras más aceptándolo.

BIBLIOGRAFÍA

Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, *Derecho procesal mexicano*, 2 t., segunda edición, Porrúa, México, 1985, 1272 p.

Arellano García, Carlos, *Teoría general del proceso*, cuarta edición, Porrúa, México, 1992, 472 p.

Arellano García, Carlos, *El juicio de amparo*, segunda edición, Porrúa, México, 1983, 1045p.

Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1982, 538 p.

Briseño Sierra, Humberto, *Derecho procesal fiscal: el régimen federal mexicano*, segunda edición, Cárdenas, México, 1975, 772 p.

Boeta Vega, Alejandro, *Derecho fiscal, primer curso: preguntas y respuestas, teoría general de los impuestos y código fiscal*, segunda edición, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1992, 173 p.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *Derecho constitucional mexicano*, novena edición, Porrúa, México, 1994, 1068 p.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *El juicio de amparo*, vigésimo séptima edición, Porrúa, México, 1990, 1068 p.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *El juicio de amparo*, vigésimo novena edición, Porrúa, México, 1992, 1088 p.

Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, decimonovena edición, Porrúa, México, 1985, 758 p.

Cámara de Diputados, *Derechos del pueblo mexicano, México a través de sus Constituciones*, vigésima novena edición, t. X, México, 1985

Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, tercera edición, Porrúa, México, 1999, 425 p.

Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, segunda edición, Harla, México, 1993, 473 p.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, decimonovena edición, Porrúa, México, 2001, 1025 p.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, tercera edición, Limusa, México, 1988, 233 p.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 31 de diciembre de 1646, Número 51 Tomo I, Año I, XL Legislatura, 21 p.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 23 de diciembre de 1948, Número 38 Tomo I, Año III, XI Legislatura, 3 y 4 p.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Dictamen de primera lectura de iniciativa de Código Fiscal de la Federación, Sesión ordinaria de 22 de diciembre de 1966, 25 p.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 11 de diciembre de 1980, Tomo II, Año II, 51 p.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 15 de diciembre de 1981, Número 39 Tomo III, Año III,

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión de 22 de diciembre de 1982, Número 55 Tomo I, Año I,

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 15 de diciembre de 1981, Número 39 Tomo III, Año III

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 23 de diciembre de 1987, Número 47, Año III

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Sesión ordinaria de 5 de noviembre de 1966, Número 24, Año III, 1976 p.

Diez, Manuel María, *El acto administrativo*, segunda edición, Tipográfica editora argentina, Buenos Aires, 1961, 560 p.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho fiscal*, McGraw-Hill, México, 2001, 466 p.

Fix-Zamudio, Héctor, *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*, México: El Colegio Nacional, 1983, 151 p.

Fix-Zamudio, Héctor, *Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México*, t. 4. Memorias, México, 1982

Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, segunda edición, Porrúa, México, 1939

- Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, trigésimo quinta edición, Porrúa, México, 1997, 485 p.
- Gómez Lara, Cipriano, *Derecho procesal civil*, segunda edición, Trillas, México, 1984, 270p.
- Gómez Lara, Cipriano, *Teoría general del proceso*, Dirección general de publicaciones, México, 1974, 327 p.
- Góngora Pimentel, Genaro, *Introducción al estudio del juicio de amparo*, cuarta edición, Porrúa, México, 1992, 579 p.
- Góngora Pimentel, Genaro, y Saucedo Zavala, María Guadalupe, *Ley de amparo. Doctrina jurisprudencial*, t. 2, segunda edición, Porrúa, México, 1996, 3385 p.
- González Oropeza, Manuel, *Diccionario Jurídico Mexicano*, segunda edición, México, 1988
- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, quinta edición, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1998
- Lares Teodosio, *Lecciones de derecho administrativo, dadas en el Ateneo Mexicano*, I. Cumplido, México, 1852, 360 p.
- Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho represivo fiscal*, segunda edición, Porrúa, México, 1977, 295 p.
- Lucero Espinosa, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo*, séptima edición, Porrúa, México, 2002, 300 p.
- Margáin Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, octava edición, Porrúa, México, 1999, 451 p.
- Margáin Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, décima edición, Porrúa, México, 2001, 480 p.
- Margáin Manautou, Emilio, *El recurso administrativo en México*, sexta edición, Porrúa, México, 2001,
- Márquez Gómez, Daniel, *Procedimientos administrativos*, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2002, 231 p.
- Noriega, Alfonso, *Lecciones de amparo*, quinta edición, t. 2, Porrúa, México, 1997, 1249p.
- Pallares, Eduardo, *Diccionario de derecho procesal civil*, segunda edición, México, 1996.

Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima edición, Espasa-Calpe, Madrid, 1984, t. II

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, Porrúa, México, 1984, 303 p.

Ruiz García, José Ramón, et. al., *Derecho financiero y tributario*, segunda edición, Ariel, Barcelona, 2002, 1482 p.

Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano: incluye recursos administrativos: derecho procesal fiscal y amparo en materia fiscal*, octava edición, Cárdenas, México, 1991, 668 p.

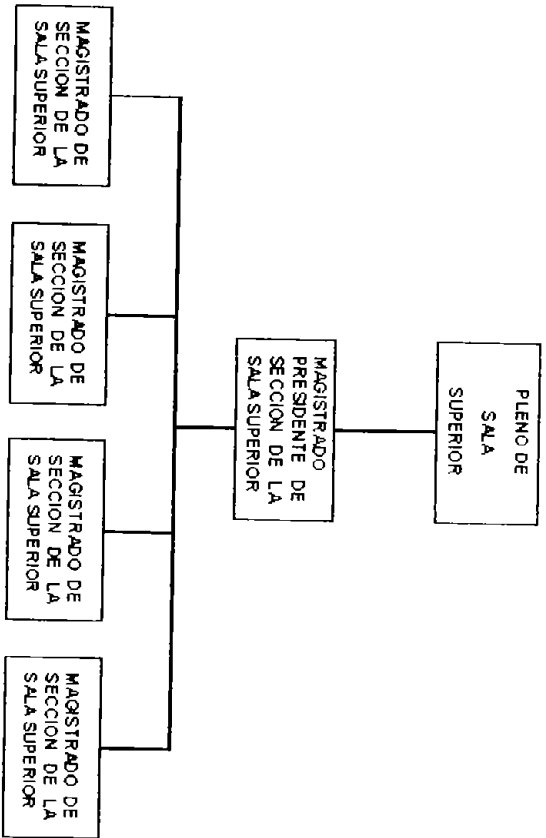
Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo: doctrina, legislación, jurisprudencia*, tercera edición, Porrúa, México, 1965, 1174 p.

Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo: doctrina, legislación, jurisprudencia*, dccimonovena edición, Porrúa, México, 1998, 905 p.

Treviño Garza, Adolfo, *Tratado de derecho contencioso administrativo*, Porrúa, México, 1997, 259 p.

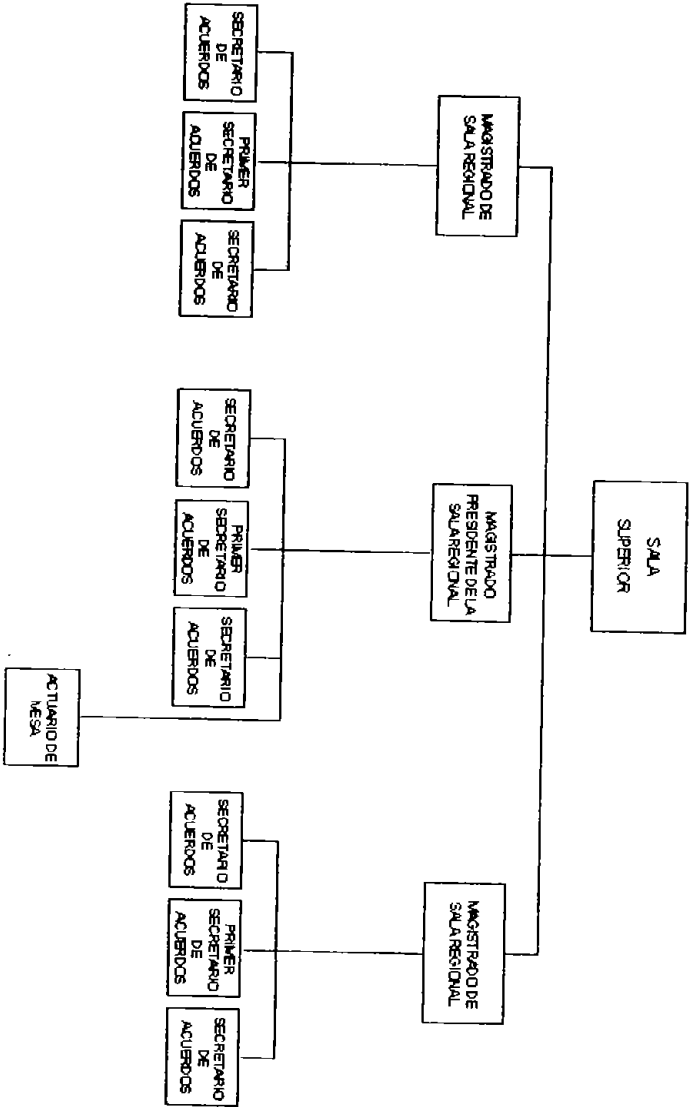
Kaye, Dionisio J., *Derecho procesal fiscal*, sexta edición, Themis, México, 2000, 465 p.

GRAFICA 2. PRIMERA Y SEGUNDA SECCION DEL PLENO DE LA SALA SUPERIOR



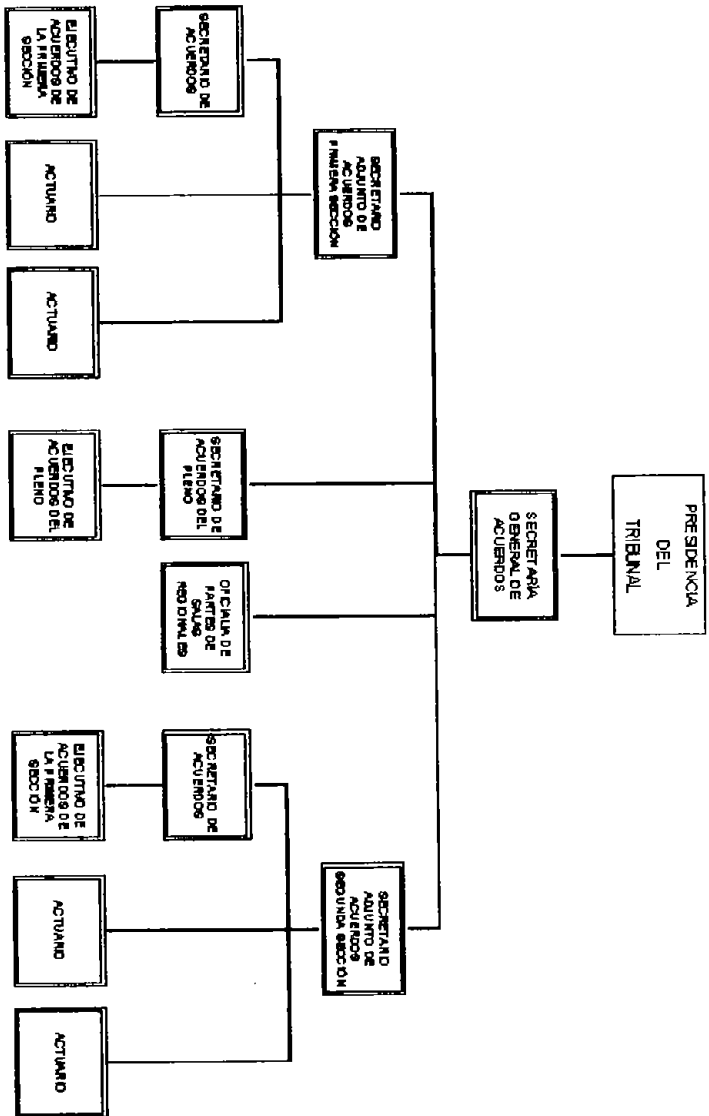
ENERO DEL 2003

GRAFICA 3. SALAS REGIONALES METROPOLITANAS

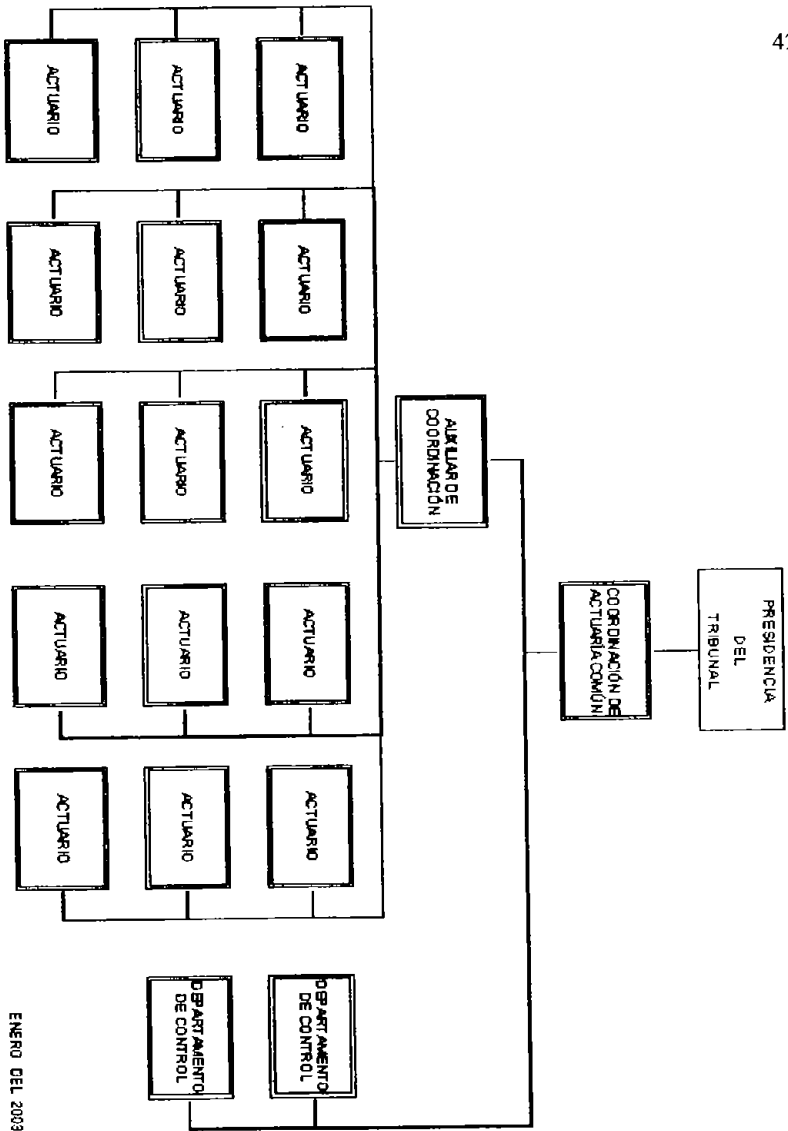


ENERO DEL 2003

GRAFICA 5. SECRETARIA GENERAL DE ACUERDOS

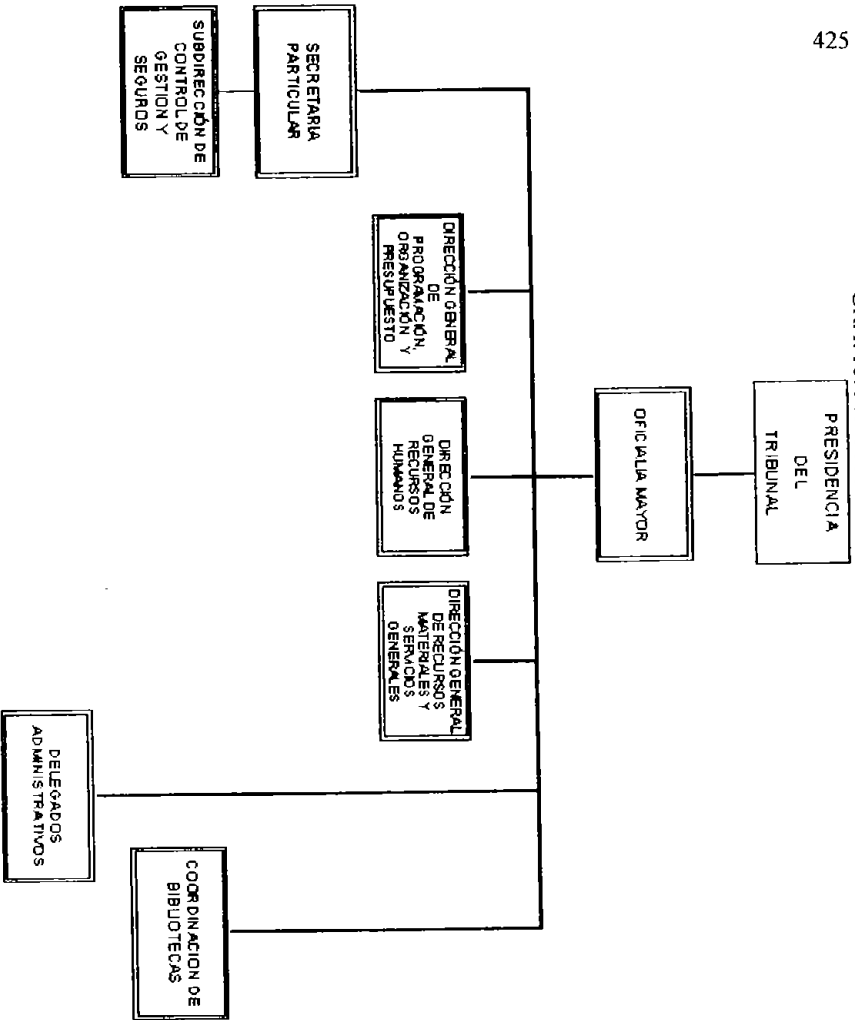


GRAFICA 6. ESTRUCTURA ORGANICA DE LA COORDINACIÓN DE ACTUARIA COMUN

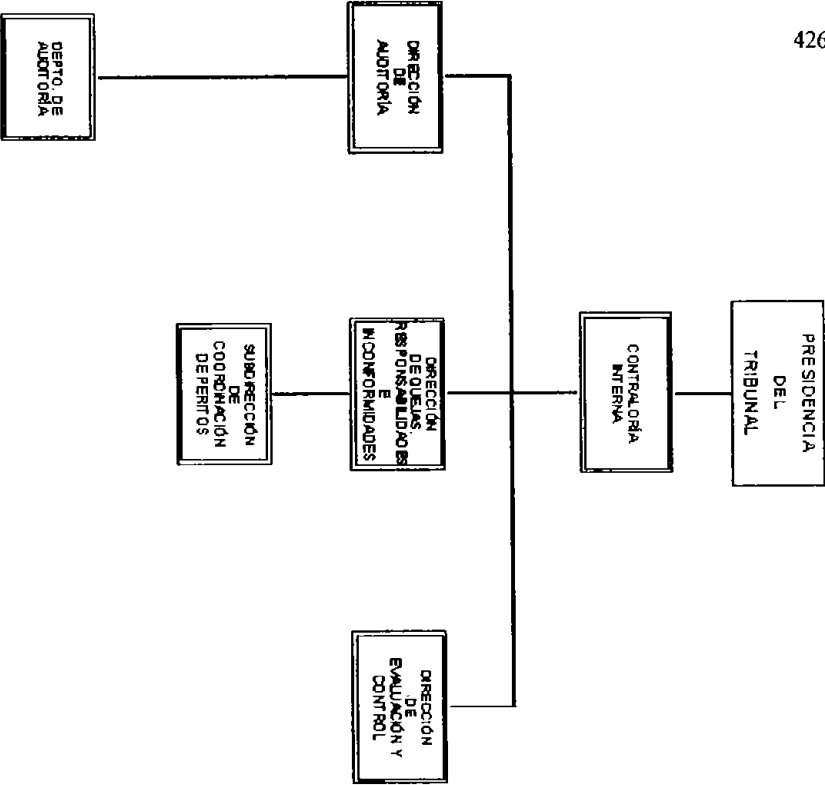


ENERO DEL 2003

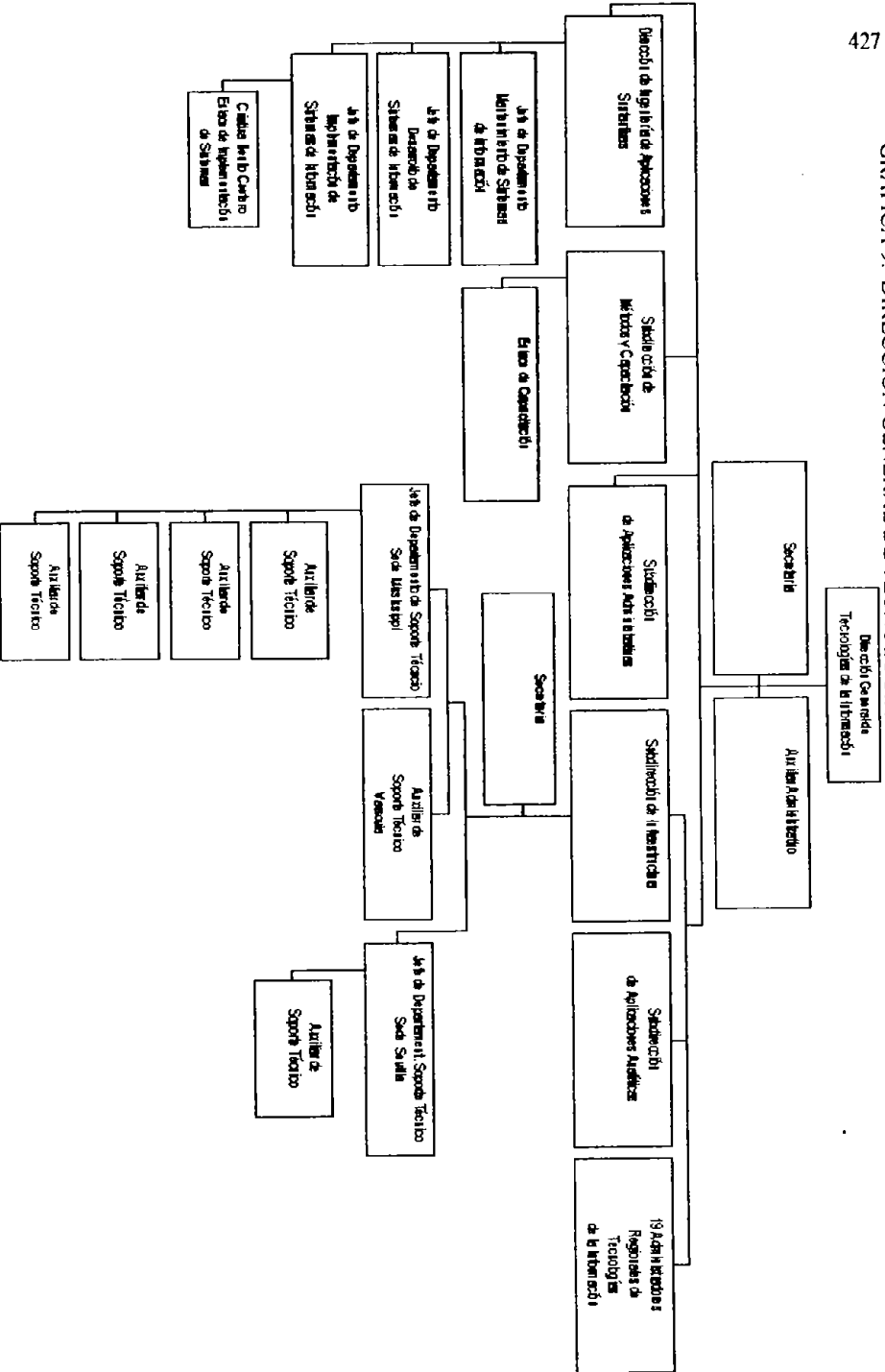
GRAFICA 7. OFICIALIA MAYOR:



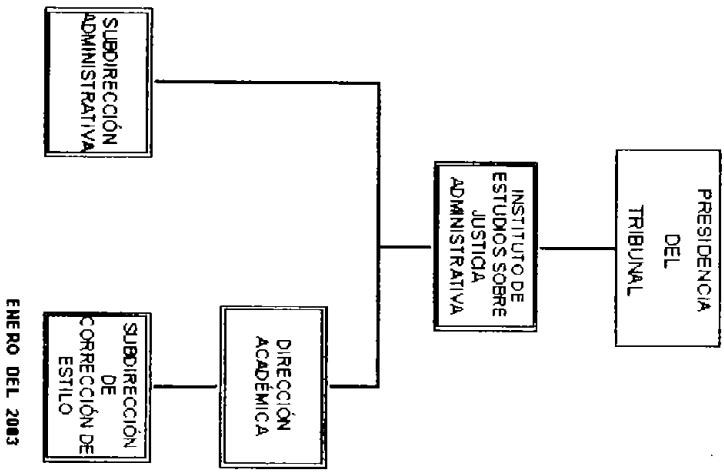
GRAFICA 8. CONTRALORIA INTERNA:



GRAFICA 9. DIRECCIÓN GENERAL DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN:



GRAFICA 10. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE JUSTICIA ADMINISTRATIVA:



ENERO DEL 2003

GRAFICA 11. DIRECCIÓN GENERAL DE COMPILACION Y SISTEMATIZACION DE TESIS Y PUBLICACIONES:

