

604
29.

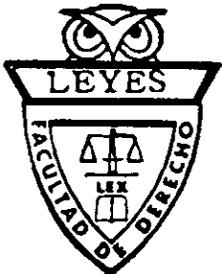


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO: DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

ANALISIS DE LAS CAUSALES DE PROCEDENCIA
DEL RECURSO DE REVISION

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



ASESOR: LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO

CIUDAD UNIVERSITARIA.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

266291



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 21 de agosto de 1998

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, FRANCISCA PORTILLO AGUILAR, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "ANALISIS DE LAS CAUSALES DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION".

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, 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 seis 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 Secretaria General de la Facultad."

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora



FACULTAD DE
DERECHO
FISCAL

LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO

**"BENDICE, ALMA MÍA, A JEHOVÁ,
Y BENDIGA TODO MI SER
SU SANTO NOMBRE.**

**BENDICE, ALMA MÍA, A JEHOVÁ,
Y NO OLVIDES NINGUNO DE
SUS BENEFICIOS".**

Salmos 103:1-2.

GRACIAS.

Por caminar a mi lado, proporcionándome su amor, cariño y comprensión, así como por los momentos difíciles que juntos hemos compartido. A USTEDES, les dedico este trabajo como una prueba más del favor que Dios me concede.

Papá Angel y Mamá Cleme.

**Isa, Carmen, Naty,
Angel, Fede y Gus.**

**Maricarmen, Marco Antonio, Adrián, Osvaldo,
Oscar Omar, Nancy y Luis Angel.**

**Osvaldo, Reyna y
Adriana.**

Mi reconocimiento y agradecimiento a la Institución que me dio formación:

“La Universidad Nacional Autónoma de México”

Al Lic. Juan Pablo de la Serna Perdomo, como una muestra de gratitud al aceptar dirigir esta investigación y, por el entusiasmo para concluirla.

Al Ingeniero Juan Manuel Aguirre Cervantes, quien me guió y ayudó a descubrir mi vocación profesional.

Al maestro Joaquín Velarde Yañez, por la dedicación para cada uno de nosotros: sus alumnos.

A los licenciados **Patricia Resendíz Camacho, Gonzalo Enrique González Cárdenas, Francisco Javier Romero Velázquez y Raúl Barrera Escutia**, como muestra de agradecimiento por su entrañable amistad y compañerismo.

A las Licenciadas **Blanca A. Villa Hoyos, Alicia Rivas García, Patricia Neri López e Isabel Acuña Hernández**, por su cariño, comprensión y amor.

A los Licenciados **Josué Cobaxin Castellanos, Julio César Felipe de Jesús Sánchez Escobar, Oscar Daniel Lara Balderas y Claudio Gorostieta Cedillo**, por su amistad y apoyo incondicional.

A los Licenciados **Rocío Espinosa de los Monteros, Silvia Lavín Hernández, Cecilia Rodríguez Borrego y Jaime E. Flores Carrasco**, quienes me han impulsado para continuar mi desarrollo profesional, a través de su ejemplo y constancia.

*Es grato poder compartir con cada uno de
ustedes, el logro de concluir este trabajo y,
aprovecho para agradecerles el privilegio
de permitirme su amistad.*

Juan Carlos

**Jaime, Celia, Lupita, Margarita,
Paty, Rosy y Silvia.**

Jazmín, Lupita, Yola y Fermín.

Eduardo y Esther.

Gloria, Carlos Hugo.

**Salvador, Flor, Sofia y
Angeles.**

Miguel Angel, Fernando, Sergio, y Alfonso.

**Claudio, Paty y Ma.
Elena.**

**ANÁLISIS DE LAS CAUSALES DE
PROCEDENCIA
DEL RECURSO DE REVISIÓN**

ÍNDICE

Introducción.	4
<u>CAPÍTULO I. TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.</u>	
1.- Antecedentes.	7
2.- Ubicación en el régimen constitucional.	16
3.- Organización y competencia.	21
Por materia.	24
Por territorio.	27
4.- Naturaleza jurídica de las sentencias.	29
Sentencias declarativas.	30
Sentencias constitutivas.	32
Sentencias condenatorias.	32
<u>CAPÍTULO II. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.</u>	
<i>A.- JUICIO DE NULIDAD.</i>	
1.- Partes en el juicio.	36
2.- Actos impugnables.	38
3.- Escrito de demanda.	42
Requisitos.	43
4.- Contestación de demanda.	49
Fijación de la litis.	51
Causales de improcedencia y sobreseimiento.	53

Incidentes.	67
Pruebas.	73
5.- Ampliación de demanda.	76
6.- Sentencias.	78
Nulidad lisa y llana.	82
Nulidad para efectos.	82
Validez.	83
<i>B.- RECURSOS.</i>	
I. Antecedentes.	83
1.- Ley de Justicia Fiscal de 1936.	84
2.- Código Fiscal de la Federación de 1938 y sus reformas.	86
3.- Código Fiscal de la Federación de 1967 y sus reformas.	93
4.- Código Fiscal de la Federación de 1982 y sus reformas.	98
II.- Marco Teórico Conceptual.	105
1.- Concepto de recurso.	105
2.- Procedencia, trámite y resolución de los recursos.	
Queja.	108
Reclamación.	113
Apelación.	114
Revisión.	119

CAPÍTULO III. RECURSO DE REVISIÓN.

1.- Análisis de las causales de procedencia.	127
2.- Cita de tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	192
3.- Propuestas de reformas.	222
4.- Conclusiones.	228
BIBLIOGRAFÍA.	233

INTRODUCCIÓN.

La finalidad de este trabajo consiste en analizar los antecedentes del recurso de revisión, para determinar si con apoyo en las hipótesis de procedencia que se establecen en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1o. de enero de 1997, las diversas autoridades que representan al fisco federal pueden de manera igualitaria interponer dicho medio de defensa, o si en su caso, a algunas se les impide el salvaguardar los intereses de la Federación.

Lo anterior, atiende al hecho de que el recurso de revisión forma parte del procedimiento contencioso administrativo que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación y, constituye la única instancia que posee la autoridad fiscal, para controvertir la ilegalidad de las resoluciones que emiten las Salas que componen dicho Órgano Colegiado, circunstancia que pone de manifiesto la necesidad de que las causales de procedencia garanticen a las autoridades la debida defensa de los asuntos que le corresponden, una vez que acrediten que se surte el supuesto legal para su admisión, con la finalidad de que la autoridad ejecutora pueda concluir el ejercicio de la potestad tributaria, asimismo que se respete el principio de equidad procesal, con relación a los medios de defensa que tienen los contribuyentes para controvertir los actos administrativos que consideran ilegales.

Para tal efecto se abordan los siguientes temas:

En el Capítulo I, se exponen de manera sucinta los antecedentes del Tribunal Fiscal de la Federación, desde la época de la colonia hasta nuestros días, a fin de establecer su evolución histórica; además se precisa la actual organización y competencia de dicho Órgano Colegiado, así como la naturaleza jurídica de las sentencias que emiten las Salas que lo integran.

Por otra parte, en el capítulo II se precisan aspectos generales del procedimiento contencioso administrativo como son los supuestos de procedencia para instaurar el juicio de nulidad -actos impugnables- así como las formalidades y/o requisitos de forma que deben cumplir quienes acudan ante el Tribunal Fiscal de la Federación para dirimir una controversia, en donde son parte.

Así también, lo referente a las pruebas que pueden aportar las partes en el juicio de anulación, los incidentes de previo y especial pronunciamiento que pueden promoverse, así como las clases y los efectos de las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación.

Así mismo, se efectúa una reseña histórica relativa a los medios de impugnación establecidos desde la Ley de Justicia Fiscal de 1936, hasta los contemplados en el Código Fiscal de la Federación vigente; en otro apartado se mencionan las principales características de los recursos y, por último, el marco teórico conceptual de éstos.

En el Capítulo III, se realiza un breve examen de los supuestos de procedencia del recurso de revisión, se vierten diversos comentarios respecto a dos jurisprudencias dictadas al efecto por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, así como en cuanto a algunos criterios de otros Tribunales Colegiados con apoyo en los cuales han desechado el mencionado medio de defensa legal, por considerar que no se actualizan las causales de procedencia contempladas en el artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente, para de esa manera proponer algunas reformas a dicho precepto legal y, emitir las conclusiones respectivas a la presente investigación.

CAPÍTULO I

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1.- Antecedentes.

2.- Ubicación en el régimen constitucional.

3.- Organización y competencia.

Por materia.

Por territorio.

4.- Naturaleza jurídica de las sentencias.

Sentencias declarativas.

Sentencias constitutivas.

Sentencias condenatorias.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1.- Antecedentes.

En nuestro país el contencioso-administrativo se remonta a la época de la Colonia, en donde los Tribunales de Hacienda y Cuentas conocían de inconformidades en materia fiscal, no obstante que no tenían definida su competencia y sus funciones, circunstancias que originaron que su actuación se prestará a abusos de la autoridad y ello generó la desconfianza de los particulares, en virtud de que no se les garantizaba el respeto al principio de seguridad jurídica.

Fue después de consumada la independencia, que el Congreso Constituyente de 15 de diciembre de 1835 al expedir las "Bases Constitucionales", estableció la organización de un tribunal de revisión de cuentas así como el arreglo de la jurisdicción económica y contenciosa en el ramo de hacienda.

Ahora bien en 1836, derivado de las irregularidades detectadas en el funcionamiento de los Tribunales de Hacienda y Cuentas, una de las Siete Leyes Constitucionales los incluyó como órganos del Poder Judicial de la República, por lo que se expidió la Ley de 20 de enero de 1837, la cual regulaba el procedimiento ante dichos tribunales e indicó algunos lineamientos para considerar un asunto como contencioso, al expresar que:

"... sólo se entenderían por contenciosos aquellos puntos en que fundadamente hubiera incertidumbre sobre la aplicación de la ley al caso particular, o en que fueran forzosas las actuaciones judiciales, como en las causas de contrabando y en las que por su origen, por la cuota o por la variación de tiempos y circunstancias, ofreciera motivos de duda; no debiendo calificarse los asuntos como contenciosos sólo porque las partes contradijesen o resistieran al pago".(1)

(1) GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. La Justicia Tributaria en México. Editorial Jus. México. 1992. p. 187.

Asimismo en la Ley de 20 de noviembre de 1838, se establecieron al respecto dos características importantes.

La primera consistió en que el juicio era verbal, porque se celebraba una audiencia, donde se recibían las pruebas ofrecidas por las partes y los alegatos que formularan; y sumario, porque eran muy breves los términos concedidos a las partes para presentar sus promociones en el juicio, puesto que tanto para la presentación de la demanda y su contestación, así como en su caso, para la ampliación de demanda y su correspondiente contestación, se les otorgaba un término de 15 días; y para formular los recursos se les concedían 5 días.

En segundo lugar, se precisó que ningún juicio contencioso podía intentarse en contra de la legitimidad del adeudo o sobre el señalamiento de cuotas, toda vez que en contra de tales aspectos, el causante podía acudir ante las juntas revisoras respectivas.

En virtud de lo anterior, se excluían del contencioso administrativo las resoluciones determinantes de créditos por impuestos, multas y liquidaciones, quedando reducida la competencia de los Jueces de Hacienda y de Letras, al conocimiento de reclamaciones contra irregularidades en el procedimiento de ejecución.

Por ello, el antecedente más importante del contencioso administrativo en México, es la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo del 25 de mayo de 1853, de Teodosio Lares, quien influenciado por la legislación francesa lo denominó "Consejo de Estado", y lo situó dentro del Poder Ejecutivo.

Respecto a la autoridad competente ante quien se tramitarían los juicios, en los artículos 4o. y 5o. de la Ley en comento, se dispuso que habría un Consejo de Estado, con una sección la cual conocería de lo contencioso administrativo. Dicha sección se integraría con cinco consejeros abogados, que nombraría el Presidente de la República.

Así también, en su artículo 2o. se estableció que eran cuestiones de índole administrativa las relativas a las obras públicas, los contratos celebrados con la administración, las rentas nacionales, y en forma genérica, todo acto administrativo que tuviera por objeto el interés general de la sociedad.

El ordenamiento en comento se integraba de 14 artículos, de los cuales a continuación se transcriben los más trascendentes, dado que constituyen elementos importantes para la evolución del contencioso administrativo, tan es así, que su contenido sirvió como modelo para la elaboración del primer Código Fiscal de la Federación, tales preceptos expresaban:

Artículo 1.- No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas.

Artículo 3.- Los ministros de Estado, el consejo y los gobernadores de los Estados y Distrito, y los jefes políticos de los territorios conocerán de las cuestiones administrativas, en la forma y de la manera que se prevenga en el reglamento que se expedirá con esta ley.

Artículo 6.- Las competencias de atribución entre la autoridad administrativa y la autoridad judicial, se decidirán en la primera sala de la Suprema Corte . . .

Artículo 7.- En los negocios de la competencia de la autoridad judicial, nadie puede intentar ante los tribunales una acción, de cualquier naturaleza que sea, contra el Gobierno, contra los Estados o demarcaciones en que se dividan, contra los ayuntamientos, corporaciones o establecimientos públicos que dependan de la administración, sin antes haber presentado a la misma una Memoria en que se exponga el objeto y motivos de la demanda . . .

Artículo 9.- Los tribunales judiciales no pueden en ningún caso despachar mandamientos de ejecución, ni dictar providencia de embargo contra los caudales del erario o bienes nacionales, ni contra los fondos o bienes de los Estados, demarcaciones, ayuntamientos o establecimientos públicos que dependan de la administración.

Artículo 11.- Determinado el pago por sentencia ejecutoriada, la manera en que deba verificarse o la autorización de la venta de algunos bienes, si para ello fuere necesaria, es del resorte exclusivo de la administración, en los términos que expresará el reglamento respectivo.

Artículo 13.- Los tribunales judiciales no pueden proceder contra los agentes de la administración, ya sean individuos o corporaciones, por crímenes o delitos cometidos en el ejercicio de sus funciones, sin la previa consignación de la autoridad administrativa." (2)

De lo antes transcrito, se desprende que la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo declaró en forma categórica que no correspondía a la autoridad judicial dirimir las cuestiones administrativas, y creó una sección especial dentro del Consejo de Estado, que se encargara del conocimiento de lo contencioso administrativo. Es pertinente resaltar, que estableció como institución novedosa, un trámite previo al juicio, que consistía en que la persona anexará a su demanda, una "Memoria", en la cual exponía el objeto y motivos de la pretensión, cuya finalidad consistía en permitir una avenencia o solución del caso, previamente al juicio.

Ahora bien, si el conflicto no se solucionaba en el plazo de un mes, se tenía por agotado el trámite, se daba curso a la demanda, se corría traslado al Procurador General encargado de la defensa de la Administración, se recibían las pruebas y los alegatos de las partes, y se pronunciaba sentencia; en contra de ésta podían instaurarse dos recursos, el de aclaración, que procedía cuando una resolución era contradictoria, ambigua o confusa y, el de nulidad, en los casos de falta de emplazamiento, de oportunidad para ser oído, o por falta de citación para pruebas o para sentencia.

(2) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Illegitimidad. 4a. Edición aumentada. Editorial Porrúa. México. 1991. pp. 58 a 60.

El 20 de septiembre de 1853, Santa Anna expidió la Ley Orgánica de los Tribunales y Juzgados de Hacienda, suprimiendo los Juzgados de Distrito y los Tribunales de Circuito, y estableció en su lugar, los denominados "Juzgados Especiales de Hacienda", los cuales conocían en primera instancia de todos los negocios judiciales, civiles y criminales en los que la Hacienda tuviera interés o crédito, es oportuno recordar que en esta época no existía la división de poderes.

Es con la expedición de la Constitución de 1857 que surge un cambio radical respecto al contencioso administrativo, toda vez que quedaron suprimidas las facultades de las autoridades administrativas para conocer de estos casos y, toda controversia quedó reservada a la autoridad judicial.

El cambio mencionado obedeció a que la Constitución de 1857 consagró categóricamente la división de poderes, circunstancia por la cual desaparece cualquier vestigio de jurisdicción especial para lo contencioso administrativo y, se otorgó competencia al Poder Judicial Federal para conocer de la materia contencioso administrativa; cuya primera instancia se tramitaba ante los Jueces de Distrito, la segunda se promovía ante los Tribunales Unitarios de Circuito y, una tercera ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para el caso del recurso de súplica.

Para ello en la Constitución de 1857 se estableció en su artículo 97 fracción I, el juicio contencioso administrativo, siguiendo el criterio de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo -Ley Lares-, al respecto los juristas Ignacio Vallarta, Jacinto Pallares, José Algara e Ignacio Mariscal, entre otros, calificaron de inconstitucional el precepto en comento toda vez que consideraban por una parte, que si la administración iba a juzgar en materia administrativa, ello implicaba la realización de funciones propias del Poder Judicial, razón por la que se violaba el principio de separación de poderes consagrado en dicha Constitución y, por otra parte, indicaban que el tribunal que conociera del contencioso administrativo sería un tribunal especial, contrariando así la prohibición expresa de crear tribunales especiales.

Al respecto, Teodosio Lares estaba en contra de los tribunales administrativos que serían incompatibles con la división de poderes y, a favor de la jurisdicción contenciosa administrativa, la cual afirmaba debía dejarse en manos de los agentes del Poder Ejecutivo y no así de los tribunales, posición que basaba en la siguiente aseveración:

"... es imposible que la Administración exista sin la facultad o el poder de juzgar lo contencioso administrativo (es decir, sus propios actos); porque conocer y decidir acerca de los actos de administración es administrar, y la facultad de administrar es propia del Ejecutivo, y el Poder Ejecutivo no puede ejercerse por el Poder Judicial."

(3)

Por lo que derivado de los anteriores criterios de inconstitucionalidad sustentados en contra de la existencia de un tribunal que conociera de lo contencioso administrativo, en la Constitución de 1857 se suprime todo intento que pudiera llevar a cabo su creación.

Hasta antes del año de 1936, los procedimientos de oposición se establecían en el artículo 33, de la Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927, en donde se señalaban los actos administrativos en contra de los cuales el contribuyente podía promover un juicio de oposición, precepto que en la parte que interesa estipulaba:

"I.- Contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de sus dependencias que, sin ulterior recurso administrativo establecido en la ley, determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación.

II.- Contra los acuerdos que impongan en definitiva sanciones por infracción a las leyes fiscales, excepto cuando el penado haya elegido para elevar su inconformidad, al Jurado de Infracciones Fiscales.

(3) GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. Op. cit. p. 199.

III.- Contra el ejercicio de la facultad económico-coactiva por quienes, habiendo sido afectados con ella afirmen:

A.- Que el crédito que se les exige se ha extinguido legalmente.

B.- Que el monto del crédito es inferior al exigido, o que son poseedores, a título de propietarios, de los bienes embargados o acreedores preferentes al Fisco.

C.- Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley." (4)

Cabe indicar, por una parte, que cuando se promovían juicios con apoyo en alguna de las hipótesis de la fracción III, no podía controvertirse la validez del acto que hubiera dado origen al crédito fiscal, es decir, no era impugnabile la resolución determinante del crédito, sino únicamente su ejecución; y por otra parte, que las sentencias emitidas en estos juicios sumarios, eran recurribles ante el Tribunal Unitario de Circuito.

El referido juicio sumario de oposición se conservó en una Ley de 1932, pero cayó en desuso en el año de 1929, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el criterio de que, un particular podía reclamar un acto de autoridad directamente por medio del juicio de amparo, independientemente de que existieran otros recursos para impugnarlo.

Fue en el año de 1936, con la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, promulgada el 27 de agosto de 1936, la cual entró en vigor a partir del 1º de enero de 1937, cuando se crea el Tribunal Fiscal de la Federación —primer contencioso administrativo en nuestra legislación fiscal— por lo que tal disposición legal guarda un lugar muy importante en la evolución del Derecho Fiscal Mexicano.

(4) *Ibidem.* p. 203.

El motivo de la creación del contencioso administrativo en México, según Alfonso Nava Negrete, derivó de que: "Tachado el recurso administrativo de medio ineficaz para el control jurídico de la Administración Pública, objetado por dominar en el principio inquisitivo que entrega a uno de los elementos en conflicto -autoridad administrativa- la dirección del procedimiento y, recusado en fin, de velar por una buena administración pública que por una justicia legal, aparece el Contencioso Administrativo como el medio idóneo e inmejorable para la defensa del particular frente a la administración y conducto propio para la conservación y efectividad del Derecho Administrativo". (5)

La Ley de Justicia Fiscal se promulga con la finalidad de crear un órgano jurisdiccional autónomo que resolviera las controversias fiscales entre las autoridades administrativas y los contribuyentes, y según su exposición de motivos "dicho órgano estaría imbuido en el Poder Ejecutivo Federal pero materialmente desempeñaría funciones jurisdiccionales al impartir la Justicia Administrativa, fallando inicialmente en representación del propio ejecutivo por delegación de facultades y posteriormente por justicia retenida". (6)

Toda vez que el Tribunal Contencioso Administrativo, tenía como finalidad conceder a los particulares un medio de defensa en contra de las resoluciones administrativas ilegales, se le reconoce como un órgano de legalidad, tan es así que el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Lázaro Cárdenas del Río, en su informe de 1936, reiteró el motivo fundamental de su creación al expresar:

"Las principales leyes en materia hacendaria promulgadas en el año en curso, fueron las siguientes: Nueva Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento; la que creó el Tribunal Fiscal de la Federación, destinado a la organización de los servicios de la justicia fiscal, con objeto de proteger los derechos particulares lesionados por resoluciones ilícitas . . .". (7)

(5) NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa. México. 1959. p. 349 Y 350.

(6) Exposición de Motivos contenida en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de agosto de 1936, fecha en la que también se publicó la Ley de Justicia Fiscal.

(7) Los Presidentes de México ante la Nación, Informes, Manifiestos y Documentos de 1821 a 1966. Editada por la XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados. Tomo IV. Informes y respuestas desde el 30 de noviembre de 1934 hasta el 1° de septiembre de 1966. México. p. 49.

Ahora bien, con las facultades concedidas al Tribunal Fiscal de la Federación se permitía al Poder Ejecutivo Federal impartir justicia sobre sus propios actos pudiendo enmendar sus errores, por lo que aparte de la administración pública activa, se consideraba que existía una contenciosa, circunstancia que no dejó de considerarse como inconstitucional.

Por su parte, Antonio Carrillo Flores explica el significado y trascendencia de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación expresando que el "permitir que la administración, a través de un órgano autónomo, no subordinado jerárquicamente al Presidente de la República o al Secretario de Hacienda, tuviese la oportunidad de corregir sus propios errores a través de un procedimiento cuyos resultados el particular podría aún impugnar a través del juicio de amparo, fue una solución que después de treinta años puede ya calificarse como certera, pero suprimir la intervención de la justicia federal en materia fiscal a través de un juicio que por casi un siglo había existido en nuestras leyes, parecía, y era, un paso, muy audaz en 1936". (8)

Es pertinente mencionar que inicialmente el Tribunal Fiscal de la Federación sólo tenía competencia en materia tributaria, pero a través de diversas reformas ésta se ha ido ampliando a otros problemas de naturaleza administrativa. La Ley de Justicia Fiscal estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1938.

El 1o. de enero de 1939 entró en vigor el primer Código Fiscal de la Federación, el cual recogió las disposiciones contenidas en la Ley de Justicia Fiscal e incorporó lo referente a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, el procedimiento económico-coactivo, así como las infracciones y las sanciones en materia fiscal.

(8) CARRILLO FLORES, Antonio. El Tribunal Fiscal de la Federación, un testimonio. Editorial Porrúa. México. 1966. p.19

2.- Ubicación en el régimen constitucional.

El artículo 97 fracción I de la Constitución Federal de febrero de 1857, fue considerado por la doctrina como el apoyo constitucional de los tribunales para conocer y decidir sobre los conflictos entre los administrados y la administración pública, puesto que concedía competencia a los Tribunales de la Federación para conocer de las controversias que se suscitaran en cuanto al cumplimiento y aplicación de las leyes federales.

En su artículo 104 fracción I, la Constitución de 1917 continuó con el sistema judicialista adoptado por la Constitución de 1857, otorgando competencia a los Tribunales de la Federación para conocer de todas las controversias del orden civil o criminal que surgieran sobre el cumplimiento o aplicación de las leyes federales o de los tratados internacionales, disposición cuyo texto original establecía:

"Artículo 104.- Corresponde a los tribunales de la federación conocer:

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre cumplimiento y aplicación de leyes federales con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. 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". (9)

La fracción I del artículo 104 Constitucional, ha sido modificada en diversas ocasiones, este precepto otorga la posibilidad por una parte, de establecer los Tribunales Administrativos, como lo es el Tribunal Fiscal de la Federación, y por otra, permite a las autoridades administrativas que recurran las resoluciones que emitan esos tribunales, a través del recurso de revisión que constituye una instancia equiparada al juicio de amparo otorgado al particular.

(9) FIX-ZAMUDIO, Héctor. Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano. El Colegio Nacional. México. 1983. p. 81.

En la Constitución de 1917, el precepto en comento disponía 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 con las potencias extranjeras; pero 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 de primer grado.

De las sentencias que se dicte en segunda instancia podrá suplicarse para ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose y substanciándose el recurso en los términos que determine la Ley.

II.- . . .

III.- De aquellas en que la Federación fuere parte.”. (10)

En la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Alfonso González señala que el precepto en comento constituye un antecedente histórico del recurso de revisión regulado por el Código Fiscal de la Federación, al indicar:

“Los artículos 104 y 105 de la Constitución de 1917 establecieron la jurisdicción concurrente respecto a controversias que sólo afectaran intereses de particulares; dieron competencia a los Tribunales de la Federación para las controversias en las que la Federación estuviera interesada; y mantuvieron la competencia privativa de la Suprema Corte para los asuntos en los que la Federación fuera parte.

(10) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de febrero de 1917.

Hubo necesidad de precisar cuando la Federación era parte y cuándo solo interesada, a lo cual se escribió que la Federación es parte en aquellas controversias en que el estado o Nación Mexicana, en su calidad de titular de bienes o derechos patrimoniales, o sujeta a obligaciones estrictamente civiles, comparezca a juicio, siendo competente para resolverlo en forma privativa; la Suprema Corte de Justicia. Y que en los demás casos, la Federación tenía el carácter de interesada, debiendo conocer de las controversias correspondientes¹¹. (11)

La fracción I del artículo 104 Constitucional de 1917, fue reformada por Decreto del 18 de enero de 1934, cuya redacción es similar a la antes transcrita, con excepción del recurso de súplica que desaparece.

Con apoyo en dicho precepto, tanto en la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal de 1934 -artículo 42 fracción I- y la que estuvo vigente en 1936, el legislador otorgó a los jueces federales de Distrito la facultad de conocer en primer grado de las controversias derivadas de la aplicación de las leyes federales, cuando debía decidirse sobre la legalidad o subsistencia de un acto de autoridad o de un procedimiento seguido por las autoridades administrativas. Este desarrollo constitucional generó las bases para la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal y la creación del Tribunal Fiscal de la Federación en 1936.

Pero fue hasta el año de 1946, cuando se reformó la fracción I del artículo 104 Constitucional, cuando se incluye a los Tribunales Administrativos elevándolos a rango constitucional, además de darle competencia exclusiva a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver los recursos interpuestos en contra de las sentencias de los tribunales administrativos, en donde se estableció:

(11) GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. Op. cit. p. 55.

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

1.- . . .

En los juicios en los que la Federación estuviese 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 la Ley Federal, siempre que dichos Tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos". (12)

Por lo que la reforma en comento sirvió para darle el carácter constitucional al Tribunal Fiscal de la Federación, órgano jurisdiccional que en sus inicios fue calificado como inconstitucional por considerar su creación violatoria de la división de poderes, toda vez que en el Presidente de la República se reunían dos poderes —ejecutivo y judicial—.

Además en la reforma en comento, también se aprecia que las sentencias emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, por ser este un órgano autónomo, tenían el carácter de cosa juzgada y que excepcionalmente, cuando la Federación estuviese interesada podría establecer un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por otra parte, esta reforma es vital para el administrado, porque le garantiza implícitamente el cumplimiento del principio de legalidad de cualquier acto pronunciado por la autoridad administrativa.

Derivado de la reforma constitucional señalada, se crean por Decretos de fechas 30 de diciembre de 1946 y 29 de diciembre de 1948, dos recursos de revisión —se comentaran en el capítulo II—.

(12) "Decreto por el cual se reforma la fracción I del artículo 104 Constitucional", publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1946.

El artículo 104 fracción I Constitucional, fue objeto de reformas y adiciones aprobadas en el año de 1967, consistente en admitir que las leyes federales pudieran establecer tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena independencia para emitir sus sentencias.

De conformidad con el texto de dicho precepto vigente en 1985, se contemplaba la posibilidad para las autoridades de interponer el recurso de revisión ante la Suprema Corte, únicamente, en contra de las sentencias pronunciadas en segunda instancia por el Tribunal Fiscal de la Federación y; el artículo 104 Constitucional disponía en su párrafo quinto, que su tramitación y resolución se ajustaría a las reglas consignadas para la revisión en amparo indirecto y a las normas que regulaban la sentencia de amparo. La disposición en comento estipulaba:

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

I.- . . .

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

La revisión se sujetará a los trámites que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en Amparo Indirecto, y la resolución que en ella dicte la Suprema Corte de Justicia quedará sujeta a las normas que regulan la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias de amparo;" (13)

(13) Leyes y Códigos de México. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. 77ª. Edición. México. 1985. pp. 81-82.

Finalmente, la disposición mencionada se reformó sustancialmente en 1988, al desaparecer el recurso de revisión fiscal, el cual se fusiona con el recurso de revisión de segunda instancia del procedimiento contencioso administrativo, quedando simplemente un recurso de revisión, del cual conoce el Tribunal Colegiado de Circuito en Turno, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación pierde la atribución conducente.

3.- Organización y competencia.

En la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 19 de enero de 1967, la cual entró en vigor el 21 de abril de 1967, se indicó que dicho Órgano Colegiado se compondría por 22 Magistrados, 7 Salas, 1 Secretario General de Acuerdos, secretarios, actuarios y empleados.

Además, es pertinente indicar que le correspondía resolver los recursos de revisión, al Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación.

El 30 de diciembre de 1977, se promulga la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación de 1978, misma que inicia su vigencia el 1º de agosto de 1978, la cual constituye el inicio de la regionalización y desconcentración de la justicia administrativa.

Ahora bien, en dicho ordenamiento se dispuso que el Tribunal Fiscal de la Federación se integraría con una Sala Superior, compuesta por 9 Magistrados, la cual comenzó sus funciones el 1º de agosto de 1978. Se le facultó para fijar la jurisprudencia obligatoria para las Salas Regionales, resolver los recursos en contra de las resoluciones que emitieran las Salas Metropolitanas y las foráneas y, los conflictos de competencia que se suscitaban entre éstas.

Aunado a ello, la Sala Superior conocería de las excitativas de justicia, calificaría las recusaciones, las excusas y los impedimentos, además de normar la distribución de asuntos en la Sala Metropolitana, que de agosto a diciembre de 1978 tendría seis salas con jurisdicción federal temporal durante ese período. Para el quórum de la Sala Superior se necesitaban 6 Magistrados y, sus resoluciones se tomaban por mayoría de votos de los Magistrados presentes.

Además se estableció la existencia de 6 Salas Metropolitanas y 11 Salas Foráneas -distribuidas éstas en las 10 regiones en que se dividió el territorio nacional- para efectos de la competencia territorial, las cuales se integraban con 3 Magistrados cada una.

Las Salas Regionales conocerían de las resoluciones que dictaran las autoridades federales con sede en su jurisdicción, y de su ejecución, en el concepto de que podían ser demandadas las autoridades de los Estados, cuando actuaran por coordinación o delegación de aquellas.

Respecto a la regionalización de la impartición de justicia administrativa, el 20 de julio de 1992 se publicó en el Diario Oficial, un decreto que reformó la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que inició su vigencia el 1º de enero de 1993, en virtud del cual desaparece la Sala Regional Pacífico Centro y se crean dos Salas Regionales, una en Morelos y otra en Guerrero.

El día 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en cuyo artículo Primero Transitorio se dispuso que entraría en vigor el 1o. de enero de 1996, abrogándose con ello la publicada en el citado órgano oficial del 2 de febrero de 1978.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación vigente, éste es un tribunal administrativo autónomo -dotado de plena autonomía para dictar sus fallos- con la organización y atribuciones indicadas en tal Ley, el cual se integra por una Sala Superior y por Salas Regionales.

Ahora bien, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se compone de 11 Magistrados, de entre los cuales se elige al Presidente de tal Órgano y, funciona en Pleno o en dos Secciones (Artículo 12 de su Ley Orgánica).

El Pleno se integra con los Magistrados de la Sala Superior, y el Presidente del Tribunal, y para que pueda sesionar es suficiente que se encuentren presentes 7 de sus miembros.

Las dos Secciones de la Sala Superior, cuentan con cinco Magistrados cada una, de entre los cuales se designan a sus Presidentes de Sección respectivamente, es suficiente con la presencia de cuatro de sus integrantes para que puedan sesionar y sus resoluciones se toman por mayoría de votos de sus integrantes presentes; al respecto es pertinente mencionar, que el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación no integrará Sección.

Las Salas Regionales se componen con tres Magistrados cada una, y dichas Salas se ubican en las once regiones en que se ha dividido el territorio, como son, la del Noroeste, del Norte Centro, del Noreste, de Occidente, del Centro, de Hidalgo-México, del Golfo Centro, de Guerrero, del Sureste, la Peninsular y la Metropolitana. Para que pueda efectuar sesiones una Sala, es indispensable la presencia de sus tres integrantes, y para resolver los asuntos bastará mayoría de votos.

Al Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 16 de la Ley Orgánica que lo rige, le compete realizar funciones jurisdiccionales y administrativas, de entre las cuales cabe resaltar las más importantes, como son designar a su Presidente; establecer la sede y el número de las Salas Regionales; resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales; fijar, ordenar su publicación y suspender la jurisprudencia que pronuncie el Tribunal Fiscal; resolver por atracción los juicios con características especiales -artículo 239-A fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación- resolver los incidentes, los recursos y la queja que procedan en contra de sus actos y sus resoluciones; y expedir el Reglamento Interior del Tribunal Fiscal de la Federación.

Por lo que se refiere a las facultades de las dos Secciones de la Sala Superior, la cual se encuentra contemplada en el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, las más trascendentes consisten en resolver los juicios en los que se traten las materias indicadas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior; aquéllos asuntos en los que la resolución impugnada se funde en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante esgrima en su demanda como concepto de impugnación, que no se aplicó en su favor alguno de los mencionados tratados o acuerdos; resolver por atracción los juicios con características especiales -artículo 239-A fracción I, inciso a) del Código Fiscal de la Federación; y resolver los incidentes, los recursos y la queja que se interpongan en contra de los actos y las resoluciones de la Sección.

Competencia por materia.

El artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación establece que el Pleno o las Secciones del Tribunal Fiscal de la Federación, de oficio o a petición fundada de la Sala Regional o de alguna de las autoridades que sea parte del juicio, podrá ejercer la facultad para atraer juicios con características especiales.

Al respecto se indica, que tienen la característica de especiales los juicios en que:

- El valor del negocio exceda de 3500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión del fallo combatido.
- Para la resolución del asunto sea necesario establecer, pro primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijas jurisprudencia.

Igualmente, el artículo 239-A en comento señala las reglas a que deberá sujetarse la facultad de atracción, siendo oportuno mencionar que los acuerdos que admitan la petición o que de oficio decidan resolver el juicio, serán notificados personalmente a las partes por la Sala Regional instructora.

Al efectuar dicha notificación se requerirá a las partes para que designen domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Superior citada, así como persona autorizada para recibirlas o, en el caso de las autoridades, que señalen representante en dicha sede, en caso de que no lo hagan, tanto la sentencia que se dicte como las actuaciones diversas, les serán notificadas en el domicilio que conste en autos.

En cuanto a la competencia de las Salas Regionales, éstas conocerán por materia de los juicios promovidos en contra de las resoluciones definitivas —que no admitan recurso administrativo o su interposición sea optativa— que se precisan en el artículo 11 de la ya invocada Ley Orgánica, con excepción de aquellos que corresponda resolver al Pleno o a las Secciones de la Sala Superior, respecto a los cuales las Salas Regionales únicamente se encargarán de la instrucción del asunto, en términos de lo estatuido en el artículo 30 de la Ley señalada.

Los actos definitivos de cuya impugnación conoce el Tribunal Fiscal de la Federación y que se señalan en el artículo 11 de su Ley Orgánica, son:

- ⇒ Los dictados por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en donde se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- ⇒ Aquéllos que nieguen la devolución de un ingreso, de los consignados por el Código Fiscal de la Federación, que haya percibido indebidamente el Estado o cuya devolución resulte procedente de acuerdo con las leyes fiscales.
- ⇒ Los que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- ⇒ Aquellos que causen un agravio en materia fiscal, distinto a los mencionados en los tres anteriores supuestos.
- ⇒ En los que se niegue o reduzca la pensión y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal; y las que establezcan obligaciones a cargo de tales personas.
- ⇒ Los pronunciados en materia de pensiones civiles, con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- ⇒ Los que se emitan sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

- ⇒ Aquellos que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de particulares involucrados en dichas responsabilidades.
- ⇒ Los que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos, de acuerdo con lo establecido en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- ⇒ Aquellos en donde se niegue a los particulares la indemnización indicada en el artículo 77 Bis de la invocada Ley Federal de Responsabilidades -optativo-.
- ⇒ Los requerimientos de pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.
- ⇒ Los que contengan materias de las precisadas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
- ⇒ Aquellos en donde se resuelvan los recursos administrativos en contra de todas y cada una de las resoluciones antes precisadas, inclusive los señalados en el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
- ⇒ Los mencionados en las demás leyes como competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

Competencia por territorio.

Respecto a la competencia por territorio de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, en el artículo 31 de su Ley Orgánica, se estipula como regla general, que conocerán del juicio respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante, y como excepciones se contemplan las siguientes:

1.- Le corresponde conocer a la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encuentre la sede de la autoridad que emitió la resolución impugnada, cuando se trate de empresas que:

- ⇒ Formen parte del sistema financiero, como son las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, los almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero -artículo 7o-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- ⇒ Tengan el carácter de controladora o controlada -artículos 57-A y 57-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, determinen su resultado fiscal consolidado.
- ⇒ El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en territorio nacional.

2.- Cuando el demandante resida en México y no tenga domicilio fiscal, debe conocer del juicio la Sala en donde se localice el domicilio del particular.

3.- Cuando la autoridad es quien promueve el juicio de nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, la Sala Regional competente para dilucidar la litis, es aquella dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad demandante.

4.- Naturaleza jurídica de las sentencias.

En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, se precisó que el Tribunal Fiscal de la Federación sería un órgano jurisdiccional dotado de plena autonomía y que tendría por función la de reconocer la validez o la de declarar la nulidad de los actos o procedimientos administrativos dictados por las autoridades administrativas, las causales de anulación derivarían de la incompetencia para pronunciarlos, por violación de la ley aplicada o por violación a la que debió aplicarse y por desvío de poder.

Por otra parte, la ejecución de los fallos que dictara el Tribunal quedaría a cargo de la autoridad demandada, circunstancia por la cual, la sentencia que declarara una nulidad debía indicar de manera concreta en que sentido debería emitir la autoridad su nueva resolución, sin que el Tribunal Fiscal tuviera competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus sentencias.

Es decir, se erigió al Tribunal Fiscal de la Federación como un órgano de mera anulación y no de plena jurisdicción, por lo que si bien se le concedió autonomía para pronunciar sus resoluciones con respecto a la administración, no se le dio plena jurisdicción, toda vez que no tiene las facultades indispensables para hacer que las partes las cumplan. Al respecto se aclaró que quedarían expeditas las facultades de las partes para acudir ante el Poder Judicial, a fin de obtener la ejecución material o jurídica de la resolución con independencia del juicio de nulidad.

Es oportuno señalar, que las resoluciones que emitía el Tribunal Fiscal de la Federación tenían la fuerza de cosa juzgada, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley de Justicia Fiscal, por lo que en su contra sólo existía el juicio de amparo como un medio de impugnación extraordinario, esto es, de ninguna manera se contemplaba algún recurso de revisión circunstancia por la cual se desvirtuaba el espíritu de creación del mencionado Tribunal.

⇒ . **Sentencias declarativas.**

Las resoluciones que pronuncia el Tribunal Fiscal de la Federación son declarativas, éstas son propias de un tribunal de anulación que está dotado de plena autonomía pero no de plena jurisdicción, y en estas la Juzgadora se limita a determinar si es legal o no un acto administrativo, sin que pueda derivarse de tal determinación una ejecución forzosa, como sucede tratándose de las sentencias condenatorias.

Lo anterior, encuentra apoyo en la definición plasmada en el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, en donde se expresa que este tipo de sentencias implican:

"La resolución judicial recaída en un juicio en el que se ha ejercido una acción de esta naturaleza. La sentencia declarativa sirve a la necesidad social de esclarecer determinadas relaciones jurídicas, actos jurídicos o circunstancias de hecho, de trascendencia jurídica, por la eficacia de cosa juzgada de esta mera declaración". (14)

Ahora bien, de conformidad con el artículo 239 fracción III, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, las Salas que integran el citado Tribunal Fiscal pueden dictar una especie de "sentencias condenatorias", si se considera que en ocasiones los efectos conducentes obligan a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un nuevo procedimiento, otorgándole un plazo de 4 meses para cumplimentarlas, contados a partir de que la sentencia quede firme.

Apoya lo anterior, el criterio vertido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a la letra dice:

(14) DE PINA VARA, Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa, S.A. México. 1993. p. 452.

“SENTENCIAS DE NULIDAD PARA EFECTOS.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN HA GOZADO DE FACULTADES PARA DICTARLAS DESDE SU CREACIÓN.- Durante la vigencia de la Ley de Justicia, por mandato expreso de su artículo 58, y no obstante todo, lo dicho acerca de la naturaleza ‘meramente declarativa’ de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, las Salas tenían no solamente la aptitud sino el deber de indicar a la autoridad de manera concreta en qué sentido debían dictar una nueva resolución ‘con el fin de evitar los inconvenientes que presenta ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también son fallos de nulidad, y que frecuentemente se prolongan a través de una o varias quejas en las que en forma escalonada el Tribunal Judicial va controlando la ejecución de su sentencia’, según se explica en la Exposición de Motivos de la Ley. Tal situación no varió en los Códigos Fiscales de los años de mil novecientos treinta y ocho, y mil novecientos sesenta y siete, los cuales en sus artículos 204 y 230, respectivamente, dispusieron que las Salas indicarían ‘las bases’ (dijo el primero) o ‘los términos’ (de acuerdo con el segundo) conforme a los cuales debía dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. Con motivo de la expedición del nuevo Código Fiscal del año de mil novecientos ochenta y uno, el legislador consagró de nueva cuenta la posibilidad de dictar sentencias anulatorias con ciertos efectos, cuando las distinguió de las sentencias de nulidad lisa y llana, según su artículo 239, si bien no restringió la procedencia de unas y de otras a ciertos supuestos. De estos antecedentes legislativos y de su interpretación por los Tribunales, se desprenden ciertos principios: a) Se postuló primeramente como regla general y después como una de las fórmulas autorizadas para el juzgador, la declaración de nulidad del acto acompañada de ciertos efectos, traducibles en el deber de la demandada de conducirse en la forma o término señalados por la Sala; b) Se admitió en el inicio como excepción y más tarde con mayor amplitud la declaración de nulidad lisa y llana de la resolución; y, c) En ningún caso el legislador se ocupó de supuestos de anulación determinados por la naturaleza de los vicios de ilegalidad, dejando esta tarea en manos del Tribunal Fiscal.”. (15)

(15) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tercera Parte. 1988. Volumen I. p. 143.

De lo antes transcrito se concluye que, las resoluciones dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación únicamente son declarativas y no condenatorias, ni menos aún constitutivas de derecho, apoya esta afirmación la Jurisprudencia número 320 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 544-545 del Apéndice 1917-1985 del Semanario Judicial de la Federación, la cual expresa lo siguiente:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EJECUCIÓN DE.-
Como las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal en los juicios de nulidad no son constitutivas de derecho, sino únicamente declarativas, cuando una Sala de ese Tribunal pronuncia sentencia reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación." (16)

⇒ . **Sentencias constitutivas.**

De acuerdo con la definición precisada por Rafael de Pina Vara en su Diccionario de Derecho, una resolución constitutiva de derecho es aquella:

"Resolución judicial recalda en un juicio en el que se ha ejercido una acción de esta naturaleza. Esta acción tiene como característica esencial la producción de un estado jurídico que antes de pronunciarse no existía." (17)

⇒ . **Sentencias condenatorias.**

Este tipo de sentencias genera no sólo el efecto de determinar el derecho de la parte solicitante, sino que también constituye un título para el cumplimiento forzoso de la relación declarativa, al establecer la forma como debe satisfacerse La pretensión conducente.

(16) GÓMEZ CORTÉS, Javier B. La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1994. p. 119.
(17) DE PINA VARA, Rafael. Op. cit. p. 452.

Al respecto, Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara en su Diccionario de Derecho expresan que la sentencia de condena o condenatoria es una:

"Resolución judicial recalda como el resultado del ejercicio de una acción de condena. Tiene la eficacia inmediata de la realización coactiva de su contenido en el caso de incumplimiento por la parte obligada contra la que se dirige, salvo el derecho de recurrir". (18)

(18) Loc.cit.

CAPÍTULO II

EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A.- JUICIO DE NULIDAD.

1.- Partes en el juicio.

2.- Actos impugnables.

3.- Escrito de demanda.

Requisitos.

4.- Contestación de demanda.

Fijación de la litis.

Causales de improcedencia y sobreseimiento.

Incidentes.

Pruebas.

5.- Ampliación de demanda.

6.- Sentencias.

Nulidad lisa y llana.

Nulidad para efectos.

Validez.

B.- RECURSOS.

I. Antecedentes.

- 1.- Ley de Justicia Fiscal de 1936.
- 2.- Código Fiscal de la Federación de 1938 y sus reformas.
- 3.- Código Fiscal de la Federación de 1967 y sus reformas.
- 4.- Código Fiscal de la Federación de 1982 y sus reformas.

II. Marco Teórico Conceptual.

- 1.- Concepto de recurso.
- 2.- Procedencia, trámite y resolución de los recursos.

Queja.

Reclamación.

Apelación.

Revisión.

EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A.- JUICIO DE NULIDAD.

En el presente capítulo, se indican las características del juicio de nulidad, contemplado en el Título VI, Capítulos I al XII, del Código Fiscal de la Federación vigente, y su relación con las disposiciones de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

1.- Partes en el juicio.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el juicio contencioso administrativo:

A.- El demandante.

Es la persona física o moral que considera que su interés jurídico es afectado con la emisión de una resolución administrativa, por lo que interpone en contra de ésta, demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación con la finalidad de que se declare la nulidad de dicho acto.

Para el caso del juicio de lesividad, dicho carácter lo reviste la autoridad que emitió la resolución favorable a un particular, de manera parcial o total.

B.- Los demandados, cuyo carácter recae en la autoridad que emite el acto administrativo y, en la persona física o moral a quien beneficia el contenido de la resolución pronunciada por la autoridad. En consecuencia son demandados:

B.a) La autoridad que dictó el acto administrativo impugnado.

Al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación emitió la jurisprudencia número 114, la cual es del tenor siguiente:

"AUTORIDAD DEMANDADA.- LO ES LA QUE SUSCRIBE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.- La autoridad emisora de la resolución impugnada es aquella que la suscribe y no la que suele citarse al rubro del oficio que la contiene; por ende, se deberá emplazar a juicio, precisamente al funcionario que firmó". (19)

B.b) El particular a quien favorezca la resolución, cuya modificación o nulidad solicite la autoridad administrativa.

Este supuesto se actualiza cuando la autoridad que pronunció un acto administrativo considera que éste no se encuentra ajustado a derecho, por lo que instaura en su contra el juicio de lesividad, a fin de que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación decrete la nulidad lisa o llana o la anulación para efectos.

C.- El titular del que dependa la autoridad demandada, es decir, la 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 el acto administrativo.

Cabe señalar que en todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que:

- ⇒ Se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, dictados de conformidad con los convenios o los acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.
- ⇒ En aquéllos juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación, por lo que podrá apersonarse dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada.

(19) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993, Precedentes de las Salas 1988-1993. Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación. México. 1994. p. 383.

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

Esta parte del juicio contencioso, es aquel tercero que está interesado en que subsista el acto impugnado por el demandante dado que le beneficia su contenido, a vía de ejemplo cabe indicar que cuando en una resolución la autoridad fiscal determina a X empresa un reparto adicional de utilidades, el Sindicato de Trabajadores de dicha empresa adquiere el carácter del tercero que tiene un derecho incompatible con la pretensión del demandante, puesto que de subsistir la validez de dicha determinación los empleados percibirán el reparto de utilidades correspondiente.

2.- Actos impugnables.

El juicio de nulidad procede contra las resoluciones definitivas precisadas en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, de entre las cuales tratándose de las emitidas por dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito, las más recurridas son las siguientes:

- Aquellas en las que se determina la existencia de una obligación fiscal, se fija en cantidad líquida o se dan las bases para su liquidación.
- Las que niegan la devolución de un ingreso regulado por el Código Fiscal de la Federación.
- En las que se imponen multas por infracción a las disposiciones administrativas federales.
- Las que causan un agravio en materia fiscal, diferente a los indicados en los tres puntos anteriores.

- Aquellas en donde se requiere el pago de garantías otorgadas a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus organismos descentralizados.

Ahora bien, los requisitos de procedibilidad que deben contener las resoluciones cuya ilegalidad se pretende demostrar ante el Tribunal Fiscal de la Federación, son:

⇒ **Definitividad.**

El penúltimo párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, dispone que para efectos del juicio de anulación se considerará que una resolución es definitiva, cuando no pueda impugnarse mediante algún recurso administrativo, o bien, cuando la interposición de dicho recurso sea optativa para el afectado.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido diversos criterios referentes a la definitividad de las resoluciones administrativas para los efectos del juicio de amparo, los cuales se aplican de manera análoga al juicio de nulidad, al respecto se cita el siguiente:

"RESOLUCIONES, DEFINITIVIDAD DE LAS.- La condición de definitividad de una resolución, no puede hacerse consistir en que haya sido, o no, notificada al interesado, pues *lo que caracteriza a una resolución administrativa, es la circunstancia de que no existan ya recursos ordinarios conforme a los cuales pueda ser revocada, modificada o confirmada.*" (20)

Asimismo cabe invocar el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que apareció publicado en el Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al año de 1976, en donde se dispuso:

(20) Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo LIX. p. 2593.

"La calificación de *definitividad* de una resolución para los efectos de la procedencia del juicio fiscal, en los términos del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se determina atendiendo a la naturaleza misma de la resolución de que se trate y no respecto a las modalidades que adopte, esto es, una resolución se considera definitiva en el aspecto procesal, cuando contra ella no proceda ningún recurso o medio de defensa que la modifique o revoque, independientemente de que su modalidad sea o no definitiva." (21)

Por lo que para que una resolución administrativa pueda impugnarse ante las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, es necesario que en contra ella no proceda ya recurso administrativo alguno, o bien, que la interposición del recurso sea optativa para el afectado, es decir, que sea definitiva.

⇒ **Que cause agravio al demandante.**

Este elemento implica que con la emisión del acto administrativo se afecten los intereses jurídicos del actor, puesto que de no acreditarse este requisito el juicio de nulidad será improcedente, de acuerdo con lo dispuesto por la fracción I del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación.

Para Rafael de Pina Vara, el término "agravio" se define como:

"Lesión — daño o perjuicio — ocasionada por una resolución, judicial o administrativa, por la aplicación indebida de un precepto legal o por falta de aplicación del que debió regir el caso, susceptible de fundar una impugnación contra la misma." (22)

Por otra parte, cabe destacar que el interés jurídico es un derecho reconocido y protegido por la norma jurídica, o bien, lo que se denomina un derecho público subjetivo. Al efecto el maestro Rafael De Pina Vara manifiesta:

(21) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tercera Parte. 1976. p. 237.

(22) DE PINA VARA, Rafael. Op. cit. p. 67.

"El derecho subjetivo ha sido definido: como un interés jurídicamente protegido (IHERING); como la potestad o señorío de la voluntad conferido por el ordenamiento jurídico (WINDSCHEID), y como el poder para la satisfacción de un interés reconocido (REGLESBERGER), entre otras maneras." (23)

⇒ **.Que sea personal y conste por escrito.**

La autoridad debe pronunciar su resolución administrativa de manera expresa, y necesariamente debe ir dirigida a determinada persona física o moral, quien, de considerarlo pertinente instaurará en contra de ésta el juicio contencioso administrativo.

Al efecto el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, estipula que un acto administrativo que se deba notificar deberá constar por escrito, señalar el nombre o nombres de las personas a quienes va dirigido, la autoridad emisora y ostentar la firma del funcionario competente, expresar la resolución de que se trate y estar fundado y motivado, para así cumplir con la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que, si de acuerdo con lo establecido en la fracción IV del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, la resolución administrativa impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación debe ser personal, ello implica que únicamente la persona a quien fue dirigida tiene la facultad o el derecho de controvertirla a través el juicio de nulidad.

Lo anterior es así, porque en el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación se prohíbe la denominada "gestión de negocios", circunstancia por la cual toda demanda debe estar firmada por quien la formula, y para el caso de que alguna persona promueva el juicio a nombre de otra, de acuerdo con lo estipulado en el primer párrafo del artículo antes mencionado, debe demostrar que la representación le fue otorgada a más tardar, en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación –juicio de lesividad-.

(23) *Ibidem*, p. 242.

Por otra parte, una excepción al requisito consignado en la fracción I del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que la resolución administrativa debe constar por escrito, es la denominada "*resolución negativa ficta*". Dicha figura jurídica se encuentra regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, en donde se establece:

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

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses. . . ." (24)

Esto es, si un contribuyente interpuso en contra de un acto administrativo el recurso de revocación, y transcurren tres meses, en su caso, sin que la autoridad dicte la resolución respectiva, de conformidad con la presunción legal antes transcrita dicho recurrente puede promover en forma válida el juicio de nulidad en contra de la "*resolución negativa ficta*", recaída a su recurso administrativo.

3.- Escrito de demanda.

Este es el documento mediante el cual la persona física o moral, o en su caso, la autoridad administrativa, expresan a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación los agravios que les causa el acto administrativo, y anexo al cual remiten las probanzas conducentes con las que se demuestra que debe decretarse la anulación lisa o llana de la resolución impugnada, o en su caso, para efectos.

(24) Legislación Fiscal. Tomo I. 1988. SAT. Código Fiscal de la Federación. p. 34.

Requisitos.

⇒ . **Término para interponerla.**

En el primer párrafo del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, se dispone que la demanda de nulidad deberá presentarse, por escrito, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

Es importante precisar, que en términos de lo estipulado en la fracción I del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, siempre serán personales las notificaciones de los actos administrativos que puedan ser recurridos, las cuales surtirán sus efectos al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas –artículo 135 del Código invocado-.

Al efecto es necesario señalar que al formular sus escritos los particulares, deben cumplir con los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, como son entre otros, que su promoción este firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, señalar su domicilio fiscal y su domicilio para oír y recibir notificaciones, así como el nombre de la persona autorizada para recibirlas, elementos que también se deben precisar en el recurso administrativo de revocación -artículo 122 del ordenamiento citado-.

Lo antes precisado es relevante, porque por una parte, en caso de que la notificación de un acto administrativo no se efectúe en el domicilio correcto o con la persona autorizada, la persona física o moral puede impugnar la legalidad de dicha diligencia; y por otro lado, si las autoridades notificaron debidamente el acto administrativo, y si en contra de este se instaura de manera extemporánea el juicio de anulación, cuando contesten la demandada podrán solicitar el sobreseimiento del juicio, al haberse formulado fuera del plazo de los 45 días que para dicho efecto otorga la Ley.

Para constatar lo reseñado, basta remitirse al contenido del precedente SS-36, emitido por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que es del tenor siguiente:

"NOTIFICACIÓN.- IMPORTANCIA DE SU EXACTO CUMPLIMIENTO.- Lo anterior, en virtud de que los requerimientos legales y la exigencia del exacto cumplimiento de las notificaciones obedecen a la importancia de las consecuencias que produce su realización; además de que el exacto cumplimiento de los requisitos legales que establece la ley para efectuarlas, no pueden interpretarse como un simple formulismo para dificultar la actuación de la autoridad, sino como un procedimiento de cuya realización depende que se llegue a la convicción de que un particular tuvo conocimiento en realidad de una resolución que lo afecta y que si dentro del término legal no utilizó las vías de defensa procedentes, la consentía." (25)

Por otra parte, las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se pronuncie la resolución respectiva, cuando soliciten la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular.

Dicha regla no se aplica tratándose de actos que hayan producido efectos de tracto sucesivo, en los cuales la autoridad podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, por lo que los efectos de la sentencia que emita la Sala del conocimiento, en caso de ser total o parcialmente desfavorables para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la fecha de la presentación de la demanda.

⇒ **Manera de presentarse.**

En el artículo 207 del Código mencionado, se indica que la demanda debe presentarse por escrito.

(25) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Ob. cit. p. 570.

⇒ . **Firma de quien formula la demanda.**

El artículo 199 del mencionado Código, estipula que el escrito de demanda debe ser firmado por quien lo suscriba, so pena de que en caso de incumplimiento la Sala del conocimiento la tenga por no presentada. La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación estableció que únicamente basta con que el escrito original contenga la firma para que se admita la demanda, en su precedente SS-267, cuyo rubro expresa: "DEMANDA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- PARA SU ADMISIÓN SÓLO REQUIERE ESTAR FIRMADO EL ORIGINAL Y NO LAS COPIAS PARA EL TRASLADO". (26)

Sólo se encuentra exceptuado de cumplir dicha formalidad, el promovente que no sepa o no pueda firmar, caso en el cual en el escrito de demanda debe imprimir su huella digital y firmará otra persona a su ruego.

⇒ . **Ante quien se debe presentar.**

De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, la demanda deberá presentarse directamente ante la Sala Regional competente, considerando para tal fin lo establecido por los artículos 28 y 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en donde se especifican respectivamente, las 11 regiones en que se divide el territorio nacional a efecto de circunscribir territorialmente a las Salas Regionales y, se establece que por regla general, que dichas Salas conocerán por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante, así como las cuatro excepciones a ésta, las que comente en el Capítulo anterior.

(26) *Ibidem.* p. 691.

Así también, en el párrafo tercero del precepto en comento se estipula que, que si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde se ubica la sede la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibido, siempre que se envié desde el lugar en que reside el demandante.

⇒ . **Datos que se deben indicar.**

En el artículo 208 del referido Código, se dispone que en el escrito de demanda se deben señalar los siguientes datos, así como las sanciones en caso de incumplimiento a ello, y estos son:

- . El nombre del demandante, el domicilio fiscal y, en su caso, el domicilio para recibir notificaciones (Desechar demanda por improcedente).

De conformidad con el último párrafo del artículo 208 del referido Código, se presume que el domicilio indicado en la demanda es el fiscal, salvo que la autoridad acredite lo contrario, éste se toma como base para efectuar las notificaciones cuando no señale uno convencional diferente.

- . La resolución impugnada (Desechar demanda por improcedente).

- . La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado -cuando la autoridad administrativa promueva el juicio de lesividad-.

- . Los hechos que dan motivo a la demanda.

- . Las pruebas que se ofrezcan.

Cuando se ofrezcan la prueba pericial o la testimonial, se deben precisar los hechos sobre los que deberán versar y, se precisarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

- Los conceptos de impugnación (Desechar demanda por improcedente).

- Cuando exista, el nombre y domicilio del tercero interesado.

Ahora bien, cuando en el escrito de demanda se omitan cualquiera de los elementos antes reseñados que no contienen la anotación "Desechar demanda por improcedente", el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del plazo de cinco días, con el apercibimiento que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según sea el caso.

⇒ **Documentos a adjuntar a la demanda.**

En el artículo 209 del citado Código, se estipula que al escrito de demanda se debe acompañar:

- Una copia de la demanda para cada una de las partes y, una copia de los documentos anexos para el titular del que depende la autoridad -artículo 198 fracción III del Código Fiscal de la Federación- o en su caso, para el particular demandado.

- El documento con que acredite su personalidad quien promueve o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o en su caso, señalar los datos de registro del documento con el que demuestre ésta ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando no gestione en nombre propio.

- El documento en que conste el acto impugnado o copia de la instancia no resuelta por la autoridad.

-. Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando hubiera sido por correo. Si la notificación fue por edictos, se debe precisar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se realizó.

-. Cuando se ofrezca la prueba pericial, se anexará el cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

-. Tratándose de la prueba testimonial, se debe exhibir el interrogatorio para su desahogo, el cual debe ser firmado por el demandante, en los casos señalados en el último párrafo del artículo 232.

-. Las pruebas documentales que se hayan ofrecido. Excepto cuando, los documentos que se consideraron en el procedimiento administrativo contienen información confidencial o comercial reservada, las documentales no obren en poder del demandante o no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición.

En términos del antepenúltimo párrafo del artículo 209 del citado Código, si el demandante no adjunta a su demanda los documentos antes mencionados, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días, y si éste no cumplimenta el requerimiento, respecto a los señalados en los primeros cuatro puntos, se tendrá por no presentada la demanda y, si se trata de los referidos en los tres últimos puntos –pruebas- éstas se tendrán por no ofrecidas.

4.- CONTESTACIÓN DE DEMANDA.

La contestación de demanda es el oficio formulado por las autoridades demandadas, o en su caso, el escrito del particular a quien beneficio lo resuelto en un acto administrativo, a través del cual se acredita o desvirtúa la legalidad de la resolución impugnada, respectivamente, exhibiendo las probanzas que demuestran uno u otro supuesto legal.

Las formalidades que debe reunir el oficio contestatorio son:

⇒ **Término para contestar.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, el demandado debe contestar el escrito de demanda dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento conducente, y si son varios los demandados, el término para contestar les corre individualmente.

Es de vital trascendencia que se acate lo antes indicado, toda vez que si no se realiza la contestación dentro del plazo correspondiente o esta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, excepto que queden desvirtuados por las pruebas rendidas o por hechos notorios.

⇒ **Datos que se deben señalar.**

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 213 del referido Código, el demandado debe indicar en su contestación los siguientes datos:

- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento que resulten procedentes.

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

- Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute en forma expresa: afirmándolos, negándolos, indicando que los ignora por no ser propios o señalando como ocurrieron.

- Los argumentos por medio de los cuales se acredita la ineficacia de los conceptos de impugnación.

- Las pruebas que se ofrezcan.

Cuando el demandado ofrece la prueba pericial o la testimonial, debe precisar los hechos sobre los que deban versar y señalar los nombres y domicilio del perito o de los testigos, respectivamente, toda vez que si se omiten estos datos se tendrán por no ofrecidas dichas probanzas.

⇒ **Documentos que se deben anexar a la contestación.**

En el artículo 214 del citado Código, se estipula que el demandado debe anexar a su contestación:

- Copias de la contestación y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero.

- El documento con que acredite su personalidad, cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.

- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe ir firmado por el demandado. Y en su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.

-. Las pruebas documentales que se ofrezcan.

Al respecto, las autoridades demandadas deben indicar, sin acompañar, la información calificada por la Ley de Comercio Exterior como gubernamental confidencial o la información confidencial proporcionada por terceros independientes –relativa a las facultades consignadas en los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta-.

Para los efectos del artículo 214 del Código Fiscal de la Federación, se aplica en lo conducente lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo del diverso artículo 209 del mismo ordenamiento legal, en el sentido de que en caso de que el demandado no adjunte a su contestación los documentos antes indicados, el Magistrado Instructor le requerirá para que los presente dentro del plazo de cinco días, y cuando no se aporten los dos primeros, se tendrá por no presentada la demanda, y si se trata de los relativos a las pruebas, éstas se tendrán por no ofrecidas.

Fijación de la litis.

Al respecto en el último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se dispone que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación no podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

Ello equivale a que en el juicio de nulidad está prohiba la denominada "suplencia de la queja", respecto de la cual, Rafael De Pina Vara indica que consiste en la:

"Potestad conferida al juez para que en los casos señalados por el legislador subsane en la sentencia el error o la insuficiencia en que incurrió el quejoso al formular su queja. El ejercicio de esta potestad no lo deja el legislador al arbitrio del juez, sino que lo impone como una verdadera obligación de éste." (27)

(27) DE PINA VARA, Rafael. Op. cit. p. 466.

Al respecto en la jurisprudencia número 200, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, precisa lo siguiente:

"SENTENCIAS.- ES INDEBIDO SUPLIR LAS DEFICIENCIAS DE LA QUEJA EN EL JUICIO DE NULIDAD.- En los términos de los artículos 193 y 229 del Código Fiscal de la Federación de 1967, no es dable suplir la deficiencia de la queja de cualquiera de las partes, introduciendo elementos ajenos a sus planteamientos, ya que en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación únicamente deben examinarse los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y su contestación; además de que si hubiera sido voluntad del legislador que el Tribunal examinara cuestiones de oficio, lo habría señalado en forma expresa, como ha sucedido en otras materias diversas a la fiscal". (28)

Por ende, la suplencia de la queja se producirá cuando la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación a la que corresponda conocer determinado juicio de nulidad, al pronunciar su sentencia, introduzca elementos ajenos a la litis planteada por el demandante en su escrito inicial de demanda, o en su caso, en la ampliación, puesto que el juicio contencioso administrativo se rige por el principio de estricto derecho, esto es, las Juzgadoras únicamente se encuentran obligadas a resolver la litis que de manera oportuna y efectiva formularon las partes.

Por otro lado, el artículo 235 del Código Fiscal de la Federación establece que el Magistrado Instructor, diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito, los que deberán ser considerados al pronunciarse la sentencia respectiva.

(28) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Ob. cit. pp. 431-432.

Aunado a ello, el precepto en comento establece que vencido el plazo otorgado para rendir alegatos, con o sin ellos, sin necesidad de declaratoria expresa quedará cerrada la instrucción.

En cuanto a los alegatos es importante considerar el criterio cuyo rubro indica "LITIS EN EL JUICIO DE NULIDAD.- NO FORMA PARTE DE LA MISMA EL ESCRITO DE ALEGATOS", que apareció publicado en la Revista No. 95 del Tribunal Fiscal de la Federación, Año IX, noviembre de 1987, página 516; porque de su contenido se desprende que la Sala Superior del mencionado Tribunal determinó que el escrito de alegatos no forma parte de la litis, cuando a través de este se introducen argumentos nuevos, lo cual es de gran relevancia si se considera que las argumentaciones conducentes son inoportunas por no haberse expresado en el escrito de demanda ni en la contestación.

Causales de Improcedencia y Sobreseimiento.

Previamente al señalamiento de las causales de improcedencia y sobreseimiento, cabe indicar que la procedencia del juicio debe examinarse de oficio por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso el artículo 36 de la Ley Orgánica que rige al referido Tribunal.

Ahora bien, en el artículo 202 del Código multicitado se contienen **los casos, las causales y los actos administrativos en contra de los cuales es improcedente** el juicio de anulación, y éstos son:

⇒ **Las resoluciones que no afecten los intereses jurídicos del demandante.**

Para que se surta esta hipótesis de improcedencia, se debe atender a la definición de los conceptos "agravio" e "interés jurídico", los cuales quedaron explicados en páginas anteriores.

Para ejemplificar lo anterior, se invocan dos criterios emitidos por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en donde se indican ambos supuestos, esto es, cuando un acto administrativo no afecta los intereses jurídicos del demandante y, un caso en donde si se actualiza dicha hipótesis legal, respectivamente.

Al efecto, cuando el *acto administrativo no se dirige a la persona que promueve el juicio de nulación*, no se lesiona su interés jurídico, como se señaló en la revisión No. 67/85, resuelta en sesión del 2 de mayo de 1989, por mayoría de 4 votos y 3 en contra, siendo Magistrado Ponente Armando Díaz Olivares, y Secretaria, la Lic. Isabel Gómez Velázquez, que a la letra dice:

"SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO.- PROCEDE CUANDO LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA NO AFECTA LOS INTERESES JURÍDICOS DEL ACTOR.- Cuando la resolución impugnada está dirigida a una persona o empresa diferente a la que interpuso el juicio de nulidad, tal acto no le afecta su interés jurídico, razón por la cual no procede el juicio de nulidad en su contra, por lo que debe sobreseerse el juicio que se intenta, conforme a lo dispuesto por los artículos 202, fracción I, y 203, fracciones II y V, del Código Fiscal de la Federación". (29)

Por otra parte, se considera que *independientemente de que no se haya notificado la resolución a la persona a quien se dirige*, si se afecta su interés jurídico, como lo indicó la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver la revisión No. 883/87, en sesión de 25 de abril de 1990, por unanimidad de 7 votos, siendo Magistrado Ponente Carlos Franco Santibañez, y Secretario, el Lic. Leopoldo Ramírez Olivares, cuyo criterio es del tenor siguiente:

(29) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año II. No. 17. Mayo de 1989. p. 19.

"INTERÉS JURÍDICO.- SÍ LO TIENE QUIEN IMPUGNA UNA LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS EMITIDA A SU CARGO.- El hecho que no le haya sido notificada a la empresa actora la resolución impugnada, no determina que ésta carezca de interés jurídico para demandar su nulidad, pues dicho interés deriva de la propia resolución por la cual la autoridad demandada determinó un crédito fiscal precisamente a cargo de la actora, y ésta la acompaña a su escrito de demanda". (30)

⇒ . Los actos cuya impugnación no corresponda conocer al Tribunal Fiscal de la Federación.

Para determinar si es competente el referido Tribunal para conocer de la impugnación de un acto administrativo, por una parte, se debe atender a lo establecido por el artículo 11 de la Ley Orgánica que lo rige -competencia por materia- y por otro lado, no se debe olvidar que dicha resolución administrativa debe ser definitiva.

⇒ . Actos que hayan sido materia de sentencia emitida por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones esgrimidas sean diferentes.

La presente causal de improcedencia se refiere a la denominada "cosa juzgada", la cual es la verdad legal y en su contra no se admite recurso ni prueba de ninguna clase, salvo los casos expresamente consignados en la ley, de conformidad con lo establecido por el artículo 35 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

(30) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año III. No. 28. Abril de 1990. p. 103.

Además, existe cosa juzgada cuando la sentencia ha causado ejecutoria, hipótesis que se surte cuando ésta no admite ningún recurso; las que admitiéndolo no son recurridas, o habiéndolo sido, se declare desierto el instaurado, o se haya desistido el recurrente de su interposición; y las consentidas expresamente por las partes, sus representantes legítimos o sus mandatarios –artículos 355 y 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles-.

En consecuencia, es evidente que con dicha causal de improcedencia se logra respetar la fuerza de los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, para que los demandantes no puedan controvertir nuevamente la legalidad de un acto respecto de la cual ya se haya emitido sentencia firme.

Es importante señalar, que el principio de cosa juzgada no se actualiza cuando una autoridad dicta una nueva resolución en cumplimiento a una sentencia, en la que fue decretada la anulación de un acto administrativo para determinados efectos, ilustra lo expuesto, la tesis sustentada por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra expresa:

"COSA JUZGADA.- NO SE VIOLA CUANDO LA AUTORIDAD EMITE OTRA RESOLUCIÓN EN SUBSTITUCIÓN DE LA QUE FUE DECLARADA NULA POR UN VICIO FORMAL.- Si bien es cierto que cuando una sentencia de este Tribunal declara la nulidad de una resolución y no es recurrida por las partes, quedando firme, y por ello, respecto de la resolución ya existe cosa juzgada, también lo es que si la resolución fue declarada nula por un vicio formal, la autoridad puede emitir una nueva en la que subsane los vicios en que hubiera incurrido, sin que implique que se viole el principio de cosa juzgada, puesto que la autoridad puede emitir otra nueva resolución mientras no se extingan sus facultades para hacerlo, y sólo se violaría el principio de cosa juzgada si la autoridad pretendiera hacer efectiva la resolución cuya nulidad ha quedado firme". (31)

(31) CARRASCO IRIARTE, Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. México. Editorial Themis. 1994. p.168.

⇒ **Resoluciones respecto de los cuales hubiere consentimiento.**

La causal de improcedencia que nos ocupa contiene dos hipótesis por las cuales se entiende que existe consentimiento, que se actualizan cuando:

- 1ª. No se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas.

- 2ª. No se instauró el juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en los plazos señalados en el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, los supuestos referidos guardan relación directa con la posible extemporaneidad en que incurra el afectado por una resolución administrativa, puesto que en caso de que no se respeten los términos consignados en las leyes respectivas o en el Código Fiscal de la Federación para promover el medio de defensa o el juicio de anulación, respectivamente, la Sala deberá sobreseer el juicio.

Cabe indicar que, si la contribuyente paga el crédito fiscal que le fue determinado por la autoridad, dicha conducta no le impide promover en su contra el recurso administrativo, o bien, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, toda vez que el hecho del cual depende que pueda proceder así atiende a que se esté en tiempo para interponer dichas instancias, o las contempladas en las leyes correspondientes.

Al efecto, en la jurisprudencia número 73 del Tribunal Fiscal de la Federación se expresa:

"CONSENTIMIENTO EXPRESO Y CONSENTIMIENTO TÁCITO.- Los artículos 190, fracción III y 192, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación deben interpretarse armónicamente porque entre ambos sólo existe una aparente contradicción si se pretende que el supuesto consentimiento expreso de una decisión ejecutoria imposibilita al contribuyente para impugnar esa resolución dentro del término legal de quince días. Aceptar que la pretendida conformidad, manifestada en el acuerdo impugnado, sea el consentimiento expreso de ésta, significa admitir que puede anticipadamente renunciarse a un recurso contencioso, es decir, sería tanto como el desistimiento prematuro de una acción. Esto es inadmisibles, porque equivale a una verdadera denegación de justicia, a la privación de un derecho sin el debido proceso legal, y al desconocimiento de la garantía esencial que establece el artículo 14 Constitucional." (32)

Así también el jurista Hugo Carrasco Iriarte, señala al respecto que:

"El hecho de que un particular pague en forma lisa y llana un crédito fiscal, no entraña un consentimiento con el crédito, ni con la resolución que le dio origen, dado que pretender lo contrario sería tanto como hacer nugatorio los medios de defensa que tiene el gobernado o súbdito de un estado para impugnar los actos de las autoridades, en los términos de las leyes respectivas." (33)

(32) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Ob. cit. pp. 107-108.

(33) CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. cit. p. 169.

⇒ . Actos que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La presente causal de improcedencia se actualiza cuando se pretende controvertir la misma resolución administrativa, que fue impugnada a la vez mediante el recurso administrativo o el juicio de nulidad, circunstancia por la cual debe sobreseerse la instancia correspondiente, toda vez que puede darse el caso que al resolverse dichos medios de defensa, el contribuyente obtenga resoluciones contradictorias e incompatibles para que la autoridad las pueda cumplimentar.

⇒ . Los actos que puedan impugnarse por algún recurso o medio de defensa, excepto aquéllos cuya interposición sea optativa.

Para que no surja esta causal es importante que la resolución administrativa revista el carácter de definitiva, dado que si el afectado tiene la obligación legal de agotar un recurso o medio de defensa, previo a la instauración del juicio de anulación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y no ejercita ese derecho, la Sala del conocimiento deberá sobreseer el juicio, excepto que las instancias respectivas sean opcionales para el demandante.

⇒ . Las resoluciones conexas a otra que haya sido impugnada por medio de algún recurso o medio de defensa diverso.

Existe conexidad –siempre procederá la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución- cuando concurren las causas de acumulación consignadas en el artículo 219 del Código mencionado, que consisten en que:

- Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.
- Cuando sean diferentes las partes e invocándose distintos agravios, la resolución impugnada sea una misma o se controviertan varias partes de ésta.
- Aún y cuando las partes y los agravios sean o no diferentes, se controviertan actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

Derivado de los supuestos de acumulación ya indicados, se obliga al demandante a seguir la misma vía de impugnación tratándose del mismo acto administrativo controvertido o de actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros, para de esta forma impedir que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación pronuncien sentencias contradictorias, e inclusive, se sostiene que la figura de la acumulación de juicios lleva implícita la finalidad de lograr la expedición de una justicia más pronta y expedita.

⇒ . Actos que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

El legislador estableció esta causal de improcedencia del juicio de anulación, para impedir que en instancias diversas se decida sobre la legalidad de un mismo acto administrativo, toda vez que esto podría traer como consecuencia que se pronunciaran sentencias contradictorias, como sería el caso de que en contra de determinada resolución, el afectado instaurara tanto el juicio de nulidad como el juicio de amparo.

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

La causal de improcedencia en comento establece que los ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general, no se le hayan aplicado al demandante, es decir, hay una relación directa con el interés jurídico del demandante, dado que si éste último no se lesiona, luego entonces, la Sala Fiscal que conoce del asunto debe sobreseer el juicio.

Ello se ilustra, en el precedente SR-III-16, sostenido por la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra expresa:

"SOBRESEIMIENTO.- PROCEDE CUANDO LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA ES UN ACUERDO GENERAL Y ABSTRACTO QUE, ADEMÁS, NO HA SIDO APLICADO AL PROMOVENTE.- Debe decretarse con fundamento en el artículo 191, fracción II, del Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1966 y su correlativo actual 203, fracción II, del Código Fiscal Federal cuando la resolución impugnada consiste en un acuerdo emitido por el Ejecutivo Federal -a través de alguna de sus Secretarías de Estado-, en el ejercicio de sus facultades reglamentarias en materia de comercio exterior, en virtud de que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 190, fracción VI, del Código citado en primer término y su correlativo 202, fracción IX, del Código vigente, el juicio resulta improcedente contra ordenamientos que den normas e instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente". (34)

⇒ . **Cuando en el escrito de demanda no se hacen valer conceptos de impugnación.**

Para efectos de esta causal, se debe considerar lo establecido por el artículo 208 fracción VI y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que estipula que en la demanda se deben indicar los conceptos de impugnación, so pena de que el Magistrado Instructor la deseche por improcedente.

(34) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año I. No. 8. Agosto de 1988. p. 38.

⇒ . **Cuando de las constancias de autos aparezca claramente que no existe el acto impugnado.**

Al igual que en la causal de improcedencia anterior, se debe atender a lo preceptuado en la fracción II del artículo 208 del citado Código, donde se dispone que al escrito de demanda se debe anexar la resolución que se controvierte –sino se cumple con dicho requisito, el Magistrado Instructor debe desechar la demanda por improcedente-.

Al efecto, se invoca el precedente de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que dice:

"RESOLUCIÓN IMPUGNADA.- DEBE ACREDITARSE EN AUTOS EN FORMA INDUBITABLE.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 202, fracción XI, del Código Fiscal de la Federación en vigor se concluye que es improcedente el juicio de nulidad ante este Tribunal cuando no se acredite en forma clara y convincente la existencia del acto reclamado. En consecuencia, la alegación del actor en la que sostiene que mediante un simple recibo de pago acredita la existencia del acto reclamado, no basta para dar cumplimiento al numeral de referencia, ya que aquél es tan sólo un mero comprobante que no contiene resolución alguna que pueda ser impugnada en juicio de nulidad". (35)

⇒ **Que los actos 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.**

(35) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII. No. 76. Abril de 1986. p. 891.

- ⇒ . **Las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias, contemplados en el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.**

- ⇒ . **En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición del Código Fiscal de la Federación o de las leyes fiscales especiales.**

Respecto a esta causal, el jurista Hugo Carrasco Iriarte comenta en su libro "Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal", que es limitativa la frase relativa a que la improcedencia "resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales", toda vez que lo correcto hubiera sido que se utilizara una expresión más amplia –que la improcedencia resultara de la aplicación de "cualquiera otra disposición jurídica"-.

- ⇒ . **Los actos que hayan sido emitidos por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias establecido en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.**

Por otra parte, en el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación se precisan las **Causales de Sobreseimiento** del juicio de nulidad –puede ser parcial o total- las cuales son:

⇒ . **Por desistimiento del demandante.**

En virtud de que el Legislador no indicó si el desistimiento se refiere a la demanda intentada o a la acción, ambos supuestos son admisibles en atención al principio de derecho que dispone que "donde la Ley no distingue no se debe distinguir". Al efecto el maestro Rafael De Pina Vara, precisa a que se refiere cada una de las hipótesis antes indicadas:

"DESISTIMIENTO DE LA DEMANDA.- Acto procesal en virtud del cual el demandante renuncia a su derecho de seguir actuando en el proceso por él incoado, así como a los efectos producidos por su actuación anterior, sin perder la posibilidad legal de plantear de nuevo la cuestión hasta entonces debatida.

El desistimiento de la demanda sólo importa la pérdida de la instancia y requiere el consentimiento del demandado, según el artículo 34 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.

DESISTIMIENTO DE LA ACCIÓN.- Generalmente la expresión desistimiento de la acción se ha empleado para designar el acto procesal mediante el cual el demandante renuncia a la intentada, pero, en realidad en estos casos no se desiste de la acción, sino de la pretensión o pretensiones formuladas en la demanda.

El desistimiento de la acción -de acuerdo con el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (art. 34)- extingue ésta aun sin el consentimiento del demandado". (36)

Además, es conveniente considerar el criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, que con relación a la presente causal de sobreseimiento, manifiesta:

(36) DE PINA VARA, Rafael. Op. cit. p. 245.

"SOBRESEIMIENTO EN EL JUICIO DE NULIDAD POR DESISTIMIENTO DE LA DEMANDA, NO PRODUCE EFECTOS DE COSA JUZGADA.- El Código Fiscal de la Federación y el Federal de Procedimientos Civiles, supletorio de aquél, no contemplan los efectos que produce el desistimiento de la instancia, por lo que, para precisarlos, debe atenderse a los principios generales de derecho que emanan de otros cuerpos normativos (artículo 34 del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal y 29 del Código de Procedimientos Civiles del Estado de Jalisco), y a la doctrina, los cuales establecen que este tipo de desistimiento sólo importa la pérdida de los beneficios que quien desiste hubiese adquirido en el procedimiento, de tal manera que el sobreseimiento decretado con base en el desistimiento no produce efectos de cosa juzgada, puesto que no decide acerca de la legalidad del acto cuya nulidad se impugna ni implica renuncia de la acción. Luego, es inexacto que ese sobreseimiento por desistimiento provoque la improcedencia de diverso juicio de nulidad que se promueva contra el mismo acto, en términos de la fracción III del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación". (37)

Respecto a esta causal resulta pertinente indicar que, en todo caso, el diverso juicio de anulación que se promueva en contra del mismo acto deberá ser admitido y substanciado por la Sala Fiscal, siempre y cuando se interponga dentro del plazo establecido por el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, esto es, que no sea extemporánea.

- ⇒ . Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia contempladas en el artículo 202 del referido Código.

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

(37) Informe de Labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al año de 1989. 3ª. Parte. Volumen II. p. 104.

Sirve para ilustrar dicha causal de sobreseimiento del juicio de anulación, la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación que dice:

"SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO POR HABER QUEDADO SIN MATERIA.- Cuando en un juicio fiscal se controvierte el derecho de aseguramiento de un trabajador, efectuado con anterioridad y, el Instituto Mexicano del Seguro Social, después de los trámites legales, emite una resolución en la que considera improcedente la afiliación efectuada y pone a disposición de las partes las cuotas obrero patronales pagadas a él, debe considerarse que si fallece el trabajador, una vez comprobada la defunción mediante copia certificada del acta respectiva y no existiendo herederos que puedan verse afectados, el juicio queda sin materia y procede el sobreseimiento del mismo".

(38)

⇒ **Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.**

Para que se surta este supuesto, es indispensable que la autoridad demandada revoque la resolución administrativa controvertida, ejerciendo el derecho consignado en el tercer párrafo del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, circunstancia por la cual el demandante puede optar por solicitar el sobreseimiento del juicio con base en la fracción I del artículo 203 del mencionado Código -por desistimiento de su demanda- o bien, esperar a que obre en autos la resolución que expresamente indique que el acto combatido ha dejado sin efecto, caso en el cual la Juzgadora decretará el sobreseimiento del juicio.

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

(38) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año VII. No. 73. Enero de 1986. p. 625.

INCIDENTES.

Para el jurista Rafael De Pina Vara, un incidente es un procedimiento legalmente contemplado para resolver una cuestión que surja en un proceso, con independencia de la principal.

En el Código Fiscal de la Federación se establecen los incidentes que las partes pueden promover dentro del juicio de nulidad, siendo pertinente indicar que existen los denominados incidentes de previo y especial pronunciamiento, mismos que suspenden el juicio en lo principal hasta que se emita la resolución conducente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 228-BIS del ordenamiento mencionado.

Al respecto, el maestro Emilio Margain Manautou expresa:

"Los incidentes de previo y especial pronunciamiento aluden a cuestiones que al plantearse impiden que el juicio siga su curso, mientras no se dicte la resolución que corresponda, por referirse a presupuestos procesales que puedan afectar o restarle validez al proceso. Son de especial pronunciamiento porque han de resolverse mediante una sentencia interlocutoria que sólo concierne a la cuestión que lo provocó y no guarda relación con el fondo del juicio." (39)

En términos del artículo 217 del referido Código Fiscal, constituyen **incidentes de previo y especial pronunciamiento**, los siguientes:

⇒ **La incompetencia en razón del territorio.**

Su substanciación se regula en el artículo 218 del Código Fiscal de la Federación, en donde se señala que:

(39) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. cit. p. 247.

- La Sala Regional que se considere incompetente para conocer de determinado juicio de nulidad, se declarará así de plano, y comunicará su resolución a la Sala que en su concepto corresponda ventilar el asunto, remitiéndole los autos.

- La Sala requerida decidirá dentro de las cuarenta y ocho horas, si admite o no su competencia para conocer del asunto -por razón de territorio- y en caso afirmativo, lo comunicará a la Sala incompetente, a las partes y al Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación.

En caso negativo, también deberá informarlo en los términos arriba indicados, remitiendo los autos al Presidente del Tribunal, quien lo someterá a consideración del Pleno para que determine a cual Sala Regional le compete conocer del juicio, pudiendo ser alguna de las contendientes o una Sala diversa. La resolución respectiva debe comunicarse a las Salas y a las partes, y el Presidente del Tribunal debe remitir los autos a la Sala que sea declarada competente.

Este incidente también puede ser planteado por cualquiera de las partes, las que deben exhibir ante el Presidente del referido Tribunal, copia certificada de la demanda y de las constancias que consideren oportunas, a efecto de demostrar la incompetencia de la Sala que conoce del asunto.

⇒ **El de acumulación de autos** -artículos 219, 221 y 222 del Código multicitado-.

Como se indicó en párrafos anteriores, procede la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución cuando las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios; siendo diferentes las partes e invocándose diferentes agravios, la resolución impugnada sea una misma o se impugnen varios rubros de la misma; y cuando independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se controvertan actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

Puede tramitarse de oficio, o bien, a petición de parte mediante el incidente en comento, mismo que se desahogará ante el Magistrado Instructor que esté conociendo del juicio en el cual la demanda se presentó primero, éste formulará su proyecto de resolución en el plazo de diez días, sometiéndolo a consideración de la Sala.

Ahora bien, si se decreta la acumulación, la Sala Fiscal que conozca del juicio más reciente, deberá enviar los autos a la que conoce el primer juicio –en un plazo que no excederá de seis días- y cuando la acumulación se determine en una misma Sala, se turnarán los autos al Magistrado que conoce el juicio más antiguo.

Es importante indicar que, dado que al establecerse como condición para este incidente que los juicios se encuentren pendientes de resolución, si en uno de ellos ya se declaró cerrada la instrucción o se encuentren en diversas instancias, no podrá decretarse la acumulación de autos, supuesto en el cual a petición de parte o de oficio se suspenderá el procedimiento en el juicio en trámite, la cual subsistirá hasta que se emita la resolución definitiva en el otro negocio con la finalidad de impedir que se pronuncien sentencias contradictorias.

También procede decretar la suspensión del procedimiento en el juicio -a petición de parte o aún de oficio- cuando se controvierta un acto contra el cual no proceda el recurso de revocación y que por su conexidad a otro impugnado con antelación en dicho recurso, sea necesaria dicha suspensión hasta que se pronuncie la resolución definitiva en este último.

⇒ **El de nulidad de notificaciones** –artículo 223 del Código mencionado-.

Este debe promoverse por el perjudicado dentro de los cinco días siguientes a aquél en que conoció el hecho, aportando las pruebas respectivas, con el objeto de que se ordene la reposición de la notificación declarada nula y las actuaciones posteriores.

Si se admite la promoción del incidente, se dará vista a las demás partes por el término de cinco días para que expresen lo que a su derecho convenga, y transcurrido este, se pronunciará la resolución conducente.

En caso de resultar fundado el incidente, se impondrá una multa al actuario que realizó ilegalmente la notificación, y en caso de reincidencia, es posible la destitución de su cargo sin responsabilidad para el Estado.

⇒ . **Interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia** -artículo 224 del Código Fiscal de la Federación-.

La interrupción del juicio por alguna de estas causas durará como máximo un año, por lo que se debe decretar por el Magistrado Instructor a partir de la fecha en que tenga conocimiento de su existencia, y si transcurrido el plazo ya señalado de interrupción, no comparece el albacea, el representante legal o el tutor, se debe acordar la reanudación del juicio, ordenándose que todas las notificaciones se realicen por lista al representante de la sucesión o de la liquidación, según corresponda.

⇒ . **Recusación de Magistrados o Peritos por causa de impedimento** -artículo 225 del Código citado-.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 204 del Código Fiscal de la Federación, los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación y los peritos adscritos a éste están impedidos para dictaminar, cuando:

-. Tengan un interés personal en el negocio.

- Sean parientes consanguíneos, afines o civiles de alguna de las partes o de sus patronos o representantes, en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal dentro del cuarto grado por consanguinidad y segundo por afinidad.
- Han sido patronos o apoderados en el mismo negocio.
- Tengan amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes o con sus patronos o representantes.
- Han dictado el acto impugnado o han intervenido con cualquier carácter en la emisión del mismo o en su ejecución.
- Figuran como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.
- Se encuentran en una situación que puede afectar su imparcialidad de manera análoga o más grave que las mencionadas.

Ahora bien de acuerdo con el artículo 226 del ordenamiento mencionado, para el caso de la recusación de un Magistrado, el incidente se tramita mediante escrito que se presenta ante la Sala o Sección en la que se encuentra adscrito, anexando las probanzas respectivas, el cual se enviará al Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, junto con el informe que al efecto rinda el recusado.

La recusación del perito, se debe promover dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta efectos el acuerdo por el que se le designe, la que se presentará ante el Magistrado Instructor que lo emitió, y al efecto el recusado debe rendir un informe dentro de los tres días siguientes.

Es oportuno señalar, que la omisión de los informes de los recusados hace que se presuma cierta la causa de impedimento. Si el Pleno declara fundada la recusación, se ordenará la sustitución del Magistrado correspondiente y si se trata de Magistrados de la Sala Superior, éste deberá de abstenerse de conocer del juicio, en tanto que para el caso del perito, la Sala Fiscal lo sustituirá.

Respecto a dichos incidentes, en el segundo párrafo del artículo 228-BIS del Código Fiscal de la Federación, se estipula que los únicos incidentes de previo y especial pronunciamiento que podrán promoverse después del cierre de la instrucción, en los términos del artículo 235 de dicho Código, son el de nulidad de notificaciones y el de recusación por causa de impedimento.

Los incidentes que no son de previo y especial pronunciamiento, permiten que se continúe el trámite del proceso -tercer párrafo del artículo 228-BIS del Código ya señalado- y son:

⇒ **Incidente de suspensión de la ejecución** –artículos 227 y 228 del Código citado-.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de exigir el pago de los créditos fiscales que no hayan sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante ejecución sobre los bienes del deudor, por lo que si éste, a través del juicio de nulidad, impugna la legalidad del crédito fiscal que le fue determinado, durante dicho procedimiento contencioso puede promover el incidente de suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución.

Este incidente debe instaurarse por los particulares ante el Magistrado Instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia; en este último caso, cuando estuviere pendiente de resolución el juicio de amparo o el recurso de revisión intentados por las partes.

Dicho incidente también puede ser promovido por las autoridades fiscales, cuando impugnan el otorgamiento de la suspensión por considerar que éste no se ajusta a derecho.

El presente incidente puede instaurarse hasta que se dicte sentencia o resolución firme del Tribunal Fiscal de la Federación o del Tribunal Colegiado de Circuito, en su caso; mientras no se emita la misma, la Sala Regional podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión de la ejecución, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique.

Cuando se otorgue la suspensión de la ejecución y la autoridad no de cumplimiento a ésta, o bien, no admita la garantía, la Sala Regional declarará la nulidad de las actuaciones realizadas con violación a la misma e impondrá a la autoridad renuente una multa de uno a tres tantos del salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al mes.

⇒ . **Incidente de falsedad de documentos.**

Procede cuando alguna de las partes sostiene la falsedad de un documento, incluyendo las promociones y actuaciones en juicio -artículo 229 del Código Fiscal de la Federación- se podrá hacer valer ante el Magistrado Instructor hasta antes de que se cierre la instrucción del juicio. Interpuesto este incidente, se correrá traslado a las partes por el término de diez días.

Es importante destacar, que la Sala Fiscal resolverá sobre la autenticidad del documento exclusivamente para efectos de dicho juicio.

PRUEBAS.

Dicho elemento es trascendente dentro del juicio de anulación, tan es así que el jurista José Ovalle Favela afirma que:

"La prueba es un elemento esencial para el proceso. Si, como se ha visto, la demanda es la petición de sentencia y ésta es la resolución sobre aquélla, la condición fundamental para que la sentencia estime fundada la demanda es, precisamente, la prueba." (40)

Ahora bien, en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación:

- Son admisibles toda clase de pruebas -artículo 230 del Código Fiscal- excepto la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que éstos se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

- Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia, en este caso, el Magistrado Instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a sus intereses convenga.

- El Magistrado Instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia. En relación con el primero de los supuestos antes señalados, se invoca el criterio vertido por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, que es del tenor siguiente:

(40) OVALLE FAVELA, José. Derecho Procesal Civil. México. Editorial Harla, S.A. de C.V. Tercera Edición. 1989. p. 124.

"PRUEBAS PARA MEJOR PROVEER EN EL JUICIO DE NULIDAD FISCAL.- En los términos de los artículos 79 y 80 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, y 230 del Código Fiscal, la juzgadora goza de amplia libertad para ordenar la práctica de cualquier diligencia que tenga relación con los puntos controvertidos, siempre que lo estime necesario para el conocimiento de la verdad, pero esto es sólo una facultad de los tribunales para ordenar la aportación de pruebas relacionadas con el contenido de la litis, pero no una obligación y de ninguna manera un derecho procesal de las partes. Por otra parte, conforme al artículo 230 del Código Fiscal, la facultad para ordenar diligencias para mejor proveer constituye una facultad discrecional cuyo ejercicio, sin embargo, no puede extenderse a la aclaración de hechos que una de las partes esté constreñida a probar, pues se supliría con ello la deficiencia de la queja". (41)

En los artículos 231 y 232 del Código Fiscal de la Federación, se contienen las reglas a que debe sujetarse el desahogo de las pruebas pericial y testimonial, respectivamente, y en el diverso precepto 233 del mismo ordenamiento, se establecen los lineamientos para la expedición de copias de los documentos que deben expedir las autoridades.

Por otra parte, en el artículo 234 de dicho Código se indican los términos como deben valorarse las pruebas, siendo importante destacar que, por un lado, harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, y los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, y por otro lado, que el valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás probanzas, quedará a la prudente apreciación de la Juzgadora.

(41) Informe de Labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al año de 1989. Ob. cit. p. 1134.

5.- Ampliación de demanda.

Es el escrito a través del cual, el demandante vierte las argumentaciones con base en las cuales pretende demostrar que lo consignado en el escrito de contestación o en las pruebas que se anexaron a ésta, no sustenta la legalidad de la resolución impugnada o de la negativa ficta controvertida.

Supuestos de procedencia –artículo 210-.

Es procedente la ampliación de demanda cuando se actualiza alguna de las siguientes hipótesis:

⇒ **Se impugna una negativa ficta.**

De conformidad con lo estipulado en los párrafos primero y segundo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la resolución negativa ficta es una instancia o petición que fue formulada a una autoridad fiscal, quien por regla general no la resolvió en un plazo de tres meses, y para el caso de consultas planteadas en materia de metodología para determinar los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, no emitió la contestación respectiva dentro del plazo de ocho meses.

⇒ **Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se le den a conocer al demandante en la contestación a la demanda.**

⇒ **En los casos consignados en el artículo 209-BIS del Código Fiscal.**

En estos dos últimos supuestos, se ubican aquellos asuntos en que el demandante esgrime que el acto administrativo no fue notificado o que ésta se practico de manera ilegal, siendo indispensable que se trate de los actos impugnables en el juicio contencioso administrativo.

⇒ . Cuando con motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que sin violar el primer párrafo del artículo 215 del Código mencionado, no las hubiera conocido el demandante al presentar su escrito de demanda.

Las *reglas* aplicables a la formulación de la ampliación de demanda, son:

- Dentro de los veinte días siguientes al en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación de demanda, el demandante podrá ampliar su demanda inicial (artículo 210).

- En esta se debe señalar el nombre del actor y el número del juicio en que se actúa, además de adjuntar las copias necesarias para el traslado y los documentos que en su caso se consideren pertinentes -en cuanto a las pruebas son aplicables en lo conducente los lineamientos del artículo 209 del Código referido-.

En el supuesto de que el actor omite exhibir las copias que se deben adjuntar con la ampliación de demanda, también se contempla un requerimiento de cinco días a efecto de que subsane dicha irregularidad, con el apercibimiento de que de en caso de incumplimiento, el Magistrado Instructor tendrá por no presentada la ampliación de la demanda, y si se trata de las pruebas documentales o de los cuestionarios dirigidos a los testigos y a los peritos, éstas se tendrán por no ofrecidas.

Por otra parte, es oportuno indicar que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para contestar la ampliación de la demanda es de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admite la ampliación.

Así también, en la contestación de la ampliación de demanda se deben contener las mismas formalidades requeridas para la contestación a la demanda -artículo 213 del Código Fiscal de la Federación – así mismo se deben acompañar a esta, los documentos precisados en el artículo 214 del referido ordenamiento legal.

6.- Sentencias.

El juicio de nulidad culmina con la emisión de la sentencia pronunciada por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, a quién le correspondió conocer del asunto. Para el maestro Rafael De Pina Vara, la sentencia es la:

"Resolución judicial que pone fin a un proceso o juicio en una instancia o en un recurso extraordinario.

En el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (art. 79) se hace referencia a dos clases de sentencias: las interlocutorias (que resuelven un incidente promovido antes o después de la resolución del juicio) y las definitivas (que contienen esta resolución)". (42)

Ahora bien, las **causales de anulación** de una resolución administrativa de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 238 del Código multicitado, son las siguientes:

- ⇒ . Incompetencia del funcionario que emitió la resolución impugnada, la ordenó o tramitó el procedimiento del que deriva ésta.
- ⇒ . Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución combatida, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso.

(42) DE PINA VARA, Rafael. Op. cit. p. 452.

- ⇒ . Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido del acto impugnado.

- ⇒ . Si los hechos que motivaron la resolución no se realizaron, fueron diferentes o se apreciaron de manera equivocada, o bien si se emitió en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

- ⇒ . Cuando la resolución administrativa emitida en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley concede dichas atribuciones.

Respecto a las causales de nulidad de los actos administrativos, en el último párrafo del precepto en comento, se establece que por ser una cuestión de orden público, las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación podrán hacer valer de oficio tanto la incompetencia de la autoridad para pronunciar la resolución impugnada, como la ausencia total de fundamentación y motivación del acto administrativo combatido.

Por otra parte, las sentencias que emiten las Salas Fiscales deben reunir las siguientes características:

- De acuerdo con lo establecido por el artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, deben dictarse por unanimidad o mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción en el juicio, excepto cuando se actualice alguna de las causas de sobreseimiento señaladas por el artículo 203 del citado Código, caso en el cual no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción.

- Se deben fundar en derecho y examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios –primer párrafo del artículo 237 del Código mencionado–.

- El segundo párrafo del precepto antes señalado establece, por una parte, que cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la resolución de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana, y por otra, que cuando la Juzgadora declare la nulidad de un acto administrativo por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, en la sentencia se deberá indicar de que manera se afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada. Este texto entró en vigor a partir del 1° de enero de 1996.

- Pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los artículos que se consideren violados y examinar en su conjunto los conceptos de impugnación y las causales de ilegalidad, así como las demás argumentaciones de las partes, con la finalidad de resolver la cuestión efectivamente planteada; dichas atribuciones no permiten que las Salas cambien los hechos esgrimidos en la demanda y en la contestación, es decir, están impedidas para suplir la deficiencia de la queja (tercer párrafo del invocado artículo 237).

- El precepto en comento dispone en su cuarto párrafo, que tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución emitida en un recurso administrativo, si la Sala cuenta con elementos suficientes para ello, se pronunciará sobre la legalidad del acto recurrido, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del actor.

Otro elemento trascendente que deben acatar las Salas al pronunciar sus fallos, es el hecho de que no pueden anular o modificar el contenido de los actos administrativos que de manera expresa no se controviertan en el escrito de demanda.

- Como quedó indicado en el primer capítulo de este trabajo, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son declarativas, dado que en su caso, si se declara la nulidad para efectos de la resolución impugnada, y la autoridad omite ejecutarla, el referido Tribunal carece de facultades para hacer cumplir el fallo respectivo en forma coactiva.

Al respecto, en el numeral 239-B del Código Fiscal de la Federación se establece la queja por incumplimiento de sentencia, que constituye un mecanismo para hacer factible la ejecutoriedad de los fallos emitidos por las Salas que integran el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es pertinente indicar, por una parte, que de conformidad con lo estatuido por el artículo 239-C del Código Fiscal de la Federación, la parte que estime contradictoria, ambigua u oscura una sentencia definitiva del Tribunal Fiscal de la Federación, podrá promover por una sola vez su *aclaración* dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

La Sala o Sección ante quien se interponga la resolverá en un plazo de cinco días siguientes a la fecha en que fue intentada, sin que pueda variar la sustancia del fallo cuya aclaración se pide. La sentencia que al efecto se pronuncie no admite recurso alguno y se considerará parte de la sentencia recurrida, además es oportuno señalar que su interposición interrumpe el término para impugnarla.

Por otra parte, en el artículo 240 del citado Código Fiscal, se contiene la figura conocida como *excitativa de justicia*, la cual pueden instaurar las partes ante el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, en el caso de que el Magistrado responsable, ya sea el instructor o el ponente, no formule su proyecto de sentencia dentro del plazo de cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción, en términos del artículo 236 del ordenamiento legal invocado.

La tramitación del procedimiento para la excitativa de justicia se contempla en el diverso artículo 241 del supracitado Código, esta figura tiene especial relevancia puesto que de considerarse fundada, el Magistrado responsable puede ser sustituido en términos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, y en caso de que un Magistrado hubiese sido sustituido en dos ocasiones, el Presidente del referido Tribunal podrá poner el hecho en conocimiento del Presidente de la República.

De acuerdo con lo establecido en el precepto 239 del Código Fiscal de la Federación, son tres los sentidos como las Salas pueden pronunciar sus fallos.

Nulidad lisa y llana –fracción II-.

La declaratoria de nulidad lisa y llana de un acto administrativo, implica dejarlo sin efectos jurídicos, circunstancia por la cual la autoridad demandada deberá abstenerse de realizar cualquier acto tendiente a la aplicación y/o ejecución de lo determinado en la resolución anulada.

Nulidad para efectos -fracción III-.

Cuando la Sala Fiscal decrete la nulidad para efectos del acto combatido, debe precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, excepto cuando se trate de facultades discrecionales.

Es importante precisar que, si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un acto o iniciar un procedimiento, ésta debe cumplimentarse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que dicho fallo quede firme; además, en el mismo término se debe pronunciar el acto administrativo definitivo, independientemente de que hayan fenecido los plazos de los artículos 46-A y 67 del Código indicado (visitas domiciliarias y revisiones así como las ampliaciones a éstas, y caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades).

Aunado a ello, siempre que la declaratoria de anulación derive de la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada; la ausencia de fundamentación o motivación; y se trate de vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido del acto controvertido, el Tribunal Fiscal de la Federación ordenará la reposición del procedimiento o que se dicte una nueva providencia.

Validez –fracción I-.

El reconocimiento de validez del acto impugnado permite a las autoridades demandadas ejecutar dicha resolución, cuya legalidad siempre existió, y únicamente quedó suspendida hasta en tanto la Juzgadora emitía la sentencia respectiva.

Es oportuno mencionar que, similar situación acontece cuando se sobresee el juicio, o bien, se desecha una demanda o se tiene por no presentada, pues si bien es cierto que en estas tres últimas hipótesis la Sala Fiscal no estudio ni resolvió el fondo del asunto, no menos lo es que las consecuencias serán las mismas en relación con el reconocimiento de validez, esto es, la resolución impugnada en el juicio de anulación quedará firme y la autoridad podrá exigir su cumplimiento.

B.- RECURSOS.

I. Antecedentes.

En este apartado se mencionan los recursos que han existido dentro del juicio de nulidad, desde los establecidos en la Ley de Justicia Fiscal hasta los consignados en el actual Código Fiscal de la Federación.

1.- Ley de Justicia Fiscal de 1936.

Es importante señalar, que el Tribunal Fiscal de la Federación podía reconocer la legalidad o declarar la nulidad de los actos o procedimientos dictados por las autoridades y, que en la Ley de Justicia Fiscal se contemplaban como causales de nulidad de los actos administrativos, las relativas a la incompetencia, la violación de la ley aplicada o de la que debió aplicarse y el desvío de poder.

Así también, la ejecución de los fallos respectivos quedaba a cargo de la autoridad demandada, por lo que si la Sala Fiscal decretaba la nulidad de una resolución, debía precisar de forma concreta en que sentido debía dictar la autoridad su nuevo acto.

Aún cuando en esta Ley no se contenía un capítulo o sección específica que regulara los recursos que podían instaurar las partes del procedimiento contencioso administrativo, si se establecieron dichos medios de impugnación en los siguientes supuestos:

⇒. En su artículo 11 se estableció la **queja**, la cual procedía en contra de la sentencia emitida en contravención a la jurisprudencia dictada por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual debía instaurarse por la parte perjudicada dentro de los cinco días siguientes de la notificación del fallo respectivo.

En dicha disposición se estipulaba:

"Artículo 11.- La jurisprudencia del Tribunal Fiscal será obligatoria para el propio Tribunal. Las Salas, sin embargo, podrán dejar de aplicarla siempre que hagan constar los motivos para la modificación. Cuando la jurisprudencia haya sido fijada por el Pleno, sólo éste podrá variarla. Si alguna de las Salas dicta un fallo en contra de la jurisprudencia del Pleno, la parte perjudicada podrá ocurrir en queja dentro de los cinco días siguientes de la notificación. El Pleno, si encuentra fundado el agravio, revocará el fallo, salvo que éste deba subsistir por otros motivos legales o que el Tribunal resuelva cambiar su jurisprudencia". (43)

No obstante que a la "queja" indicada no se le otorgó el calificativo de recurso en la Ley de Justicia Fiscal, se considera que si revistió tal carácter, toda vez que se estableció como medio de impugnación en contra de las sentencias emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, tan es así, que en caso de que el Pleno de dicho Organismo considerara fundada la queja, revocaría el fallo conducente, excepción hecha de que éste debiera subsistir por otros motivos legales o porque el Tribunal decidiera cambiar su jurisprudencia.

⇒ . En el artículo 18 se contempló el **recurso de reclamación**, el cual procedía en contra de las resoluciones emitidas por los Magistrados de las Salas, de acuerdo con lo dispuesto por el diverso precepto 17, debiendo reclamarse ante la Sala respectiva dentro de los tres días posteriores a su notificación.

Las resoluciones emitidas por los Magistrados que se podían reclamar eran aquéllas en donde:

- Se diera entrada a las demandas o se rechazaran cuando no se ajustaran a la ley.

(43) "Ley de Justicia Fiscal de 1936", publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936.

- Se proveyera sobre la suspensión del procedimiento administrativo (determinación de la garantía que debía prestarse), se resolviera sobre su admisión o se dispensará su otorgamiento.

- Se hubiera sobreseído el juicio, porque el actor se desistió o la autoridad revocó la resolución impugnada –siempre y cuando este acto no hubiera dado nacimiento a ningún derecho en favor de alguna de las partes-.

Resulta oportuno mencionar, que si la parte que interponía el referido medio de defensa no conseguía una resolución favorable a sus intereses, quedaban expeditos sus derechos para acudir ante el Poder Judicial, a efecto de buscar la ejecución material o jurídica de la resolución impugnada.

Aún más, respecto a la impugnación de las sentencias que decidían el fondo del negocio o que finalizaban el juicio, el artículo 57 de la Ley de Justicia Fiscal establecía que éstas tenían fuerza de cosa juzgada, debiendo fundarse en ley y examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos.

En consecuencia, sólo el particular podía impugnar los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, vía juicio de amparo, en tanto que la autoridad demandada únicamente contaba con la queja, cuyo supuesto de procedencia era limitativo dado que procedía solamente cuando la Sala Fiscal al pronunciar su sentencia definitiva, la hubiese emitido contrariando la jurisprudencia establecida por el Pleno de dicho Tribunal.

2.- Código Fiscal de la Federación de 1938 y sus reformas.

Es el primer Código Fiscal de la Federación, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1938 y, entró en vigor el 1o. de enero de 1939.

En cuanto a lo consignado en dicho ordenamiento legal, Emilio Margain Manautou señaló:

“El Código Fiscal de la Federación de 1938, recogió el contenido de la Ley de Justicia Fiscal y además incorporó todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, procedimiento económico coactivo e infracciones y sanciones”. (44)

Derivado de que este Código recogió las disposiciones de la Ley de Justicia Fiscal, por una parte, los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación siguieron conservando la característica de cosa juzgada, y por otro lado, recopiló las disposiciones del Título Cuarto de la Ley mencionada, así como los lineamientos del juicio de nulidad con algunas modificaciones, como lo fueron las relativas a los recursos, las cuales consistieron en lo siguiente:

1ª.- En cuanto a la **queja**, se indicó que después de interpuesto el escrito correspondiente se debía correr traslado del mismo a la parte contraria, para que manifestara lo que a su derecho conviniera - artículo 156-.

2ª.- Se aumentó el plazo para la interposición del **recurso de reclamación**, de tres a diez días posteriores a la notificación de la resolución o acuerdo impugnado -artículo 164-.

Ahora bien, en forma posterior a la promulgación del Código Fiscal de la Federación de 1938, se publicaron diversos decretos que lo modificaron, derogaron o adicionaron, respecto a los cuales únicamente se precisan sus alcances respecto a los recursos que podían promover las partes del juicio contencioso.

(44) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo VIII. México. Editorial Porrúa. UNAM. 1984. p.359.

Es pertinente indicar, que la emisión del primero de los Decretos antes citados, derivó de la reforma que sufrió el 30 de diciembre de 1946, la fracción I del artículo 104 Constitucional, pues mediante ésta, se le concedió competencia exclusiva a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para resolver los recursos interpuestos en contra de las sentencias dictadas por tribunales administrativos. La redacción de dicho precepto se plasmó así:

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

I. . . .

En los juicios en los que la Federación estuviese interesada, las leyes podrían 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 la Ley Federal, siempre que dichos Tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos". (45)

De lo antes transcrito, se desprende que las sentencias pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación –órgano autónomo- tenían el carácter de cosa juzgada, por lo que sí la Federación estaba interesada de manera excepcional se podía establecer un recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto se emitieron dos Leyes, en las cuales se creó el recurso de revisión en el procedimiento contencioso administrativo.

La primera, se denominó "*Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación*", creada mediante **Decreto de fecha 30 de diciembre de 1946**, iniciando su vigencia el día 9 de enero de 1947.

(45) "Decreto por el cual se reforma la fracción I del artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1946.

En dicha Ley se dispuso que:

- El recurso podía ser instaurado por cualquiera de las partes que intervenían en el proceso.
- A petición de parte, serían revisables ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las sentencias que pronunciara el Tribunal Fiscal de la Federación en contra de las que no procediera ningún recurso, cuando el negocio ascendiera a la cantidad de \$50,000.00 o fuera mayor.
- Se propondría y substanciaría en los términos, forma y procedimientos precisados en la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 104 Constitucionales, que normaban la revisión de las sentencias emitidas por los Jueces de Distrito en amparo indirecto.

Posteriormente, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha **31 de diciembre de 1949**, un **Decreto** que reformó la "*Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación*", dicha reforma entró en vigor el 1o. de enero de 1950, en los términos que enseguida se precisan:

- Para que se pudiera revisar un asunto, se requería que el interés del negocio no fuera precisable o ascendiera a la cantidad de \$20,000.00 o una mayor –artículo 1º.
- La Procuraduría Fiscal podría interponer el recurso en nombre de la Secretaría de Hacienda, e intervenir en todos los aspectos procesales de éste –artículo 2º.

En esa tesitura, cabe resaltar dos aspectos importantes respecto al recurso de revisión, por una parte, que originariamente éste no se estableció en el Código Fiscal de la Federación, sino en una ley federal específicamente promulgada para tal efecto, y por otra, que dicho medio de defensa debía resolverlo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por otra parte, cabe mencionar que a partir del 1o. de enero de 1949 entró en vigor la Ley que creó un recurso análogo al antes mencionado, que sólo podían promover las autoridades de la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal, respecto de las resoluciones definitivas que consideraran ilegales.

En efecto, mediante **Decreto del 29 de diciembre de 1948**, se expidió la "*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*".

Las reglas para la tramitación del recurso fueron las siguientes:

- La autoridad que había emitido la resolución impugnada, era la única que podía interponerlo.
- Eran recurribles ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las resoluciones definitivas pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación cuando el interés fiscal del negocio excediera de cinco mil pesos, tratándose de prestaciones fiscales que se hubieran causado periódicamente, el interés fiscal se determinaba sumando las prestaciones correspondientes a un año.
- Su tramitación se ajustaba a las disposiciones de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales.

Una vez precisado lo anterior, a continuación se indican los Decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, que reformaron y adicionaron el Código Fiscal de la Federación de 1938.

⇒ . **Decreto publicado el 31 de diciembre de 1947.**

En su *artículo 191* se incluyó una nueva **queja**, que debía instaurarse en un término de 5 días.

Esta permitía al particular controvertir los acuerdos o las resoluciones dictados por las autoridades fiscales, en los que sin causa justificada se negaba la suspensión o se rechazaba la garantía ofrecida por el actor para garantizar el interés fiscal controvertido. Asimismo, la Procuraduría Fiscal como representante de las autoridades fiscales demandadas también podía promover la queja, cuando la Sala del conocimiento decretaba decisiones en materia de suspensión en contravención a las disposiciones aplicables.

Además, subsistió la instancia de "**queja**" establecida en el artículo 156 del Código Fiscal de 1938, la cual procedía en contra de las sentencias definitivas dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, cuando la parte afectada por ellas consideraba que se había emitido dejando de observar la jurisprudencia pronunciada por el Pleno del referido Tribunal.

⇒ . **Decreto publicado el 30 de diciembre de 1949.**

Únicamente se aumentó el plazo para la interposición de la queja contemplada en el artículo 156 del Código Fiscal, de cinco a diez días siguientes a la notificación de la resolución recurrida.

⇒ . **Decreto publicado el 30 de diciembre de 1961.**

En dicho Decreto se estableció por primera vez el recurso de revisión, en el artículo 160, que en la parte que nos interesa señalaba:

"Artículo 160.- Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien:

...

IX.- Con motivo de las controversias que se susciten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

Estos juicios quedarán sujetos a las bases de los procedimientos siguientes:

...

b).- Contra las sentencias que se dicten procederá el recurso de revisión ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cualquiera que sea el interés del negocio, el que se interpondrá y substanciará de acuerdo con lo prevenido por la Ley de 30 de diciembre de 1946, reformada por Decreto de 30 de diciembre de 1949". (46)

Al respecto, resulta trascendente el hecho de que cualquiera que fuera el interés fiscal del negocio, la autoridad fiscal podía interponer el recurso de revisión, tratándose de sentencias que decidieran sobre la interpretación y cumplimiento de los contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

Además, de que el recurso se interpondría y substanciaría en términos de la Ley del 30 de diciembre de 1946, reformada por Decreto de fecha 30 de diciembre de 1949, ordenamientos que se comentaron en párrafos anteriores.

(46) Decreto que reformó el Código Fiscal de la Federación de 1938, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1961.

⇒ . **Decreto publicado el 31 de diciembre de 1965.**

En el primer párrafo del **artículo 123**, se especificó ya en el propio Código Fiscal de la Federación, que el término para interponer el recurso contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, a que aludía la Ley de 30 de diciembre de 1946, sería de 15 días contados a partir del siguiente al en que surtiera efectos la notificación del fallo recurrido.

Una cuestión novedosa, es la que se consignó en el segundo párrafo del precepto en comento, en el sentido de que la Procuraduría Fiscal de la Federación requeriría para poder interponer el recurso de revisión, en cada caso concreto, un acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público o de quien legalmente lo sustituyera.

3.- Código Fiscal de la Federación de 1967 y sus reformas.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 19 de enero de 1967, e inició su vigencia el 1º de abril de 1967, y abrogó al Código de 1938, así como a los Decretos que lo adicionaron y reformaron, y a las Leyes de fechas 30 de diciembre de 1946 y 29 de diciembre de 1948.

En este Código se modifica el juicio de nulidad en relación con los recursos que se establecían en el Código de 1938, puesto que en su *Título Cuarto se establece el Capítulo IV, denominado "De los recursos"*, cuyas tres Secciones correspondieron a los recursos de reclamación, queja y revisión.

Cabe destacar, que en el Código Fiscal de la Federación de 1967, *se regula por primera vez el recurso de revisión como medio de impugnación ordinario* del que conocería el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación.

⇒ . **Recurso de reclamación** – artículos 199, 234, 235 y 236-.

- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 199 de dicho Código, procedía en contra de los autos o resoluciones del Magistrado Instructor que admitieran o desecharan las demandas, la intervención del coadyuvante o del tercero; que tuvieran por contestada la demanda o la desecharan; o bien, los que hubieran sobreseído el juicio.

Al respecto quedaban exceptuadas las resoluciones, en donde se previniera al demandante para que aclarara, corrigiera o completara su demanda.

- Se debía interponer ante la Sala que conocía el asunto, dentro de los *cinco días* en que surtiera efectos la notificación correspondiente.

- Interpuesto el recurso, el Magistrado Instructor ordenaría correr traslado a la contraparte por el término de tres días, para que manifestara lo que a su derecho conviniera, y sin más trámite se daría cuenta a la Sala, que debía resolver en la misma sesión.

- Cuando el recurso de reclamación se interpusiera en contra del acuerdo que sobreseía el juicio de nulidad antes de la audiencia, tratándose del desistimiento del actor, no era necesario correr vista a la contraparte, y la Sala la resolvía en la misma sesión en la que se daba cuenta con el recurso.

⇒ . **Recurso de queja** – artículos 237, 238 y 239-.

- Se instauraba en contra de las *resoluciones de las Salas que violaban la jurisprudencia del Tribunal*.

- La parte perjudicada ocurría en queja, ante el Tribunal en Pleno, dentro de los *diez días siguientes* al en que surtiera efectos la notificación conducente. Al efecto al escrito en mediante el cual se interpusiera el recurso se acompañaban las copias necesarias para el traslado.

- En el auto que admitía el recurso, se designaba Magistrado Ponente y se corría traslado a la parte contraria por el término de cinco días para que expresara lo que a su derecho conviniera, transcurrido el cual se consideraba integrado el expediente, se hubiera desahogado o no el traslado, turnándose al Magistrado respectivo para que procediera a formular el proyecto correspondiente en un plazo que no excedía de un mes, a partir del día en que hubiera recibido el asunto.

- Si el Tribunal en Pleno encontraba fundados los agravios, revocaba la resolución, salvo que considerará que ésta debía subsistir por otros motivos legales o porque resolviera modificar su jurisprudencia.

⇒ **Recurso de revisión** – artículos 240 al 242-

- Eran recurribles ante el Tribunal en Pleno, las resoluciones emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal que pongan fin al juicio, cuando el *asunto fuera de importancia y trascendencia*, a juicio del titular de la Secretaría o del Departamento de Estado a quien correspondiera conocer del asunto, o de los directores o jefes de los organismos descentralizados.

- Se debía promover mediante escrito -firmado por el titular de la Secretaría o Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos descentralizados y, en caso de ausencia de éstos, por quienes legalmente los sustituyeran- dirigido al Presidente del Tribunal, dentro del *plazo de diez días* siguientes al en que surtiera efectos la notificación de la resolución recurrida.

- Al admitirse a trámite el recurso se designaba al Magistrado Ponente y se mandaba correr traslado a la parte contraria por el término de cinco días, a efecto de que manifestara lo que a su derecho conviniera, transcurrido dicho término, dentro del plazo de un mes, se debía formular el proyecto de resolución, mismo que se sometería al Tribunal en Pleno.

⇒ . **Recurso de revisión fiscal** – artículos 243 y 244-.

- . *Contra las resoluciones del Tribunal en Pleno pronunciadas en el recurso de revisión*, las autoridades podían interponer ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación el recurso de revisión fiscal, dentro del *plazo de los diez días siguientes* al en que surtiera efectos la notificación correspondiente.

- . El recurso se debía formular mediante escrito dirigido al Presidente de la Suprema Corte de Justicia, el cual debía ser firmado por el titular de la Secretaría, Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos autónomos.

- . En el escrito debían expresarse las razones que determinaban la importancia y trascendencia del asunto, si el valor del negocio era de \$500,000.00 o más, se consideraba que tenía las características necesarias para admitirse.

- . La Suprema Corte de Justicia de la Nación examinaba, previamente al estudio del fondo del negocio, si se justificaba la importancia y trascendencia del asunto de que se trataba, y si a su juicio no se cumplían estos, desechaba el recurso.

- . Su tramitación se sujetaba conforme a lo establecido en la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, respecto al rubro de revisión en amparo indirecto.

El Código Fiscal de la Federación de 1967, sufrió una serie de reformas las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación y, respecto a los recursos que se analizan, fueron las que a continuación se reseñan.

⇒ . **Decreto publicado el 31 de diciembre de 1968.** De acuerdo con dicho Decreto, vigente a partir del año de 1969:

- . El recurso de **revisión** procedía también en contra de las *negativas de sobreseimiento*.

- Se adicionaron los artículos 241 y 242 del Código referido. El *recurso de revisión* ante el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación y el de *revisión fiscal* ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, también *podían ser interpuestos por el Jefe del Departamento del Distrito Federal*.

⇒ **Decreto publicado el 30 de diciembre de 1977.**

- El artículo 234 se adicionó, para establecer que el recurso de **reclamación** procedía en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que admitieran o desecharan las pruebas, así como en contra de los acuerdos y las providencias necesarias para su desahogo -fracción II del artículo 199-.

⇒ **Decreto publicado el 2 de febrero de 1978.**

- El recurso de **queja** se interpondría ante la Sala Regional correspondiente, quien debería remitirlo al Presidente del Tribunal para su resolución.

- Se sustituyeron las palabras de "sala" o "salas" por la de "sala regional" o "salas regionales", respectivamente, así como la de "Tribunal en pleno" por la de "Sala Superior", por ende, los recursos de queja y de revisión serían resueltos por ésta última.

⇒ **Decreto publicado el 29 de diciembre de 1978.**

- Con la adición al artículo 240 del Código de 1967, se aumentó un supuesto de procedencia del recurso de **revisión**, consistente en que también serían *recurribles los fallos de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que hubieran afectado el resultado de éste*.

⇒ . **Decreto publicado el 31 de diciembre de 1979** –se modificaron los artículos 241 y 242-.

- . Se aumenta a *quince días*, el término para la interposición del recurso de *revisión y revisión fiscal*, intentado respectivamente ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- . Omite facultar al Jefe del Departamento del Distrito Federal para interponer dichos recursos.

4.- Código Fiscal de la Federación de 1982 y sus reformas.

El Código Fiscal de la Federación de 1982, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1981, el cual entró en vigor a partir del 1º de octubre de 1982.

El procedimiento contencioso administrativo se estableció en su Título VI, y dentro de su Capítulo X se establecieron los recursos procedentes, cuyas modificaciones se resumen así:

⇒ . **Recurso de reclamación** –artículos 242 al 244-.

- . La única modificación relevante consistió en que en su artículo 242, se establecieron de manera expresa los casos en que sería procedente su instauración –en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que desecharan la demanda, la contestación o las pruebas, que sobreyeran el juicio o aquellas que rechazaran la intervención del coadyuvante o del tercero- esto es, ya no se contienen en un precepto contenido en otra sección, como acontecía en el Código Fiscal de la Federación de 1967.

⇒ . **Recurso de queja** –artículos 245, 246 y 247-.

- Se modifica el término para promoverlo, mismo que se aumenta de diez a *quince días* siguientes a aquél en que surta efectos la notificación respectiva.

⇒ . **Recurso de revisión y revisión fiscal.**

- Se reproducen ambos recursos con las mismas características reseñadas en el apartado del Código Fiscal de la Federación de 1967, salvo dos modificaciones, una consistió en que el recurso de revisión se podía interponer en contra de las resoluciones dictadas por las Salas Regionales que decretaran o negaran los sobreseimientos y las sentencias definitivas, así como las sentencias por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido del fallo; y la segunda fue respecto a la cuantía del negocio fijada para la procedencia del recurso de revisión fiscal, la cual se elevó a un millón de pesos.

Dicho Código Fiscal de la Federación de 1982 ha sufrido una serie de reformas a través de los siguientes Decretos, que con relación a los recursos se resumen así:

⇒ . **Decreto publicado el 31 de diciembre de 1982.**

- Se *modifican los supuestos de procedencia* del **recurso de reclamación**, el cual se podría intentar en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que admitieran o desecharan la demanda, la contestación o las pruebas, que decretaran o negaran el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitieran o rechazaran la intervención del coadyuvante o del tercero.

Es decir, se aumentaron las causales de procedencia del recurso de reclamación, al establecerse que podría promoverse cuando el Magistrado Instructor admitiera la demanda, su contestación, las pruebas, la intervención del coadyuvante o del tercero y, cuando se negara a decretar el sobreseimiento del juicio de anulación.

⇒ . **Decreto publicado el 28 de diciembre de 1983.**

- Se reforma el artículo 250 del Código Fiscal de la Federación, disponiendo que el recurso de **revisión fiscal** procedería cuando el *asunto fuera importante y trascendente*, debiendo el recurrente exponer las razones por las cuales lo consideraba así.

- Así también, respecto al valor del negocio se elevó la *cuantía* a cuarenta veces el salario mínimo de la zona económica del Distrito Federal elevado al año -artículo 3º bis de la Ley de Amparo- en sustitución del millón de pesos.

- Con esta reforma el *recurso de revisión fiscal quedó sin trámite*, dado que en la nueva redacción del artículo 250 del Código Fiscal de la Federación, se suprimió el párrafo que disponía que se substanciaría de acuerdo a lo establecido para el recurso de revisión en amparo indirecto; por lo que, *a partir de marzo de 1984*, fecha en que entró en vigor dicha reforma, el recurso de revisión fiscal quedó sin trámite, no obstante que con posterioridad se adiciona el artículo 104 Constitucional, en su fracción I, inciso b), señalando que la tramitación del nuevo recurso de revisión (se fusionaron el recurso de revisión y de revisión fiscal), se sujetaría a las normas consignadas en la Ley de Amparo.

⇒ . **Decreto publicado el 31 de diciembre de 1986.**

- Se reforma el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, indicándose que para la procedencia del **recurso de revisión** ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, *cuando se alegara que habían existido violaciones procesales, éstas debían afectar las defensas del recurrente y trascender al sentido de la sentencia recurrida.*

- La *cuantía* del asunto, se elevó de cuarenta a cien veces el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión del fallo recurrido.

- A partir de esta reforma, se faculta al titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para instaurar el **recurso de revisión con independencia del 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 de dicho funcionario.

⇒ **Decreto publicado el 5 de enero de 1988.**

Las reformas importantes relativas al procedimiento contencioso administrativo, con relación a los recursos consistieron en que:

- Se crea el **recurso de queja**, para los casos en que la *autoridad omite cumplimentar una sentencia firme, por indebida repetición del acto anulado, o bien, por exceso o defecto en su cumplimiento* -artículo 239 TER-. Es oportuno indicar, que el Tribunal Fiscal de la Federación no sigue teniendo la facultad para exigir el cumplimiento de sus fallos, tan es así, que se dispuso que este recurso no procedería en contra de actos negativos de la autoridad demandada.

- Se *reforma* el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose que el **recurso de reclamación** nuevamente procede en contra de las *resoluciones del Magistrado Instructor que desecharan la demanda, la contestación o alguna prueba, que decretaran el sobreseimiento del juicio o aquellas que rechazaran la intervención del tercero.*

Los otros casos de procedencia del recurso de reclamación -las resoluciones que admitieran la demanda, la contestación, alguna prueba, o la intervención del tercero- se podían impugnar mediante el incidente de objeción establecido en el último párrafo, del artículo 228 BIS de dicho Código.

- En contra de las *resoluciones del Magistrado Instructor que negaran el sobreseimiento del juicio*, procedía el **recurso de revisión** -primer párrafo del artículo 248-.

- Se *derogan* los artículos 245, 246 y 247 del Código Fiscal de la Federación, que regulaban el **recurso de queja**, que se intentaba en contra de las resoluciones de las Salas Regionales que violaban la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

- El **recurso de revisión** se regula en los artículos 248 y 249, y se deroga el artículo 250, al respecto las nuevas reglas de este medio de defensa se sintetizan de la siguiente forma:

- La Sala Superior del Tribunal Fiscal ya no conoce del recurso, facultad que se otorga a los Tribunales Colegiados de Circuito, competentes en la sede de la Sala del conocimiento.
- Como regla general, se limita la procedencia del recurso de revisión a la cuantía del asunto, el cual debía exceder de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la sentencia; siempre que se tratara de violaciones procesales cometidas durante el juicio, que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido del fallo, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
- Cuando las contribuciones deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para precisar la cuantía del asunto se considerará el monto resultante de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

- Se presume en materia de aportaciones de seguridad social, que son de importancia y trascendencia los juicios que versen sobre la determinación de sujetos obligados, de los conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.
- También se restringe la procedencia del recurso, cuando la cuantía del asunto sea inferior a la mencionada en el párrafo anterior o cuando sea indeterminada, hipótesis en las que únicamente procederá el recurso cuando se acredite que el negocio es de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar ello para efectos de su admisión.
- Establece una distinción en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la interposición del 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.
- Previene que el recurso de revisión también será procedente en contra de las resoluciones o sentencias que pronuncie la Sala Superior del Tribunal, en los casos establecidos por el Artículo 239 BIS de dicho Código -"facultad atrayente"-.
- Indica que en los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podía instaurarlo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el artículo 249, se dispuso que si el particular interponía amparo directo en contra de la misma resolución o sentencia impugnada a través del recurso de revisión, el Tribunal Colegiado a quien le correspondiera conocer el primero, también debía resolver el recurso -en la misma sesión- con ello se pretendía evitar que se dictaran sentencias contradictorias.

⇒ . **Decreto publicado el 26 de diciembre de 1990.**

- Se aumenta de cinco a *quince días*, siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución recurrida, el término para la interposición del recurso de reclamación.

⇒ . **Decreto publicado el 28 de diciembre de 1994.**

- Se adiciona el cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, indicando que a partir del 1o. de enero de 1995, las autoridades demandadas podrán interponer el **recurso de revisión independientemente del monto o de la sanción de que se trate**, para el caso de *las resoluciones favorables al particular dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.*

⇒ . **Decreto publicado el 15 de diciembre de 1995** -en vigor a partir del 1o. de enero de 1996-.

- Se fortalece el recurso de **queja**, dado que de acuerdo con el *artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación*, procede por una parte, en contra de la resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o defecto –cuando se dicte en cumplimiento de una sentencia- y por otro lado, cuando una vez transcurrido el plazo legal para ello, la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia.

- Se *amplían las hipótesis* de procedencia del **recurso de reclamación**, al establecer que procede en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquéllas que admitan o rechacen la intervención del tercero –artículo 242-.

- Se crea el **recurso de apelación**, que pueden promover las autoridades ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, cuando se actualice alguno de los supuestos contemplados en el *artículo 245*; este debe formularse dentro de los *veinte días* siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la sentencia impugnada –*artículo 246*-

- Se *modifica el artículo 248* en cuanto a las *causales de procedencia* del **recurso de revisión**, y se adiciona un segundo párrafo al artículo 249, en donde se contemplan las reglas aplicables cuando los particulares interpongan amparo directo en contra de una sentencia apelada.

⇒ **Decreto publicado el 30 de diciembre de 1996**, vigente a partir del 1º de enero de 1997.

- Se *derogan* los artículos 245, 246 y 247, en los que se establecían las reglas aplicables para la interposición del **recurso de apelación**.

- Se *modifican las hipótesis de procedencia* del **recurso de revisión** –*artículo 248*-.

II. Marco Teórico Conceptual.

En este apartado se expresan algunos conceptos del recurso y, se reseña el marco legal vigente de los recursos establecidos dentro del procedimiento contencioso administrativo.

1.- Concepto de recurso.

La palabra recurso proviene del latín *recursus*, que significa "camino de vuelta, de regreso o retorno"⁽⁴⁷⁾.

(47) Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. cit. p. 359.

Desde el punto de vista gramatical, el término "recurso" significa:

"1. acción y efecto de recurrir; 2. Vuelta o retorno de una cosa al lugar de donde salió; 3. Memorial, solicitud, petición por escrito; 4. Acción que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones, ora ante la autoridad que las dictó, ora ante alguna otra". (48)

Cuando se habla del recurso en su concepción jurídica, se debe entender que es "un acto jurídico mediante el cual la parte que se considera perjudicada o agravada por una resolución judicial, pide la reforma o anulación, total o parcial de la misma, dirigiéndose para ello a un tribunal de mayor carácter jerárquico y generalmente colegiado". (49)

Al respecto el "Manual del Juicio de Amparo", dice:

" 'Recurso', como su propia denominación lo indica, es un volver a dar curso al conflicto, un volver, en plan revisor, sobre lo andado, de manera que ante quien deba resolverlo concurren las mismas partes que contendieron ante el inferior, a pedirle que reanalice la cuestión controvertida y que decida si la apreciación efectuada por éste se ajusta o no a la ley correspondiente, y, en su caso, a solicitarle que reforme la determinación con que no se está conforme". (50)

El maestro Rafael De Pina Vara, lo define como:

(48) DE PINA VARA, Rafael. Op. cit. p. 451.

(49) Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XIV. Argentina. Editorial Bibliográfica Argentina. 1967. p. 136.

(50) Manual del Juicio de Amparo. México. Editorial Themis. 1993. p. 120.

“Medio de impugnación de los actos administrativos o judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal. // Medio de impugnación de las resoluciones judiciales que permite a quien se halla legitimado para interponerlo someter la cuestión resuelta en éstas, o determinados aspectos de ella, al mismo órgano jurisdiccional en grado dentro de la jerarquía judicial, para que enmiende, si existe, el error o agravio que lo motiva”. (51)

Escriche y Martín, indica que el recurso es “la acción que queda a la persona condenada en juicio para poder acudir a otro juez o tribunal en solicitud de que se enmiende el agravio que cree habersele hecho”. (52)

De lo antes precisado, se puede afirmar que el recurso es una instancia o medio de defensa establecido en la ley, que permite impugnar un acto autoritario -administrativo o judicial- emitido dentro de un procedimiento que se considera ilegal, con la finalidad de lograr su revocación o modificación, el cual se interpone ante el propio órgano que dictó el acto o ante el superior jerárquico de éste.

Ahora bien, de las definiciones antes apuntadas, se afirma que las características del recurso son las siguientes:

- ⇒ Es un medio de defensa que se encuentra regulado en la ley.
- ⇒ Tiene como finalidad lograr la revocación o modificación de los actos judiciales o administrativos que se consideran ilegales.
- ⇒ Concurren las mismas partes que intervinieron dentro del proceso.

(51) VARIOS, autores. El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. México. Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación. 1992. p. 71.

(52) ESCRICHE Y MARTÍN, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. España. 1847. p. 1418.

⇒ Es resuelto por la autoridad que dictó el acto recurrido o por el superior jerárquico de éste.

Al respecto, en el Código Fiscal de la Federación vigente se establece una instancia y dos recursos -queja, reclamación y revisión, respectivamente- que pueden instaurarse en contra de las sentencias y resoluciones emitidas dentro del procedimiento del juicio de nulidad.

2.- Procedencia, trámite y resolución de los recursos.

QUEJA.

No obstante que la instancia de queja no se contempla en el Código Fiscal de la Federación propiamente como un recurso, es conveniente analizarla como tal, dado que reúne los elementos necesarios para considerarse así, en atención a las definiciones de recurso expresadas con antelación.

En sus orígenes la queja constituía un recurso, toda vez que en el artículo 11 de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, se establecía que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sería obligatoria para el propio Tribunal y que, sin embargo, las Salas podrían dejar de aplicarla siempre que hicieran constar los motivos para la modificación, por lo que si alguna de las Salas dictaba un fallo en contra de la jurisprudencia del Pleno, la parte perjudicada podía instaurar la queja.

Desde su creación y hasta el año de 1995, dicho medio de defensa no procedía en contra de los denominados "actos negativos" de la autoridad, hipótesis que se actualiza a partir del año de 1996, derivado de la reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, circunstancia por la cual la queja se fortalece de manera importante.

Ello es así, dado que hasta el año de 1995, si una Sala pronunciaba una sentencia para el efecto de que la autoridad demandada realizara determinado acto o iniciara un procedimiento, y si transcurridos los cuatro meses con que contaba la autoridad para efectuar dicha cumplimentación de sentencia, era omisa en acatarla, el particular afectado no podía acudir en queja ante la Sala instructora del juicio que había emitido el fallo correspondiente, dado que dicha hipótesis de procedencia no estaba contemplada en el artículo 239-TER, del Código Fiscal de la Federación.

Para constatarlo basta remitirse al texto del precepto en comento vigente en 1995, que disponía en la parte que nos interesa lo siguiente:

"Artículo 239-TER.- En los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala Regional que instruyó en primera instancia el juicio en que se dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas:

I.- Procederá contra la indebida repetición de un acto o resolución anulado; así como cuando en el acto o resolución emitido para cumplimentar una sentencia, se incurra en exceso o defecto en su cumplimiento. **No procederá respecto de actos negativos de la autoridad administrativa.**

...". (53)

Ahora bien a partir del 1º de enero de 1996, los supuestos de procedencia del recurso de queja se regulan en el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación, que estableció:

(53) Legislación Fiscal. Tomo I. 1995. SHCP. Código Fiscal de la Federación. p. 161.

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

I.- Procederá en contra de los siguientes actos:

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

...". (54)

Por lo que, la queja la pueden interponer los particulares en contra de los actos administrativos realizados por las autoridades demandadas, ya sea por el indebido cumplimiento de las sentencias, o por la falta de ello, circunstancias por las cuales se le debe considerar como un recurso, al constituir un medio de impugnación establecido en la Ley, con la finalidad de que la Sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación enmiende el agravio que causa al contribuyente.

El plazo legal para que la autoridad realice determinado acto o inicie un procedimiento, o en su caso, emita la nueva resolución administrativa a que se refiere el inciso b) del artículo 239-B antes transcrito, es de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.

(54) Legislación Fiscal. Tomo I. 1996. SHCP. Código Fiscal de la Federación. p. 164.

Es pertinente indicar que, la reforma en comento le otorga una mejor eficacia al juicio de nulidad y una mayor fuerza a las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, toda vez que por una parte, el particular no tiene que acudir al juicio de amparo para solicitar que la autoridad cumpla el fallo dictado en su favor, y por otro lado, las reglas que se adoptan para la resolución de la queja consideran de manera precisa los términos en que se sancionara la conducta de la autoridad, medida que salvaguarda los intereses del promovente a fin de obtener la pronta emisión de la resolución.

Respecto al segundo de los aspectos antes apuntados, se señala que:

- Cuando la autoridad haya realizado una indebida repetición de la resolución anulada, la Sala del conocimiento hará la declaratoria respectiva, dejando sin efectos la resolución repetida y la notificará al funcionario responsable, ordenándole que se abstenga de incurrir en nuevas repeticiones, además le impondrá una multa equivalente a quince días de su salario –fracción III-.
- Si hubo exceso o defecto en la cumplimentación de la sentencia, la Sala conducente dejará sin efectos la resolución que provocó la queja y concederá al funcionario responsable un plazo de veinte días para que cumplimente el fallo de que se trate, indicando la forma y los términos de acuerdo a los cuales se debe cumplimentar –fracción IV-.
- Tratándose de omisión total en el cumplimiento de la sentencia, la Sala concederá al funcionario responsable un plazo de veinte días para que dé cumplimiento al fallo respectivo, además de imponerle una multa equivalente a quince días de su salario –fracción IV-.

Tanto en el caso de repetición indebida de la resolución anulada como de la omisión total en la cumplimentación de la sentencia, la Sala notificará la resolución de la queja al superior del funcionario responsable, entendiéndose por éste al que ordene el acto o lo repita, o bien, omita realizar la cumplimentación conducente, con la finalidad de que proceda jerárquicamente.

Es importante señalar que en el último párrafo del artículo 239-B en comento, se establece que a quien promueva una queja notoriamente improcedente (la que se instaure contra actos que no constituyan resolución definitiva), se le impondrá una multa de 20 a 120 días de salario mínimo general diario vigente en el área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Por otra parte, en la parte final del último párrafo del referido artículo 239-B, se dispone que existiendo resolución definitiva, si la Sala o Sección consideran que la queja es improcedente, ordenaran instruirlo como juicio, lo cual es de gran relevancia, toda vez que con dicha medida se elimina la incertidumbre para el demandante respecto a cuál medio de defensa debe promover, la queja o el nuevo juicio de nulidad.

La queja se debe interponer por *escrito* –mediante el cual se expresaran las razones por las cuales se considera que se actualizó el supuesto legal- ante el Magistrado Instructor o Ponente, dentro de los *quince días* siguientes al día en que surta efectos la notificación del acto o la resolución por la cual se promueve.

El Magistrado solicitará un *informe a la autoridad* a quien se impute el incumplimiento de la sentencia (debe justificar el acto o la omisión que provoca la queja), el cual debe rendirse dentro del plazo de *cinco días*, vencido éste, con informe o sin él, se dará cuenta a la Sala o Sección que corresponda, quien lo resolverá dentro de cinco días.

Durante la tramitación de la queja se puede suspender el procedimiento administrativo de ejecución, si se solicita ante la autoridad ejecutora y se garantiza el interés fiscal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

RECLAMACIÓN.

Hasta el año de 1995, el precepto 242 del Código Fiscal de la Federación era limitativo en cuanto a los supuestos de procedencia del recurso de reclamación, dado que establecía:

"Artículo 242.- El recurso de reclamación procederá ante la Sala Regional, en contra de las resoluciones del magistrado instructor que desechen la demanda, la contestación o alguna prueba, que decreten el sobreseimiento del juicio o aquellas que rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación respectiva". (55)

De lo antes transcrito resulta que el recurso en comento sólo procedía en contra de las resoluciones del magistrado instructor que:

- DESECHABAN: la demanda, la contestación o alguna prueba.
- RECHAZABAN la intervención del tercero.
- DECRETABAN el sobreseimiento del juicio.

Actualmente, el recurso de reclamación procede en aquellos casos en que el Magistrado Instructor dicte una resolución, en la cual:

- ADMITA: la demanda, la contestación, o la ampliación de ambas, o alguna prueba.
- DESECHE: la demanda, la contestación, la ampliación de cualquiera de éstas o alguna probanza.
- TENGA POR NO PRESENTADA: la demanda, la contestación, o la ampliación de ambas, o alguna prueba.

(55) Legislación Fiscal. Tomo I. 1995. SHCP. Código Fiscal de la Federación. p. 163.

- DECRETE el sobreseimiento del juicio.
- NIEGUE el sobreseimiento del juicio.
- ADMITA la intervención del tercero.
- RECHACE la intervención del tercero.

El procedimiento al que se sujeta este medio de defensa, consiste en que:

- Se debe interponer ante la *Sala o Sección correspondiente*, dentro de los *quince días* siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución.

- Instaurado el recurso de reclamación, se *corre traslado a la contraparte* por el término de *quince días*, para que manifieste lo que a sus intereses convenga y, sin más trámite se da cuenta a la Sala respectiva, para que resuelva en el término de cinco días.

APELACIÓN.

No obstante que el recurso de apelación fue derogado, mediante la "Ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, vigente a partir del 1º de enero de enero de 1997", publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1996, se considera pertinente incluir los lineamientos referentes a su trámite, substanciación y resolución, toda vez que de acuerdo con el artículo Segundo Transitorio de la Ley mencionada, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación debe continuar el trámite hasta su resolución de los recursos de apelación, que se hayan interpuesto en términos de lo establecido en los artículos 245, 246 y 247 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1996.

Ahora bien, este recurso fue establecido en el "DECRETO POR EL QUE SE EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS", el cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995.

Las hipótesis de procedencia del recurso de apelación se regularon en el artículo 245 del Código Fiscal de la Federación, en donde se estableció que:

- Lo podían interponer las autoridades, en contra de las sentencias definitivas dictadas por las Salas Regionales y, de aquéllas que decretaran o negaran los sobreseimientos, siempre y cuando el asunto se encontrara en alguno de los siguientes supuestos:

a).- A la fecha de presentación del recurso, la cuantía del asunto excediera de 200 veces el salario mínimo general vigente del área geográfica del Distrito Federal, elevado al año (fracción I).

b).- Fuera un asunto de importancia y trascendencia acreditadas (fracción II).

c).- Se tratara de una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de importancia y trascendencia a juicio del superior jerárquico central o regional de la autoridad que se hubiera encargado de la defensa del asunto en la primera instancia (fracción III).

d).- Fuera una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (fracción IV).

e).- Constituyera una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto versara sobre: a) Determinación de sujetos obligados, b) Conceptos que integraran la base de cotización y c) El grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo (fracción V).

- No eran apelables las sentencias, cuando la nulidad decretada por las Salas Regionales derivara de la aplicación de una jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación –segundo párrafo del mencionado artículo 245 del Código Fiscal de la Federación-.

La medida anterior fue acertada, puesto que los fallos que se apoyaban en jurisprudencia del Poder Judicial no podían revocarse, si se considera que de acuerdo con lo establecido por los artículos 192, 193 y demás relativos de la Ley de Amparo, la jurisprudencia establecida tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como por los Tribunales Colegiados de Circuito, es obligatoria entre otros tribunales administrativos federales, para el Tribunal Fiscal de la Federación.

- De conformidad con el artículo 247 del Código Fiscal de la Federación, se estableció la posibilidad para los apelantes, consistente en que podían presentar nuevas pruebas cuando éstas fueran supervenientes o relativas a hechos posteriores a la sentencia de primera instancia, las cuales debían tener alguna influencia en la resolución del recurso.

- También en el artículo 247 invocado, se señaló que la autoridad apelante no podía formular argumentos que cambiaran los fundamentos de derecho de la resolución impugnada en primera instancia, ni el contribuyente apelante podía plantear conceptos de impugnación diferentes a los señalados en la demanda; sin embargo, sí podían añadir nuevos argumentos con relación a los mismos conceptos.

El recurso de apelación se tramitaba de la siguiente manera, las autoridades lo debían interponer por escrito ante la Sala Superior, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que hubiera surtido efectos la notificación de la sentencia respectiva y, en el caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el recurso se interponía ante la Sala Superior o ante la Sala Regional que había emitido la sentencia definitiva.

Al respecto se dispuso que, cuando la autoridad que hubiera dictado la resolución impugnada en la primera instancia fuera una autoridad regional o local, la que debía interponer el recurso debía ser una autoridad central, excepto en el caso de las resoluciones pronunciadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, puesto que en dicho supuesto podía interponer el recurso la autoridad central o las autoridades regionales.

Una vez recibido el recurso, se corría traslado a la contraparte por un término de veinte días, para que expresara lo que a su derecho conviniera, quien a su vez podía apelar la parte de la sentencia que afectara su interés jurídico; en caso de que se actualizara lo anterior, se corría traslado a las autoridades por un término de veinte días y vencido éste, el Magistrado Ponente, dentro de los de cuarenta y cinco días, debía formular el proyecto de resolución que se sometía a la aprobación de las Secciones de la Sala Superior.

Es oportuno indicar, que respecto a las apelaciones que se encuentran pendientes de sentencia, a las Secciones de la Sala Superior, les corresponde determinar previo al estudio del asunto, si éste es de importancia y trascendencia, a excepción de los casos en que el recurso de apelación se haya intentado por el superior jerárquico central o regional de la autoridad que se encargó de la defensa del asunto en la primera instancia, tratándose de resoluciones impugnadas que hayan sido dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De igual forma, se indica que dichas Secciones para resolver la cuestión controvertida, pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos legales que se consideren violados, sin cambiar los hechos, y examinar en conjunto los razonamientos expuestos en la demanda, en la contestación, en la sentencia y en la apelación.

Ahora bien, el sentido en que la Sala Superior puede pronunciarse al resolver el recurso de apelación, puede ser desechándolo, confirmando la sentencia apelada o modificándola, así como revocándola para dictar una nueva que la substituya, o en su caso, ordenando a la Sala Regional que reponga el procedimiento.

Cabe precisar que, cuando la apelante era la autoridad no podía formular argumentos que cambiaran los fundamentos de derecho de la resolución impugnada en primera instancia, y para el caso del particular, no podía esgrimir conceptos de impugnación diferentes de los precisados en la demanda, sin embargo, a ambas partes se les permitía añadir nuevos argumentos con relación a los mismos conceptos.

Así también, respecto de los documentos anexos al recurso de apelación, se dispuso que los apelantes debían acompañar las copias necesarias para el traslado, de los escritos y de las pruebas y; cuando omitían el primer requisito antes apuntado, se prevenía al apelante para que las exhibiera en un término de cinco días y, en caso de incumplimiento se desechaba el recurso y, cuando no se anexaban las probanzas no había prevención, por lo que se tenían por no ofrecidas.

Por otra parte, es pertinente hacer dos comentarios respecto al recurso de apelación, para proceder a ello, por una parte se transcribe lo consignado a fojas 27 de la exposición de motivos del "DECRETO POR EL QUE SE EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS", publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, en donde se expresó:

"La introducción del recurso de apelación es una de las principales reformas al procedimiento contencioso administrativo. Se propone que la apelación sea un recurso primordialmente para la autoridad, de suerte de no añadir una instancia en la defensa del particular quien cuenta con el amparo directo. Sin embargo, tratándose de sentencias parcialmente desfavorables a ambas partes, al contestar la apelación, el particular puede a su vez formular apelación por la parte de la sentencia que le es desfavorable, logrando así la unidad de jurisdicción, sin perjuicio de que posteriormente ejerza su acción de amparo si la sentencia dictada en apelación lo agravia". (56)

De lo anterior, se desprende que el Ejecutivo Federal señaló que el recurso de apelación constituía un medio de defensa establecido primordialmente para la autoridad, sin embargo dicha afirmación es falsa, toda vez que al permitirse a los particulares que combatieran la parte de la sentencia apelada que no les favoreciera, se les concedió una instancia anterior al juicio de amparo directo, el cual podían promover una vez que se les notificara la resolución pronunciada dentro del recurso de apelación.

(56) "DECRETO POR EL QUE SE EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS", publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995.

Ello es así, dado que en los artículos 245, último párrafo y 246, tercer párrafo, se dispuso que tratándose de sentencias parcialmente desfavorables a ambas partes, si la autoridad decidía interponer el recurso de apelación, al contestar ésta, el particular podía a su vez interponer apelación en contra de la parte del fallo que le fuera desfavorable; sin embargo para el caso de que se confirmara la sentencia apelada, la autoridad demandada ya no tendría otra instancia para impugnarla, circunstancia con la cual existe una desigualdad entre los contendientes.

En segundo término, toda vez que se consideró que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hizo un constante uso de la hipótesis de procedencia de la fracción III, del artículo 245, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1996, que le otorgaba una facultad discrecional al superior jerárquico central o regional de la autoridad que se encargó de la defensa del asunto en la primera instancia, para considerar un asunto como importante y trascendente, el Legislador decidió derogar dicho medio de defensa, a través del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996.

REVISIÓN.

El recurso de revisión se regula por lo establecido en los artículos 248 y 249, del Código Fiscal de la Federación y, en donde se contienen las siguientes reglas:

- Debe interponerlo la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

De conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, únicamente puede interponer el recurso de revisión, la autoridad demandada o demandante, tratándose en este segundo supuesto del juicio de lesividad, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Esto es, podrá instaurar el recurso toda autoridad a la cual le cause agravio la resolución o la sentencia definitiva dictada por las Salas que integran el Tribunal Fiscal de la Federación.

Existe una excepción a dicha regla, que es la consignada en el último párrafo del referido numeral 248, en donde se dispone que en los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, exclusivamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público esta legitimada para interponer el recurso de revisión.

Para el caso concreto del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es competente para instaurar el recurso en comento, el Administrador General Jurídico de Ingresos de acuerdo con lo establecido por el artículo 32, fracción XXXII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de junio de 1997.

Cabe apuntar, que existen casos en los cuales a la autoridad no está legitimada para instaurar el recurso de revisión, como es el que se cita en la tesis sustentada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que es del tenor siguiente:

"REVISION FISCAL, SI UNA AUTORIDAD AL DEFENDERSE DE MULTAS QUE LE FUERON IMPUESTAS ESTA ACTUANDO NO COMO TAL, SINO COMO PARTICULAR EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, ENTONCES CARECE DE LEGITIMACION PARA INTERPONER DICHO RECURSO, PUES ESTE HA SIDO ESTABLECIDO UNICAMENTE EN FAVOR DE TODA AUTORIDAD QUE CON ESE CARÁCTER INTERVENGA EN EL CITADO JUICIO.- El término de autoridad a la que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, para impugnar determinadas resoluciones por medio del recurso de revisión que prevé, debe entenderse referido, única y exclusivamente a aquellas autoridades que en el juicio de que se trate tengan la finalidad de defender la legalidad de la resolución cuya nulidad se esté demandando, si el actor es un gobernado. Al respecto, es de tomarse en cuenta que la gran mayoría de los asuntos de que conoce el Tribunal Fiscal de la Federación,

involucra a un particular, quien por lo regular hace las veces de parte actora, y a una o más autoridades, mismas que en su carácter de demandadas usualmente pretenden que prevalezca la resolución objeto de controversia. Además, de la lectura de la fracción XXIX-H del artículo 73 constitucional, se advierte que los Tribunales de lo Contencioso Administrativo han sido creados con la finalidad de que diriman las controversias que surjan entre la Administración Pública y los particulares, respecto de las cuales cabe mencionar que frecuentemente se generan con motivo de la inconformidad de los particulares hacia las resoluciones provenientes de tales administraciones. De esta manera, cabe señalar que en el juicio contencioso administrativo, materialmente intervienen sólo dos partes, que son. la que demanda la nulidad de una determinada resolución, que por lo general se concreta en la persona de algún gobernado cuya inconformidad con la resolución de que se trate lo conduce a promover el juicio, y la que defiende la legalidad de la resolución que se esté controvertiendo, que frecuentemente es la autoridad emisora de la propia resolución, así como las demás que estén vinculadas directamente con su origen y su ejecución. En consecuencia, la interpretación del artículo 248 del citado Código, en cuanto concierne al término "autoridad", debe precisarse en función de la dinámica que por razones naturales corresponde a la gran mayoría de los juicios de carácter contencioso administrativo, en los que intervienen un gobernado, como actor, y una o más autoridades, con el carácter de parte demandada. En esta tesitura, si una autoridad no está actuando como tal, sino como un particular que impugna diversos actos provenientes de la Administración Pública Federal, en razón de estar defendiéndose contra un acto proveniente de la Administración Pública Federal, mismo que estima lesivo para sus intereses, como son las multas impuestas por una autoridad, en tal virtud cabe concluir que el hecho de que la recurrente tenga el carácter de autoridad, no basta para considerar que está legitimada para agotar el recurso de revisión previsto en el multicitado artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, por ende, el interpuesto así debe ser desechado en razón de provenir de quien no tiene legitimación para interponerlo". (57)

- Pueden impugnarse las resoluciones de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas.

(57) "Semanario Judicial de la Federación". 8ª Época. Tomo XIII-Mayo. p.531.

- También se puede instaurar en contra de las sentencias emitidas por el Pleno o las Secciones del mencionado Tribunal, cuando resuelvan alguno de los asuntos de atracción, a que se refiere el artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación.

- No obstante que en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, no se dispone que en el oficio mediante el cual se instaure el recurso de revisión deben expresarse los agravios que se causan al recurrente, éstos deben indicarse al constituir la base de la controversia de segunda instancia, apoya la afirmación anterior, lo plasmado en la siguiente la Tesis número 31, que a la letra dice:

“AGRAVIOS EXPRESIÓN DE. Es la base de la controversia en la revisión y si no se presenta se juzgaría oficiosamente sobre derechos que no están en tela de juicio, lo que está en abierta pugna con el sistema establecido de la revisión a instancia de parte”. (58)

Los agravios que exprese la autoridad en el recurso, deben controvertir los motivos y los fundamentos en que sustentó su fallo la Sala Responsable, puesto que en caso contrario se considerarían inoperantes, apoya esta afirmación, el criterio del 15 de agosto de 1989, vertido en la revisión fiscal número 7/89, relativo al juicio de nulidad promovido por Manufacturera 3M, S.A. de C.V, resuelto por unanimidad de votos, cuyo Magistrado Ponente fue el Lic. Gustavo Calvillo Rangel y, Secretario, el Lic. Jorge Humberto González Álvarez, en donde se indica:

(58) “Semanario Judicial de la Federación”. Apéndice 1975. 8ª Parte. Pleno y Salas. p.53.

“AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN FISCAL, CUANDO SE LIMITAN A REPRODUCIR LOS ALEGATOS EXAMINADOS EN LA SENTENCIA IMPUGNADA.- Si en los agravios hechos valer en el recurso de revisión fiscal no se hace sino reproducir los alegatos, los cuales fueron examinados en la sentencia impugnada y declarados sin fundamento para decretar la nulidad de una resolución, y la inconforme no combate las consideraciones que tuvo en cuenta la Sala Regional para sostener la validez de la resolución con la que culminó el recurso de inconformidad, dicho agravio resulta inoperante, en virtud de que el mismo no reúne los requisitos que la técnica jurídico-procesal señala para tal efecto, porque por una parte, en la revisión fiscal no se debe estudiar si la resolución motivo del juicio contencioso administrativo estuvo bien o mal dictada, sino si los fundamentos de la sentencia pronunciada en el mismo, que se ocupó de aquellos alegatos es o no ilegal y además porque si tales fundamentos no aparecen combatidos en la revisión deben sustituir para continuar rigiendo la sentencia impugnada.”

- El recurso se debe interponer ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional correspondiente, a través de escrito presentado ante ésta última, dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación.

Esto es, la autoridad legitimada para recibir el oficio de revisión es la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación que pronunció la resolución o sentencia recurrida, y la Sala Superior de dicho Órgano, cuando se impugna un fallo dictado por alguna de sus dos Secciones -facultad de atracción-.

Ahora bien, la Sala correspondiente tendrá por recibido el recurso de revisión, remitiéndolo al Tribunal Colegiado en Turno, correspondiente a la sede de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación que resuelva el juicio de nulidad, así mismo deberá anexar las constancias de los autos del juicio natural.

La calificación de la procedencia del recurso le corresponde al Tribunal Colegiado de Circuito, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 90 de la Ley de Amparo, quien dictará el acuerdo respectivo admitiendo o desechando éste; por lo que en el primer supuesto continuará el procedimiento y, en el término de 15 días el Tribunal Colegiado debe resolver éste.

Derivado de que para la tramitación del recurso de revisión no existe disposición legal que establezca las reglas concretas para su resolución, dicha circunstancia conlleva que ésta quede a criterio del Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del asunto, lo que crea inseguridad jurídica para la recurrente.

➤ Las hipótesis de procedencia del recurso las regula el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación y, puede instaurarse siempre y cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:

I. La cuantía del asunto exceda de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento en que se dicte la resolución o sentencia.

Al efecto, tratándose de contribuciones que deben determinarse o cubrirse por períodos inferiores a 12 meses, la cuantía se determina considerando el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendido en el período respectivo y multiplicar el cociente por 12.

II. Sea de importancia y trascendencia, cuando la cuantía sea inferior a las 3500 veces el salario general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente a la fecha en que se pronuncie la resolución o sentencia; o de cuantía indeterminada, supuesto en el cual el recurrente debe razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

III. Se trate de una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, cuando el asunto se refiera a:

- Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
 - La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
 - Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada, tramitado el procedimiento del que deriva o ejercitado las facultades de comprobación.
 - Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido de la sentencia.
 - Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
 - Las que afecten el interés fiscal de la Federación.
- IV. Se impugne una resolución pronunciada 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 los sujetos obligados.
 - Los conceptos que comprenden la base de cotización.
 - El grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.
- Si el particular interpone amparo directo contra la misma resolución o sentencia recurrida, en la misma sesión el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el recurso de revisión.

CAPÍTULO III

RECURSO DE REVISIÓN.

- 1.- Análisis de las causales de procedencia.
- 2.- Cita de tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 3.- Propuestas de reformas.
- 4.- Conclusiones.

RECURSO DE REVISIÓN.

1.- Análisis de las causales de procedencia.

Previamente al análisis de los supuestos de procedencia del recurso de revisión es pertinente recordar de manera breve, a partir de cuando se contempló en la legislación fiscal dicho medio de defensa, así como algunos de los cambios más importantes que ha sufrido el recurso de revisión.

En el artículo 57 de la **Ley de Justicia Fiscal de 1936**, que entró en vigor el 1º de enero de 1937, se disponía que las resoluciones que dictaban las Salas del Tribunal Fiscal tenían fuerza de cosa juzgada, por lo que en su contra únicamente se podía instaurar un medio de impugnación extraordinario -juicio de amparo- esto es, no se establecía algún recurso de revisión en contra de las sentencias pronunciadas por tal Órgano.

Al respecto, en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal se dijo:

“... Las decisiones que dicte el Tribunal tendrán fuerza de cosa juzgada, en términos de los 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. En la doctrina del derecho procesal se 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 solo por medios de impugnación extraordinarios”. (59)

En el **Código Fiscal de la Federación de 1938** -entró en vigor el día 1º de enero de 1939 y, ésta concluyó el 31 de marzo de 1967- se contiene una repetición de las disposiciones de la Ley de Justicia Fiscal, respecto a la estructura y funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación así como al procedimiento que ante el mismo se substanciaba, en consecuencia, no regulaba la figura jurídica del recurso de revisión.

(59) **"Ley de Justicia Fiscal de 1936"**, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de agosto de 1936.

Ahora bien, Alfonso González Rodríguez indica respecto al antecedente histórico del recurso de revisión, lo siguiente:

“Los artículos 104 y 105 de la Constitución de 1917 establecieron la jurisdicción concurrente respecto a controversias que sólo afectarían intereses de particulares; dieron competencia a los Tribunales de la Federación para controversias en las que la Federación estuviera interesada; y mantuvieron la competencia privativa de la Suprema Corte para los asuntos en los que la Federación fuera parte.” (60)

Por **Decreto del 18 de enero de 1934**, se reformó la fracción I del artículo 104 Constitucional, dentro de cuya redacción ya no se contempló el recurso de súplica.

Es con la **reforma** ocurrida en el **año de 1946** a la fracción I del artículo 104 Constitucional, que se permite excepcionalmente la interposición de recursos cuando la Federación estuviese interesada, los cuales se tramitarían ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hipótesis en la cual entraron las sentencias pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, por ser éste un órgano autónomo, cuyos fallos tenían el carácter de cosa juzgada.

En dicho precepto se dispuso:

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

I.- . . .

En los juicios en los que la Federación estuviese 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 la Ley Federal, siempre que dichos Tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos”. (61)

(60) GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, Alfonso. Ob. cit. p. 55.

(61) “Decreto por el cual se reforma la fracción I del artículo 104 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1946.

Asimismo, la reforma al precepto antes transcrito fue de importancia especial para el administrado, porque contenía implícitamente el principio de legalidad que todo acto de la autoridad administrativa debe cumplir, tal y como lo manifestó Alfonso Nava Negrete al señalar:

“... el artículo Constitucional citado, garantiza al administrado la legalidad de la conducta de la administración, pero esto no nos lleva a confundir ni a olvidar que el juicio de amparo no es el medio de control constitucional frente al juicio contencioso administrativo que es por naturaleza un instrumento para controlar la legalidad de los actos de las autoridades administrativas...”. (62)

Como consecuencia de la reforma al artículo 104 fracción I Constitucional realizada en 1946, se crean dos recursos de revisión.

El primero, mediante **Decreto del 30 de diciembre de 1946**, al expedirse la **“Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación”**, que inició su vigencia el 9 de enero de 1947, diez días después de publicado el Decreto que reformó la fracción I del artículo 104 Constitucional; en donde se estableció que el recurso podía ser interpuesto por cualquiera de las partes que intervenían en el proceso.

En la Ley mencionada, se disponía que las sentencias que emitiera el Tribunal Fiscal de la Federación contra las que no procediera ningún recurso, serían revisables, a petición de parte, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando el interés del negocio fuera de \$50,000.00 o mayor.

El recurso se proponía y se substanciaba en los términos, la forma y los procedimientos señalados en 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.

(62) NAVA NEGRETE, Alfonso. Ob. cit. p. 285.

Por otra parte, mediante Decreto de fecha 29 de diciembre de 1948, se expide la “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”.

En este ordenamiento se dispuso que las resoluciones definitivas emitidas por el mencionado Tribunal, serían revisables por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siendo pertinente indicar que el recurso sólo podía ser interpuesto por la autoridad que hubiera suscrito la resolución impugnada, cuando el interés fiscal del negocio excediera de cinco mil pesos y, en el caso de prestaciones fiscales que se hubieran causado periódicamente, la cantidad respectiva se calculaba sumando las prestaciones correspondientes a un año.

Ahora bien, su tramitación se sujetaba a las disposiciones de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, que normaban la revisión de las sentencias dictadas por los Jueces de Distrito en el juicio de amparo indirecto.

En ese orden de ideas, es evidente que el recurso de revisión contemplado en el Código Fiscal de la Federación de 1967, fue adoptado con base en los decretos ya mencionados que crearon el recurso de revisión.

Cabe señalar que, la fracción I del artículo 104 Constitucional sufrió reformas y adiciones en 1967, en el sentido de admitir que las leyes federales pudieran establecer tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena independencia para pronunciar sus sentencias.

En el Código Fiscal de la Federación de 1967, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1966, que inició su vigencia a partir del 1º de abril de 1967, abrogó tanto al Código Fiscal de la Federación de 1938, como a las Leyes de fechas 30 de diciembre de 1946 y 29 de diciembre de 1948.

En los artículos 240 al 244 del Código Fiscal de la Federación de 1967, se reguló por primera vez el recurso de revisión como medio de impugnación ordinario, del que conocería el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, así como el *recurso de revisión fiscal* que se tramitaba ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Las autoridades eran las únicas que podían interponer el recurso de revisión, y no así el particular, que tenía a su alcance el juicio de amparo, además, tal medida permitía que no se desvirtuara uno de los objetivos primordiales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el sentido de que la justicia es pronta y expedita.

Por lo que, en el ordenamiento en comento se contempló la posibilidad de que las sentencias dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación que pusieran fin al juicio pudieran ser recurridas por las autoridades ante el Tribunal en Pleno, recurso que se denominaría de "*revisión*" y, las resoluciones que recayeran al anterior recurso, a su vez podían recurrirse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del recurso de "*revisión fiscal*".

Al efecto, se estableció que podía interponerse el recurso de revisión cuando el *asunto fuera de importancia y trascendencia* a juicio del titular de la Secretaría o del Departamento de Estado a quien correspondiera el asunto, o de los directores o jefes de los organismos descentralizados, en su caso.

Esto es, el recurso de revisión en el procedimiento contencioso administrativo fue considerado como un medio de impugnación excepcional, por tratarse de asuntos importantes y trascendentes para la autoridad, por lo que en la Jurisprudencia No. 34 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación (que apareció publicada en la página 185 de la Revista de dicho Órgano Colegiado, 2ª Época, Año No. 7, agosto de 1979), se consideró que la manifestación respecto a ambos elementos debía efectuarse por la autoridad en forma expresa, en los siguientes términos:

"RECURSO DE REVISIÓN.- REQUISITO DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA.-

Del análisis de la redacción del artículo 240 del Código Fiscal de la Federación y de su Exposición de Motivos, permite afirmar que se trata de un recurso excepcional. Es por ello que dicho precepto exige como requisito de procedencia de este recurso que a juicio del titular el asunto es importante y trascendente, lo cual, a su vez, debe interpretarse en el sentido de que ese juicio debe constar en forma expresa e indubitable y no puede ser determinada a base de presunciones o inferencias, pues sólo así puede estimarse que el titular ha evaluado conscientemente esa circunstancia". (63)

Sin embargo, con fecha 6 de octubre de 1980, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo lo contrario al resolver la revisión fiscal 49/80, criterio que también plasmó en el juicio de amparo 6554/81, resuelto el 7 de octubre de 1982, promovido por Le Club, S.A., en los cuales expresó que el acreditamiento de la importancia y trascendencia del asunto resultaba irrelevante, en razón de lo cual, el Tribunal Fiscal de la Federación modificó su criterio, emitiendo la Jurisprudencia No. 132, que a la letra dice:

"REVISIÓN.- RESULTA IRRELEVANTE EL ESTABLECER QUIEN REALIZA LA MANIFESTACIÓN DE QUE EL ASUNTO ES DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA.- Si bien de acuerdo al artículo 240 del Código Fiscal, el recurso de revisión solo procede cuando el asunto sea de importancia y trascendencia a juicio del titular de la dependencia correspondiente, también es cierto que, según jurisprudencia definida de la Suprema Corte, no es necesario que tales consideraciones figuren en el escrito por el que se interpone el recurso respectivo, para que opere la procedencia del mismo; por lo tanto mucho menos podrá la Sala Superior condicionar dicha procedencia al estudio de si quien realizó dicha manifestación sobre la importancia y trascendencia del asunto, fue el titular citado o quien lo suplió en su ausencia, ya que tal situación es irrelevante desde el momento en que no existe obligación de manifestar, de manera expresa, en la instancia, que se realizó la citada consideración". (64)

(63) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Ob. cit. p. 334.

(64) Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. 1990. p.217.

Por otra parte, el *recurso de revisión fiscal* debía interponerse dentro del plazo de 10 días siguientes al en que hubiera surtido efectos la notificación de la sentencia pronunciada por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, mediante oficio dirigido al Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual debía firmar el titular de la Secretaría o autoridad que lo promoviera.

Además, en dicho oficio debían expresarse las razones que determinaban la importancia y trascendencia del asunto, el cual de conformidad con lo establecido por el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación de 1967, revestía dichas características cuando el valor del negocio ascendía a \$500,000.00 o más.

En el *Código Fiscal de la Federación de 1980*, se modifican los términos para la interposición del recurso de revisión y el de revisión fiscal, concediéndose para tal efecto 15 días.

El **Código Fiscal de la Federación de 1982**, fue promulgado el 30 de diciembre de 1981, iniciando su vigencia a partir del 1º de octubre de 1982. En dicho ordenamiento no existió variación de las disposiciones que regularon los recursos que se comentan.

El contenido de los artículos 248 al 250 del **Código Fiscal de 1983**, no tuvo ninguna innovación respecto del Código Fiscal de la Federación de 1982, excepto que desapareció el párrafo tercero del artículo 249, que en lo conducente señalaba:

"Art. 249.- . . .

La Sala Superior resolverá únicamente sobre los agravios alegados contra la resolución recurrida, tomando en consideración sólo las pruebas que se hubiesen rendido ante al sala regional, confirmando, revocando o modificando la resolución o sentencia que se impugnara". (65)

(65) "Ley que establece, modifica y deroga diversas leyes fiscales, vigente a partir del 1º de enero de 1993", publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1992.

Respecto al recurso de revisión fiscal, en el artículo 250 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1982 y 1983, se establecía en el segundo párrafo, que el trámite de éste sería conforme a las reglas de los artículos 103 y 107 Constitucionales fijadas para la revisión en amparo indirecto.

De conformidad con el artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1983, los supuestos legales con apoyo en los cuales la autoridad podía interponer el *recurso de revisión*, consistían en que el asunto fuera de *importancia y trascendencia y, por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido del fallo.*

Este recurso se debía interponer ante el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, dentro del plazo de 15 días siguientes a aquél en que surtiera efectos la notificación de la resolución que se impugnaba, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 249 del invocado Código Fiscal.

Por otra parte, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 250 del mencionado Código, el *recurso de revisión fiscal* se debía interponer dentro del plazo de quince días siguientes a aquél en que surtiera efectos la notificación de la resolución pronunciada por la Sala Superior, a través de escrito dirigido al Presidente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalando que cuando el *valor del negocio excedía de un millón de pesos se consideraba que tenía las características de importancia y trascendencia* requeridas para ser objeto del recurso.

Además, en los párrafos segundo y tercero del precepto en comento se precisó que, la tramitación del recurso de revisión fiscal se sujetaría a la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, en cuanto a las reglas para el trámite de la revisión en amparo indirecto y, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación examinaría previamente al estudio del fondo del asunto, si se había justificado la importancia y trascendencia del negocio, y si a su juicio ambos elementos no estaban satisfechos, podía desechar el recurso.

Mediante **Decreto del 28 de diciembre de 1983**, se reformó el numeral 250 del Código Fiscal de la Federación, continuando el señalamiento de que al instaurar el recurso de *revisión fiscal* la recurrente debía expresar las razones que hubieran determinado la importancia y trascendencia del recurso, pero se *modificó el sistema de determinación de la cuantía* para su procedencia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es decir, ésta *debía exceder de 40 veces el salario mínimo elevado al año* —artículo 3º bis de la Ley de Amparo—.

Cabe mencionar que en la nueva redacción del artículo 250 del Código citado, se suprimió el párrafo que establecía la tramitación del recurso de revisión fiscal, conforme a lo dispuesto para el recurso de revisión en amparo indirecto.

En consecuencia, **a partir de marzo de 1984**, fecha de iniciación de vigencia de la aludida reforma, el recurso de revisión fiscal quedó sin trámite, y aún cuando en el año de 1988 se adiciona el artículo 104 constitucional, en su fracción I, inciso b), en el sentido de que la tramitación del nuevo recurso de revisión -fusión del recurso de revisión y el de revisión fiscal- se tramitaría conforme a la Ley de Amparo, esto no ha sido suficiente para que los Magistrados de los Tribunales Colegiados se sujeten a ello.

Ahora bien, el texto del artículo 104 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente en 1985, establecía la posibilidad para las autoridades de interponer el recurso de revisión ante la Suprema Corte, sólo en contra de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en segunda instancia.

Así tal disposición señalaba en el quinto párrafo, lo siguiente:

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

I.

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

La revisión se sujetará a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en Amparo Indirecto, y la resolución que en ella dicte la Suprema Corte de Justicia quedará sujeta a las normas que regulan la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias de amparo". (66)

En el **Código Fiscal de la Federación de 1986**, los lineamientos de los recursos en comento continuaron su vigencia en los términos ya apuntados, pero se adiciono un segundo párrafo al artículo 250, en donde se determinó la manera para el cálculo de la cuantía de aquellos negocios en que las contribuciones debían determinarse o cubrirse por períodos inferiores a un año, indicando que se consideraría el monto que resultara de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período de que se tratara y multiplicar el cociente por doce, lo cual se esquematiza en los siguientes términos:

CONTRIBUCIONES POR PERIODO MENOR DE UN AÑO	IMPORTE DE LA CONTRIBUCIÓN Entre	No. DE MESES DEL PERIODO	= COCIENTE X 12	=CUANTÍA DEL ASUNTO
--	--	-----------------------------	-----------------	------------------------

Ahora bien en el **Código Fiscal de la Federación vigente en 1987**, los recursos de que se trata se regularon de la siguiente forma:

Por lo que respecta al *recurso de revisión*, en el artículo 248 del referido ordenamiento legal se establecieron tres hipótesis de procedencia:

(66) Leyes y Códigos de México. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. 77ª. Edición. México. 1985. pp. 81-82.

- Por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento siempre que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido de la sentencia, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones, cuando el interés del negocio excediera de 100 veces el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, en vigor al momento en que se dictara el fallo respectivo.
- En el caso de los negocios con *cuantía indeterminada*, el recurso procedía cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado.
- Cualquiera que fuera el monto del negocio, en los asuntos en que se controvertía el interés fiscal de la Federación y, el negocio era de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La regulación del *recurso de revisión fiscal* no sufrió modificación alguna, puesto que en el artículo 250 del Código mencionado, en primer término, se precisó que en el escrito de revisión debían exponerse las razones que determinarían la importancia y trascendencia del asunto, la cual se consideraba acreditada cuando el valor del negocio excedía de 40 veces el salario mínimo elevado al año, en términos de lo establecido por el artículo 3º Bis, de la Ley de Amparo.

Por otra parte, en el segundo párrafo de la disposición en comento, se estableció el procedimiento para el cálculo del monto del asunto para aquellos casos en que las contribuciones debían determinarse o cubrirse por períodos inferiores a un año -se consideraría el monto que resultara de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo de que se tratara y multiplicar el cociente por doce-.

La fracción I del artículo 104 Constitucional, fue reformada sustancialmente en el año de 1988, toda vez que desapareció el recurso de revisión fiscal y se expresa que éste se fusiona con el recurso de revisión de segunda instancia del procedimiento contencioso administrativo, quedando únicamente un recurso de revisión, del cual conocería el Tribunal Colegiado del Circuito.

La reforma reseñada inició su vigencia el 15 de enero de 1988, fecha en que los Tribunales Colegiados de Circuito conocerían, en exclusiva, de los amparos en donde se cuestionara la legalidad de los actos de autoridad, particularmente las sentencias de los demás tribunales del país, como lo es el Tribunal Fiscal de la Federación.

Al efecto se emitió el **"Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Instituciones de Finanzas"**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988, que por lo que se refiere al recurso de revisión, *inició su vigencia a partir del 15 de enero de 1988.*

En este Decreto se derogó el artículo 250 del Código mencionado, que establecía el recurso de revisión fiscal, lo cual generó una simplificación de instancias, es decir, la primera se tramitaría en el juicio de nulidad promovido ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en tanto que se le concedió a la autoridad la posibilidad de instaurar el recurso de revisión ante el Poder Judicial de la Federación y, la segunda, porque con ello se permitía que el particular acudiera al juicio de amparo.

Al respecto en la exposición de motivos del Decreto precisado se indicó:

"El propósito principal de la iniciativa era la realización efectiva, en el ámbito de lo fiscal a los postulados constitucionales de impartición de justicia pronta, completa y oportuna, mediante un sistema sencillo pero respetuoso de las formalidades esenciales del procedimiento, y que permite impartirla regionalmente". (67)

De acuerdo con lo establecido por el artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1988, las hipótesis de procedencia del recurso de revisión eran las siguientes:

- *Por violaciones procesales cometidas durante el juicio* siempre que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido de la sentencia, o por *violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias*, cuando la cuantía del negocio *excediera de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal*, en vigor al momento en que se dictara el fallo conducente.
- Tratándose de contribuciones que debían determinarse o cubrirse por periodos inferiores a 12 meses, la cuantía del negocio se determinaba considerando el monto que resultara de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que correspondiera y, multiplicar el cociente por 12.
- Cuando el asunto fuera de *cuantía inferior a las 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en vigor al momento en que se emitiera el fallo respectivo, o de un monto indeterminado*, el recurso procedía cuando el asunto era de *importancia y trascendencia*, elementos que debía razonar la recurrente para efectos de la admisión del recurso.

(67) "Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Instituciones de Finanzas", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988.

Al respecto, el legislador *presumía* que tenían las características de importancia y trascendencia, los asuntos que versaran sobre la determinación de sujetos obligados, de los conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas, para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

- Cuando independientemente del monto del negocio, la resolución o sentencia afectara el interés fiscal de la Federación y, a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el asunto fuera de importancia –la interpretación de leyes o reglamentos, las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijarse los alcances de los elementos constitutivos de una contribución–.

Es conveniente mencionar que a partir de esta reforma, el recurso de revisión también es procedente en contra de las resoluciones o sentencias pronunciadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en los asuntos de atracción contemplados en el artículo 239 Bis, del Código Fiscal de la Federación en comento.

Así también, cabe indicar que el recurso sólo podía interponerlo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los juicios versaran sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales.

Otro aspecto importante de comentar, es la reforma que sufrió el artículo 249 del ordenamiento legal en comento, en el sentido de que cuando el particular interpusiera amparo directo contra la misma sentencia o resolución impugnada a través del recurso de revisión, ambas instancias serían resueltas por el mismo Tribunal Colegiado de Circuito que conociera del primero, lo cual tendría lugar en una misma sesión.

Las reglas antes apuntadas estuvieron vigentes durante los años de 1989, 1990, 1991, 1992, 1993 y 1994.

Ahora bien, mediante la **"Ley que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales"**, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1994, que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1995, se adicionó una segunda parte al cuarto párrafo, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, en donde se estableció:

"Artículo 248.- . . .

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso, cuando la resolución o sentencia afecte el interés fiscal de la Federación y, a su juicio, el asunto tenga importancia, independientemente de su monto, por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución. **Tratándose de resoluciones favorables al particular dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, las autoridades podrán interponer el recurso de revisión, independientemente del monto o de la sanción de que se trate". (68)**

Es decir, a las causales de procedencia del recurso de revisión existentes hasta diciembre de 1994, se añade una nueva a partir del 1º de enero de 1995, como lo fue la relativa a las resoluciones favorables emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Público, con independencia del monto o la sanción impuesta.

En el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995, a través del **"Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras"**, que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1996, se modifica el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

(68) "Ley que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales", publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de diciembre de 1994.

Al respecto se señaló que, el **recurso de revisión** se podía interponer en contra tanto de las resoluciones pronunciadas en primera instancia por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, como de aquéllas que no pudieran ser apelables ante ésta, por haberse emitido de acuerdo a jurisprudencia del Poder Judicial Federal. Al respecto se contemplaron las siguientes hipótesis de procedencia:

- Por violaciones procesales cometidas durante el juicio, siempre que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido de la sentencia, o por violaciones que se hubieran cometido en las propias resoluciones o sentencias, cuando la *cuantía del asunto excediera de 200 veces el salario mínimo general diario elevado al año del área geográfica correspondiente al Distrito Federal*, en vigor al momento en que se emitiera el fallo respectivo.
- Tratándose de contribuciones que debían determinarse o cubrirse por periodos inferiores a 12 meses, la cuantía del negocio se determinaba considerando el monto que resultara de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que correspondiera y, multiplicar el cociente por 12.
- Cuando el asunto fuera de *cuantía inferior a las 200 veces el salario mínimo general diario elevado al año del área geográfica correspondiente al Distrito Federal*, en vigor al momento en que se *pronunciara el fallo respectivo*, o de *monto indeterminado*, el recurso procedería cuando el *asunto fuera de importancia y trascendencia*, elementos que debía razonar el recurrente para efectos de la admisión del recurso.
- Independientemente del monto del negocio, cuando la resolución o sentencia afectara el interés fiscal de la Federación y, a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el asunto fuera de importancia –la interpretación de leyes o reglamentos, las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijarse los alcances de los elementos constitutivos de una contribución–.

- El asunto se refiriera a resoluciones dictadas en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, sin considerar el monto del negocio o de la sanción impuesta.

De acuerdo con la "**Ley que establece y modifica leyes fiscales**", publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1996, en vigor a partir del 1º de enero de 1997, se modifican las reglas aplicables al recurso de revisión, en los términos indicados en el **artículo 248 del Código Fiscal de la Federación**, las cuales a la fecha están vigentes.

Al respecto se señala que, el recurso es procedente en contra de las resoluciones o sentencias emitidas por las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación (regla general), así como de los fallos dictados por el Pleno o las Secciones de la Sala Superior del referido Tribunal, tratándose de aquéllos asuntos en los que hayan ejercido las facultades de atracción contempladas por el artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación —excepción—.

Las hipótesis de procedencia del recurso de revisión, son las siguientes:

1.1.- Cuantía del asunto.

En primer término, el recurso es procedente cuando **la cuantía del asunto exceda de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento en que se dicte la resolución o sentencia.**

Respecto a dicha regla, se dispone que tratándose de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por períodos inferiores a 12 meses, la cuantía se obtiene considerando el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período respectivo y, multiplicar el cociente por 12.

Cabe indicar que hasta antes de la reforma al artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1996, cuando el asunto no tenía la cuantía necesaria para que fuera procedente el recurso de revisión era necesario que la recurrente acreditará la importancia y trascendencia de este.

Para constatarlo se invoca la tesis XXI.2º.4 A, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, que es del tenor siguiente:

“REVISION FISCAL, RECURSO DE. PROCEDENCIA DEL, CUANDO LA UNIDAD ADMINISTRATIVA QUE LO INTERPONE LO HACE EN REPRESENTACION DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO DE NULIDAD Y DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, EN ASUNTOS DE CUANTIA INFERIOR A 3500 VECES EL SALARIO MINIMO GENERAL DIARIO DEL AREA GEOGRAFICA CORRESPONDIENTE AL DISTRITO FEDERAL, O DE CUANTIA INDETERMINADA.- Para que proceda el recuso de revisión fiscal señalado en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, en asuntos de cuantía inferior a las 3500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, o de cuantía indeterminada, la unidad administrativa que la promueva, en representación de la autoridad demandada en el juicio natural, debe exponer las razones por las cuales estima importante y trascendente el asunto de que se trate, para hacer evidente lo excepcional del mismo, conforme a lo previsto en la primera parte, del párrafo tercero, del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación, no obstante también haya interpuesto el medio de impugnación en comento, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, pues, en ese supuesto, ninguna obligación tiene de exponer razón alguna para poner de manifiesto la importancia del negocio, ya que, corresponde al Tribunal Colegiado determinar si se surten las hipótesis de admisión del recurso a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal Federal invocado”. (69)

(El subrayado es nuestro).

(69) "Semanario Judicial de la Federación". 9ª Época. Tomo I. Mayo de 1995. p. 403.

La hipótesis de la cuantía del negocio ha subsistido en diversos Códigos, y en un tiempo constituyó la regla general para la procedencia del recurso de revisión, cuyo monto ha ido variando, en los siguientes términos.

- ⇒ En el artículo 242 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1967, se estipuló que cuando la recurrente interpusiera el recurso de revisión fiscal, se consideraba que el asunto era de importancia y trascendencia cuando la cuantía de éste ascendiera a \$ 500,000.00 o una mayor.
- ⇒ Durante los años de 1981 a 1983, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 250 del mencionado Código, se consideraba que el recurso de revisión fiscal era de importancia y trascendencia cuando la cuantía del negocio excedía de \$ 1,000,000.00.
- ⇒ En 1984 se aumentó la cuantía del valor del asunto al equivalente a 40 veces el salario mínimo elevado al año y, se consideraba que un asunto era de importancia y trascendencia para efectos del recurso de revisión fiscal, cuando su monto ascendía a la cantidad mencionada.

La anterior modificación derivó de la consideración consistente en que, el recurso de revisión fiscal constituía un medio de defensa de la autoridad para acercarla a un plano de igualdad con el particular y, evitar así una gran acumulación de juicios en la Segunda Sala de la Suprema Corte.

- ⇒ Para los años de 1986 y 1987, el Código Fiscal disponía que sería procedente el *recurso de revisión*, por violaciones procesales cometidas durante el procedimiento siempre que afectaran las defensas del recurrente y trascendieran al sentido de la sentencia, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones, cuando la cuantía del asunto excediera de 100 veces el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la sentencia –artículo 248-.

Respecto al *recurso de revisión fiscal* en el artículo 250 del referido Código, se estableció que se consideraría que el asunto era importante y trascendente cuando el interés del negocio *excediera 40 veces el salario mínimo elevado al año*.

Sin embargo, desde el año de 1986 existió una limitación a la cuantía necesaria para la instauración del recurso, que consistía en que tratándose de contribuciones que debían determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para poder saber a cuanto ascendía el asunto, se debería considerar el monto que resultara de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que corresponda y, el resultado se multiplicaba por doce.

Al respecto es pertinente señalar que, que existen criterios que indican que para el caso de las aportaciones de cuotas obrero patronales no se puede efectuar el cálculo del monto del asunto de manera fraccionada en los términos apuntados en el párrafo anterior, en virtud de que se ha considerado que éstas no tienen el carácter de una prestación periódica, en atención a que la relación contractual puede subsistir o no con posterioridad a la interposición del recurso de revisión.

Sustenta lo antes apuntado, el contenido de la tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito, que dice:

“REVISION FISCAL CUANTIA PARA ACREDITAR LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE.- Es improcedente y debe desecharse el recurso de revisión fiscal cuando la autoridad recurrente para acreditar la importancia y trascendencia del asunto y en consecuencia la procedencia de recurso argumenta que el asunto excede de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal con base en el segundo párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que no es válido aplicar las operaciones aritméticas señaladas en el párrafo anterior, es decir, dividir el importe de la contribución entre el número de

meses comprendidos que corresponda y multiplicar el cociente por doce, ya que la cantidad exigida por cuotas obrero-patronales no tiene el carácter de prestación periódica, como lo exige el dispositivo legal mencionado, en cuanto que el hecho que les da origen es una relación obrero-patronal, que no es necesariamente indefinida, por lo que al dejar de existir esta relación tampoco existirá la obligación de pagar dichas cuotas". (70)

(El subrayado es nuestro).

En el Código Fiscal de la Federación de 1988, la cuantía ascendió a 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, lineamiento que continuo vigente hasta el 1º de enero de 1995.

⇒ El Código vigente en 1996, estableció que el asunto debería exceder de 200 veces el salario mínimo general diario elevado al año del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en vigor al momento en que la Sala dictara el fallo.

⇒ Actualmente es necesario que la cuantía del negocio exceda de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en vigor cuando se emita la resolución o sentencia respectiva.

En esa tesitura, es evidente que hasta antes del año de 1986, la regla para la procedencia del recurso de revisión fiscal en el procedimiento contencioso administrativo, se actualizaba cuando el asunto era de importancia y trascendencia por la cuantía, por lo que la autoridad recurrente al formular el recurso no estaba obligada a razonar por separado la importancia y la trascendencia del asunto, siendo suficiente que expresara que la cuantía del negocio era la establecida para tales efectos en el Código Fiscal de la Federación.

(70) "Gaceta del Semanario Judicial de la Federación No. 42". Junio de 1991. p. 103.

Cabe indicar que, no obstante las diversas reformas que ha sufrido la hipótesis de procedencia de la cuantía del asunto, en la práctica esto no siempre implica que el Tribunal Colegiado a quien corresponda conocer del asunto, admita el recurso de revisión, puesto que existen criterios en donde se considera que aún cuando un asunto ascienda al monto indicado en la Ley, sin embargo, para efectos de la admisión de dicho medio de defensa éste debe considerarse como indeterminado.

A vía de ejemplo se cita aquel negocio en donde la autoridad fiscal pronuncia una resolución sobreseyendo la instancia intentada porque se presentó de manera extemporánea y, dado que la litis del juicio de nulidad se centró en que la Juzgadora determinara si fue legal tal proceder, para efectos del recurso de revisión se considerara que el monto del asunto es indeterminado.

Ilustra lo anterior, la jurisprudencia No. VI.2o.J/353 sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, en donde se expresa:

"REVISION CONTRA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CUANTIA INDETERMINADA CUANDO EL RECURSO ADMINISTRATIVO SE SOBRESEYO.- Si la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo sobreseyó por extemporáneo el recurso de inconformidad interpuesto por la enjuiciante, la litis planteada ante la Sala a quo consiste en determinar si dicho sobreseimiento fue o no correcto y por ende la cuantía del asunto es indeterminada". (71)

Otro caso en el cual no se admite el recurso de revisión, no obstante que la determinación del crédito cumpla con la cuantía precisada en la fracción I, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1996, es aquél en donde al interponerse el recurso de revisión se recurre únicamente el considerando que declara la nulidad parcial de la resolución impugnada en el juicio de anulación, es decir, una parte del crédito determinado.

(71) "Gaceta del Semanario Judicial de la Federación". Tomo 86. Febrero de 1995. p. 45.

Para comprobar nuestra afirmación, se invoca el criterio vertido por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el recurso de revisión RF 1515/96, interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en contra de la sentencia de fecha 28 de mayo de 1996, pronunciada por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nulidad 100(14)64/94/837/93.

En la ejecutoria conducente, en la parte que nos interesa se indicó:

“CUARTO.- Resulta innecesario transcribir los agravios que hacen valer las autoridades recurrentes, en virtud de que en el presente asunto no se satisfacen los requisitos de procedibilidad exigidos por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente hasta el treinta y uno de diciembre de 1996, para la procedencia del recurso. . . .

Ahora bien, por una parte, en el caso a estudio contra lo que afirman las autoridades recurrentes en su oficio de agravios, no se surte el requisito de cuantía que establece el primer párrafo del artículo aludido, habida cuenta de que la resolución impugnada de nulidad lo constituye la contenida en el oficio número 102-A-025-02-A-IVA-009698, de fecha veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y tres, emitida por el entonces Administrador Local de Auditoría Fiscal de Tampico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la cual se determinan créditos por concepto de impuestos omitidos, recargos y multas, sin embargo en la sentencia reclamada, la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación por una parte reconoció la validez respecto de los impuestos omitidos y los recargos determinados y por otra parte, declaró la nulidad de la resolución impugnada únicamente por lo que se refiere a las multas impuestas en cantidad de SETECIENTOS TREINTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS OCHENTA PESOS, CON TRECE CENTAVOS; aspecto que es la materia del presente recurso de revisión; por lo que al no exceder esa cantidad del importe de doscientas veces el salario mínimo general diario elevado al año del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en la fecha de emisión de la sentencia recurrida que ascendía a la cantidad de UN MILLON CUATROCIENTOS SETENTA MIL NOVECIENTOS CIENCUENTA PESOS; de manera que no se surte la cuantía requerida para la procedencia del recurso.

Al respecto es aplicable la Jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que con el número 2ª/J.36/95, aparece publicada en las páginas 191 y 192, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de agosto de mil novecientos noventa y cinco, que a la letra dice: "REVISIÓN FISCAL. BASES PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA. POR RAZÓN DE CUANTÍA.-(transcribe)".

(El subrayado es nuestro).

Esto es, en la ejecutoria transcrita se resolvió desechar el recurso de revisión intentado, en virtud de que la cuantía de asunto no excedía de 200 veces el salario mínimo general diario elevado al año del área correspondiente al Distrito Federal, puesto que si bien el monto del negocio era de \$1'741,654.58, cuando la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal Federación resolvió el juicio por una parte, confirmó la validez del crédito fiscal en lo principal y por otra, declaró la nulidad de las multas impuestas al contribuyente en cantidad de \$735,680.13.

Por lo que, el Tribunal Colegiado concluyo que si el recurso de revisión únicamente se había instaurado por la autoridad demandada en contra de la nulidad de las multas, luego entonces, sólo debía tomarse la cuantía de éstas para efecto de analizar la procedencia del recurso de revisión.

Por otra parte, de acuerdo con la redacción del Código Fiscal de la Federación vigente, se desprende que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no puede fundarse en dicha hipótesis legal para efecto de instaurar el recurso de revisión (supuesto establecido en la fracción I, del artículo 248 del Código mencionado vigente), toda vez que son los supuestos contenidos en la fracción III de dicho precepto, los que se aplican tratándose de resoluciones dictadas por dicha Secretaría o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales.

Es pertinente mencionar, que la gran ventaja implícita del supuesto en comentario consiste en que cuando el recurso se plantea de acuerdo a la cuantía del negocio, la recurrente tiene amplitud de defensa para alegar cualquier tipo de violación, ya sea procesal, formal o de fondo, tal y como se sostiene en la tesis cuyo rubro expresa: **“REVISIÓN FISCAL. AGRAVIOS INATENDIBLES CUANDO LA PROCEDENCIA DEL RECURSO SE APOYA EN LAS CAUSALES CONTEMPLADAS EN EL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**, la cual se transcribe en páginas posteriores.

2.- Importancia y trascendencia del asunto.

En la fracción II del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente, se establece que *cuando la cuantía del negocio es inferior a las 3500 veces el salario general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente a la fecha en que se pronuncie la resolución o sentencia a recurrir, o de cuantía indeterminada*, para que el Tribunal Colegiado de Circuito admita el recurso de revisión, la recurrente debe razonar la **importancia y trascendencia** del asunto para efectos de la admisión.

La expresión de **“asunto de importancia y trascendencia”** como elemento para la procedencia del presente recurso, se contemplo por primera vez en el Código Fiscal de la Federación de 1967, que disponía que la autoridad debía acreditar ambos elementos cuando interpusiera tanto el recurso de revisión, en contra de la sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal de la Federación actuando en Pleno, como el de revisión fiscal, el cual le correspondía conocer a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior es así, puesto que el *artículo 240 del Código Fiscal de la Federación de 1967*, establecía que el recurso de revisión ante el Tribunal Fiscal de la Federación en Pleno, procedería cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría o del Departamento de Estado a que el asunto correspondiera, o de los directores o jefes de los organismos descentralizados, *en su caso*.

Ahora bien, en contra de las resoluciones emitidas por el Pleno del Tribunal Fiscal al conocer de la revisión antes precisada, la autoridad podía interponer el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para lo cual en el escrito conducente debía exponer las razones que determinaban la importancia y trascendencia del asunto, en términos de lo dispuesto por los artículos 242 y 243, del Código Fiscal invocado.

Al respecto, el artículo 244 del referido Código precisaba que previamente al estudio del fondo del negocio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación examinaría si la recurrente había justificado la importancia y trascendencia del asunto y, si a su juicio, dichos requisitos no se habían acreditado, desecharía el recurso.

La obligación de demostrar la importancia y trascendencia del asunto, derivó de lo consignado en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, en donde el Legislador precisó en las páginas 15 y 16, lo siguiente:

"39.- Como una innovación indispensable para proteger los intereses nacionales, se crea un recurso que pueden hacer valer las autoridades contra las sentencias de las Salas y del que debe conocer el Tribunal Fiscal en Pleno. El recurso debe interponerse sólo cuando se trate de asuntos de importancia y trascendencia a juicio de los titulares de las Secretarías, Departamentos o de los organismos autónomos, quienes expresamente deberán autorizar dichos recursos, o en su ausencia, los funcionarios que legalmente deban sustituirlos.

40.- La revisión de las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal ante la Suprema Corte de Justicia, se regula en el proyecto proponiendo que las autoridades tengan la facultad de interponer el recurso contra las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal en Pleno respecto de los asuntos de importancia y trascendencia llevados a su conocimiento, en virtud de recursos interpuestos por las autoridades contra las

sentencias de las Salas. Se considera que la solución propuesta limita de manera muy efectiva el número de negocios que pueden someterse al más alto Tribunal, puesto que la capacidad de decisión del Tribunal Fiscal en Pleno no excede de 300 asuntos por año. De este número los casos en que habrá de interponerse el recurso ante la Suprema Corte de Justicia seguramente serán en cantidad reducida y ello aliviará de manera importante la situación que ha venido registrándose y que en parte ha contribuido al rezago por el que atraviesa la propia Suprema Corte de Justicia".

(72)

(El subrayado es nuestro.)

De lo antes transcrito se desprende que, el acreditamiento de la importancia y trascendencia del asunto como requisitos para la admisión del recurso de revisión fiscal, fue considerado por el Legislador como una solución atinada cuyo único objeto consistía en limitar el número de negocios que se someterían al conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tan es así que en la exposición de motivos se indicó que esa circunstancia aliviaría en forma importante la situación de rezago por la cual atravesaba nuestro Máximo Tribunal de Justicia.

Ahora bien, la solución concedida al problema del atraso de los asuntos por resolver por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pareciera ser acertada al pretender que se redujera el número de asuntos de los cuales conocería nuestro máximo Tribunal, sin embargo dicha propuesta es ilegal, toda vez que olvido el principio de la impartición de justicia pronta y expedita.

Aunado a ello, con la solución proporcionada por el Legislador, a efecto de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación conociera de un número reducido de asuntos, se ignoró la función primordial del Poder Judicial de la Federación que consiste en impartir justicia, la cual también deben acatar los Tribunales jerárquicamente inferiores a ella, como son los Tribunales Colegiados de Circuito.

(72) Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966.

La situación que se comenta es criticada por Dolores Heduán Virués, en su libro "Las Funciones del Tribunal Fiscal", en donde expresa:

"... lo que medularmente preocupa es la confusión de jurisdicciones que se produce cuando se erige a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un tribunal de alzada para lo contencioso administrativo, como remedio contra la supuesta injusticia de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación. En efecto, un órgano judicial no debe funcionar como revisor de los actos de un tribunal administrativo, sin violentar el principio de la separación de Poderes. Un órgano judicial federal cuya misión eminente es garantizar a los individuos una conducta constitucional de las autoridades, no debe intervenir para garantizar a las propias autoridades la defensa de sus pretendidos derechos. Las sentencias de un tribunal administrativo que vela por la legalidad de los actos de autoridad que pueden lesionar, más que a nadie a los particulares, han de merecer absoluto respeto y ser acatadas sin reservas por la autoridad. El que una autoridad pida a la Corte la revisión de los actos de otra autoridad, llámesele como se le llame equivale al juicio directo del amparo, rebaja la categoría suprema del más alto Tribunal de la República y disminuye la jerarquía del Tribunal Fiscal de la Federación y la confianza a que debe responder en el seno del Poder Ejecutivo en razón de los fines mismos de autocontrol para que fue instituido. Es claro que del error humano, como del error técnico, nadie está exento. Yo admito pues que en algunos casos el Tribunal Fiscal de la Federación incurra en errores jurídicos; si en perjuicio del particular, éste puede demandar la protección constitucional de la Justicia de la Nación; si en perjuicio de las autoridades, éstas no deben combatirlo rompiendo los moldes sistemáticos de valiosas instituciones de derecho, como no pueden combatir el error jurídico de que también son susceptibles los fallos definitivos de amparo. Para remediar las interpretaciones de la Ley, adversas al Fisco, hay otros caminos: uno, encargar de la defensa de sus negocios a técnicos de derecho capaces de hacer triunfar la razón donde la hay. . .". (73)

(73) HEDÚAN VIRÚES, Dolores. Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación. Editorial Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México. 1971. p. 85.

En ese sentido, el recurso de revisión fiscal en el procedimiento contencioso administrativo es un medio de impugnación extraordinario, de cuya impugnación en un inicio le correspondía conocer a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por tratarse de asuntos de importancia y trascendencia, situación que se consideraba cumplida si el asunto tenía la cuantía consignada en el Código Fiscal de la Federación.

El recurso de revisión en el procedimiento contencioso administrativo era considerado como un medio de impugnación excepcional, por tratarse de asuntos importantes y trascendentes para la autoridad, respecto a los cuales en un principio existía la obligación de acreditar ambos elementos, en los términos indicados en párrafos anteriores.

Al respecto en el Código Fiscal de la Federación en vigor en 1987, se dispuso que cuando el negocio tuviera una *cuantía indeterminada*, el recurso de revisión procedería si el *asunto era de importancia y trascendencia*, a juicio del titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado.

Además se indicó, que también podía instaurarse dicho medio de defensa cualquiera que fuera el monto del negocio, en los casos en que se controvertiera el interés fiscal de la Federación y, el asunto tuviera importancia y trascendencia a juicio del titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En cuanto al *recurso de revisión fiscal* es importante mencionar, que el artículo 250 del Código mencionado, señalaba que los elementos de la importancia y trascendencia del negocio se consideraban acreditados si el valor del negocio excedía de 40 veces el salario mínimo elevado al año.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido por el artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1988, la autoridad podía instaurar el recurso de revisión cuando el monto del negocio fuera superior a las 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en vigor al momento en que se emitiera el fallo respectivo.

Cuando el asunto no reunía el monto antes señalado o éste era indeterminado, el recurso podía instaurarse siempre que el *asunto fuera de importancia y trascendencia*, elementos que debía razonar el recurrente para efectos de la admisión del recurso.

Así mismo *por primera vez, el legislador presume* por una parte, que gozaban de las características de importancia y trascendencia, los negocios que versaran sobre la determinación de los sujetos obligados, de los conceptos que integraban la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas, para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

Por otro lado, se consideraba que el asunto era de importancia cuando en la sentencia recurrida la Juzgadora hubiera realizado la interpretación de leyes o de reglamentos, hubiese decidido acerca de las formalidades esenciales del procedimiento, o fijado los alcances de los elementos constitutivos de una contribución; supuestos que guardaban relación con el hecho de que la resolución o sentencia afectara el interés fiscal de la Federación, independientemente del monto del negocio; lineamientos que estuvieron vigentes hasta el año de 1995.

Para que se actualizara esta causa de procedibilidad del recurso, era necesario que en el juicio fiscal las partes hubieran controvertido la interpretación de leyes o de reglamentos, alguna de las formalidades esenciales del procedimiento o se hubiesen fijado los alcances de los elementos constitutivos de una contribución; aspectos acerca de los cuales debía pronunciarse la Responsable en el fallo recurrido; pues en caso contrario, se consideraba que se surtía la causal de procedencia relativa a violaciones cometidas en la resolución o sentencia.

Ilustra lo que se comenta, el criterio sostenido el 27 de junio de 1991, por el Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito, al resolver la revisión fiscal 25/91 promovida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es del siguiente tenor:

"REVISION CONTRA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. SUPUESTOS DEL PARRAFO CUARTO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- El párrafo cuarto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación al hablar de los tres distintos supuestos que hacen procedente el recurso de revisión interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no se refiere a que las salas del Tribunal Fiscal de la Federación simplemente interpreten leyes o reglamentos, observen o violen las formalidades esenciales del procedimiento o fijen el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, sino que estos tres supuestos deben haber sido, precisamente, la materia de la litis en el juicio fiscal. Así se desprende de la redacción de dicho párrafo cuarto que exige que la resolución o sentencia afecte el interés fiscal de la federación, y el asunto, o sea la cuestión planteada ante la potestad del Tribunal Fiscal, tenga importancia por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento o de la fijación del alcance de los elementos constitutivos de una contribución, cierto de que las salas del tribunal fiscal de la federación pueden, eventualmente resolver cuestiones relacionadas con los tres aspectos antes mencionados, sin que ello haya sido materia de litis, pero en este caso no se tratará de los impuestos que contempla el párrafo cuarto del artículo 248 ya mencionado, sino de las hipótesis que se consignan en el párrafo primero, concretamente, se trataría de violaciones cometidas en la resolución o sentencia, al resolver sobre cuestiones que no fueron planteadas en el juicio". (74)

Otro aspecto que es oportuno comentar, es que cuando la recurrente optaba por plantear el recurso apoyándose en las causales en comento, la autoridad no podía formular en los agravios cualquier tipo de violación, sino exclusivamente aquellos que de manera expresa se contemplaran en la hipótesis elegida.

Sustenta nuestra afirmación, la tesis que por mayoría de votos sostuvo el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en sesión del 19 de septiembre de 1991, al resolver la revisión fiscal 26/91, que reza:

(74) Semanario Judicial de la Federación. Epoca 8ª. Tomo VIII-Septiembre. p. 190

“REVISION FISCAL. AGRAVIOS INATENDIBLES CUANDO LA PROCEDENCIA DEL RECURSO SE APOYA EN LAS CAUSALES CONTEMPLADAS EN EL CUARTO PARRAFO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- De la interpretación del primer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que cuando el recurso es procedente, en atención a la cuantía del mismo la autoridad afectada tiene amplitud de defensa para hacer valer cualquier tipo de violación, sea procesal, formal o de fondo. En cambio, cuando el asunto de que se trata, no rebasa la cuantía que exige el primer párrafo del precepto citado, el legislador, en el cuarto párrafo del mismo, estableció diversos casos que reúnen los requisitos de importancia y trascendencia, para hacer procedente, igualmente el recurso; sin embargo, en estos casos la autoridad afectada ya no podrá hacer valer cualquier tipo de violación, sino exclusivamente aquellas que en forma expresa están contempladas en esa parte del precepto, y que a juicio del tribunal Colegiado, efectivamente, se den en el caso concreto, y que son, las relacionadas con la interpretación de una ley o reglamento, violaciones a las formalidades esenciales del procedimiento o aquellas relativas a la fijación del alcance de los elementos constitutivos de una contribución. Por tanto, cuando la procedencia del recurso, de da por actualizarse los supuestos del artículo 248, cuarto párrafo, invocado, es incuestionable que los únicos agravios que pueden ser materia de estudio, por parte del tribunal resolutor, son aquellos que están relacionados precisamente con los motivos de importancia y trascendencia previstos en ese precepto, que dieron origen a la procedencia del medio de defensa, y que a juicio del cuerpo colegiado que conoce del recurso, realmente se den en el caso. De ahí, que si se introducen agravios ajenos a estos supuestos, los mismos sean inatendibles”. (75)

En el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1996, se consignaron las siguientes reglas:

- El recurso procedía cuando el monto del negocio excedía de 200 veces el salario mínimo general diario elevado al año, correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión del fallo.

(75) Semanario Judicial de la Federación. Época 8ª. Tomo VIII-Noviembre. p. 300.

- Cuando el asunto fuera de una *cuantía inferior a la antes precisada o de un monto indeterminado*, el recurso procedía cuando el *asunto fuera de importancia y trascendencia*, elementos que debía razonar el recurrente para efectos de la admisión del recurso.
- Independientemente del monto del negocio, cuando la resolución o sentencia afectara el interés fiscal de la Federación y, a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el asunto se considerara de importancia –la interpretación de leyes o reglamentos, las formalidades esenciales del procedimiento, o la fijación de los alcances de los elementos constitutivos de una contribución–.
- El asunto se refiriera a resoluciones dictadas en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, con independencia del monto o de la sanción impuesta.

En cuanto al supuesto de procedencia referente a la cuantía del asunto, cabe señalar que se considera parcialmente acertada la medida del Legislador, al haber incluido a partir del año de 1997, dicha causal de procedencia en una fracción específica del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, indicando que cuando la cuantía del caso fuera inferior a 3500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento en que se pronunciara la resolución o sentencia, o en su caso, que el monto del negocio fuera indeterminado, se podría interponer el recurso siempre y cuando la recurrente razonara la importancia y trascendencia del negocio.

Lo anterior es así, toda vez que antes de esta reforma entre los Tribunales Colegiados de Circuito no existía un criterio unificado que indicara si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al igual que otras autoridades fiscales, estaba obligada a demostrar la importancia y trascendencia del asunto cuando no se reunía el requisito de la cuantía. Esto se ejemplifica con lo manifestado en las tesis que enseguida se invocan:

"REVISIÓN FISCAL, RECURSO DE, INTERPUESTO POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.-- El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el quince de enero de mil novecientos ochenta y ocho, establece como medio de impugnación de la autoridad, el recurso de revisión, y en el párrafo tercero impone a la recurrente la obligación de razonar la importancia y trascendencia del asunto, cuando en ello se sustente la interposición del recurso; en cambio en el párrafo cuarto que alude a la hipótesis en que la recurrente sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no se contiene esa obligación. Pero una correcta interpretación de los párrafos en comento, con base en el dictamen de la Cámara de Senadores, aprobado por la Cámara de Diputados, a propósito de la iniciativa de ley que contiene el precepto, permite aseverar que la obligación de razonar la importancia y trascendencia del asunto, al interponer el recurso de revisión, recae también a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y si no lo hace debe desecharse el recurso". (76)

"REVISIÓN FISCAL.- SU INTERPOSICIÓN POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO NO REQUIERE QUE ÉSTA PRECISE EN CUÁL HIPÓTESIS LEGAL ENCUADRA, PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA.- Aunque la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al interponer el recurso de revisión fiscal sólo exprese que, a su juicio, el asunto tiene importancia, sin especificar en cuál de los supuestos previstos por el cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación infiere, como este precepto no obliga a esta autoridad a razonar sobre ello, aquella circunstancia no constituye impedimento para que el órgano revisor examine si se afecta el interés fiscal y si el problema se contrae a alguno de los casos que prevé el citado precepto para decidir acerca de la procedencia del recurso". (77)

Por otra parte, cabe señalar que el problema que representa para las autoridades sustentar el recurso en dicha hipótesis legal, consiste en que no existe una norma jurídica ni criterio alguno que precise el significado de las palabras "importancia y trascendencia".

(76) Obra Conmemorativa del 55 Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. México. Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación. 1994. Tomo IV. p. 2143.

(77) Ibidem. p. 2145.

Para comprobarlo, a continuación se precisan algunas de acepciones gramaticales de ambas palabras:

"**IMPORTANCIA.**- Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante, o de mucha entidad o consecuencia . . .". (78)

"**TRASCENDENCIA.**- Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante . . .". (79)

"**TRASCENDENCIA.**- n. f. Acción de trascender. II Calidad de lo que es trascendente.". (80)

"**TRASCENDER.**- Empezar a conocerse o saberse un hecho o noticia que estaban ocultos o que sólo eran conocidos por un pequeño grupo. II Extenderse los efectos o las consecuencias de una cosa a otras cosas o a un medio distinto o más amplio. II Salir de una realidad o superar un determinado límite". (81)

De lo antes transcrito es evidente, que atendiendo a las acepciones gramaticales de las palabras importancia y trascendencia se debe concluir que ambos conceptos se encuentran entrelazados uno con otro, lo cual pone de manifiesto la dificultad para diferenciarlos cuando la autoridad recurrente formula los argumentos con apoyo en los cuales justifica ambos requisitos para efecto de la admisión del recurso, tan es así, que en la mayoría de los casos los Tribunales Colegiados desechan los recursos por considerar que la autoridad no demostró que se actualizan ambos requisitos.

(78) Diccionario Asuri de la Lengua Española, Tomo II. Bilbao. España. Asuri de Ediciones, S.A. 1992. p. 187.

(79) Ibidem, p. 1572.

(80) Enciclopedia Jurídica Ormeba, Tomo XIV. Argentina. Editorial Bibliográfica Argentina. 1967, p. 136.

(81) Loc. Cit.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversas jurisprudencias en las cuales indica que debe entenderse por "importancia y trascendencia" para efectos de la admisión del derogado recurso de revisión fiscal, las que resultan aplicables al recurso de revisión de forma análoga.

A vía de ejemplo, se invoca la tesis No. 36, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a la letra expresa:

"REVISIÓN FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE, IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. FUNDAMENTOS INEFICACES PARA JUSTIFICAR ESOS REQUISITOS.- Teniendo en cuenta el alcance conceptual que a las palabras 'importancia y trascendencia' ha dado esta Segunda Sala en la tesis jurisprudencial publicada en el Volumen CXXXVIII, tercera parte, página 59, de la Sexta Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyas consideraciones, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de importancia y trascendencia cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea, que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no pueden convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos) debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia, y además, que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave, resultan ineficaces los argumentos para justificar los requisitos de procedibilidad del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte que se mencionan, de involucrarse razonamientos que miran al fondo del negocio y que, lógicamente, no pueden ser tenidos en cuenta en este examen previo, que se refiere a la procedencia o improcedencia del recurso, y de exponerse las mismas razones para justificar simultáneamente la importancia y trascendencia del negocio, lo que conforme a la tesis de jurisprudencia invocada, resulta inadmisibles". (82)

(El subrayado es nuestro.)

(82) Semanario Judicial de la Federación. Apéndice 1985. Tercera Parte. p. 510.

Ahora bien, de la jurisprudencia transcrita se advierte que no se ha precisado de manera clara lo que se entiende por importancia y trascendencia, circunstancia que seguirá generando confusión y contradicción respecto a la interpretación de ambos elementos, como ha ocurrido con los recursos de revisión de los cuales conoció en su momento el Tribunal Fiscal de la Federación y, actualmente los Tribunales Colegiados de los diversos Circuitos.

Lo antes apuntado, conlleva a que se considere la causal de procedencia del recurso de revisión de que se trata como una restricción, puesto que en la mayoría de los casos ha sido desechado el medio formulado cuando se apoya en el supuesto de importancia y trascendencia del asunto, en razón de se contraviene el principio de impartición de justicia expedita, pues ni aún los propios Tribunales Colegiados se han puesto de acuerdo respecto a la diferenciación de ambos requisitos.

A manera de ejemplo se citan algunos de los criterios en donde se ha decidido que el asunto no reúne las características que se comentan:

➤ El vertido por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, en las ejecutorias correspondientes a los recursos de revisión fiscal 5/91, 11/91 y 10/90, en donde se decidió que no se acredita la importancia y trascendencia del asunto, cuando se alega que la Sala incurrió en violaciones de carácter procesal, que es del tenor siguiente:

"REVISION FISCAL IMPROCEDENTE. VIOLACIONES DE CARÁCTER PROCESAL, NO BASTAN PARA JUSTICAR LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL NEGOCIO.- El hecho de que durante la tramitación del juicio se hubiesen cometido violaciones de carácter procesal, de ninguna manera constituye un motivo para determinar que se está en presencia de un asunto de importancia y trascendencia, ya que con mucha frecuencia las partes afectadas aducen, independientemente de que sea o no cierto, que se han violado en su perjuicio determinadas normas que rigen el procedimiento, de ahí que esta cuestión, planteada para la procedibilidad del recurso de revisión, no atribuye al asunto el carácter de verdaderamente excepcional". (83)

(83) Semanario Judicial de la Federación. Época 8ª. Tomo XIV-Julio. Segunda Parte. p. 789.

La Jurisprudencia No. 1.4º. A. J/5, pronunciada por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en donde se precisó que no se acreditaba la importancia del asunto cuando la recurrente la justificara indicando que se trataba de la interpretación y aplicación de diversos preceptos constitucionales. Esta reza así:

“REVISIÓN ADMINISTRATIVA. IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE, AL NO REUNIRSE LOS REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO.- Los argumentos expresados por la autoridad recurrente para justificar la importancia del asunto, en el sentido de que ésta versa sobre cuestiones de interpretación y aplicación de diversos preceptos constitucionales, lo que lo hace excepcional, pueden convenir en la mayoría o en la totalidad de los asuntos, por lo que no se surte el requisito de importancia, pues no se trata de un asunto excepcional. En relación con la trascendencia del asunto, si la recurrente afirma que de subsistir la sentencia recurrida resultará de índole grave, ya que variará percepciones previstas por la Ley de Ingresos para la Hacienda Pública local que se destinan para satisfacer las necesidades de la población del Distrito Federal, también resulta insuficiente para considerar acreditado este requisito, si se toma en consideración que cada vez que las salas responsables dicten sentencias declarando la nulidad de las resoluciones emitidas por concepto de impuesto predial, habrán de variarse las percepciones de la Hacienda Pública Local. En consecuencia, al no acreditarse los requisitos de importancia y trascendencia del asunto, el recurso de revisión resulta improcedente y por lo mismo debe desecharse”. (84)

El criterio vertido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la Jurisprudencia No. 1.4º. A. J/19, en la cual se manifiesta que no reúne el carácter de excepcional, aquel negocio en donde se tratan de dilucidar los requisitos que deben contener los formatos de las declaraciones, puesto que tal planteamiento es común en múltiples asuntos. La jurisprudencia conducente a la letra dice:

(84) Semanario Judicial de la Federación. Época 8ª. Tomo VI. Segunda Parte-1. 1989. p. 404.

“REVISION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. RECURSO IMPROCEDENTE AL NO ACREDITAR LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL NEGOCIO.- Es ineficaz para acreditar la importancia y trascendencia del asunto el argumento expresado por la autoridad, en el sentido de que la sentencia que se dicte en el recurso, habrá de determinar la naturaleza de las declaraciones que en formato para ser llenado por los contribuyentes expide la autoridad administrativa, estableciendo que se trata de declaraciones de particulares y al no ser resoluciones fiscales, el juicio de nulidad es improcedente conforme al artículo 21, fracción II, de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, causales de improcedencia que son de orden público, toda vez que tal razonamiento es común a múltiples asuntos y no puede aplicarse en exclusiva a un caso jurídico concreto, no teniendo entonces, el carácter de excepcional”. (85)

3.- En la fracción III, del artículo 238, del Código Fiscal de la Federación vigente, se dispone que es procedente el recurso de revisión cuando se trate de una **resolución pronunciada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales**, siempre y cuando el asunto se refiera a cualquiera de las hipótesis señaladas en sus incisos a), b), c), d), e) y f).

Resulta oportuno indicar que dentro del rubro de autoridad fiscal de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, quedan incluidas las Tesorerías de los estados de la República Mexicana, que han celebrado convenios de colaboración administrativa con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la determinación y cobro del impuesto al valor agregado, entre otros impuestos.

En segundo término, es pertinente indicar que la separación de las causales contempladas en los incisos a), b) y d), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, del concepto de importancia con el que guardaban relación en Códigos anteriores, contribuye a ampliar el panorama de la autoridad puesto que le permite formular una mejor defensa de sus intereses, al poder escoger con mayor facilidad la causal de procedencia en que justifica la interposición del medio de defensa.

(85) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 8ª Época. Tomo 54. Junio de 1992. p. 1.

Lo anterior es así, dado que con anterioridad se consideraba importante un negocio cuando se interpretara una ley o reglamento, se fijaran el alcance de los elementos constitutivos de una contribución o se infringieran las formalidades esenciales del procedimiento, como se desprende del contenido de la jurisprudencia No. XIII. 1º. J/9, dictada por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito, que reza así:

“REVISIÓN FISCAL, PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, INTERPUESTA POR LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.- Las reglas generales sobre la procedencia del recurso de revisión fiscal contenidos en los párrafos primero y tercero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, no son aplicables respecto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toda vez que en relación con ella rige la regla especial contenida en el cuarto párrafo del mencionado precepto, conforme al cual esa Secretaría podrá interponer el recurso cuando la resolución o sentencia afecte el interés fiscal de la federación y a su juicio tenga importancia, independientemente de su monto; importancia cuya determinación no queda al arbitrio de la recurrente, sino limitada exclusivamente a tres casos; primero, que en la resolución o sentencia se haya interpretado una ley o un reglamento; segundo, que en ellas se haya fijado el alcance de los elementos constitutivos de una contribución; tercero que se haya infringido las formalidades esenciales del procedimiento. Entendiéndose por esto último la existencia de vicios procesales que hayan afectado la defensa de la recurrente, por lo que las violaciones contenidas en la resolución o sentencia, no quedan comprendidas en las infracciones a las formalidades esenciales del procedimiento, máxime que de estimar lo contrario, la revisión fiscal interpuesta por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, procedería en todos los casos con lo cual se haría notoria la disposición legal que limita su procedencia a los ya citados”.

(86)

(El subrayado es nuestro).

3.1.- Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa –inciso a) de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación-.

Se considera que esta hipótesis de procedencia del recurso de revisión, se actualiza cuando la juzgadora de primera instancia al emitir la resolución o sentencia recurrida, se aboca a la tarea de desentrañar el contenido interno del precepto legal o reglamentario, con fundamento en el cual la autoridad emitió la resolución impugnada en el juicio de nulidad, para conocer el sentido y el alcance de la disposición legal con base en el análisis gramatical, histórico, lógico o sistemático y, así poder concederle un determinado sentido.

Ilustra lo antes manifestado, la jurisprudencia No. V.1º. J/32 vertida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Quinto Circuito, que es del tenor siguiente:

“REVISION FISCAL INTERPUESTA CON APOYO EN EL PARRAFO PRIMERO Y CUARTO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, POR EL ADMINISTRADOR LOCAL JURIDICO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, DEBE DESECHARSE.- El recurso de revisión fiscal interpuesto por el Administrador Local Jurídico, apoyándose en el párrafo primero y cuarto del artículo 248 del Código Fiscal, debe desecharse porque el requisito de la cuantía no se encuentra satisfecho, pues el importe de lo demandado en el juicio de nulidad, no excede de las 3500 veces al salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal; tampoco se actualiza el segundo del párrafo cuarto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, puesto que no se está en presencia ni de interpretación de leyes o reglamento, ni de violaciones esenciales del procedimiento, porque en el caso la Sala Regional del Noroeste de Tribunal Fiscal de la Federación, no haya hecho una interpretación de la norma 32 del Manual de Procedimientos de Operación Aduanera, puesto que de la lectura de la sentencia impugnada, se colige claramente que tan sólo se invocó tal norma para resolver sobre la procedencia de la

nulidad interpuesta. 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, y en el caso no se da con sólo invocar o aplicar dichos preceptos como fundamento de sus razonamientos o consideraciones". (87)

La problemática que se presenta al respecto, consiste en que algunos Tribunales Colegiados manifiestan que no se surte la hipótesis de la interpretación de leyes o reglamentos, cuando de la lectura al fallo recurrido se advierte que la Sala Fiscal no realizó una interpretación tácita o expresa de leyes o reglamentos, sino que solo aplicó la norma respectiva, circunstancia por la cual, para poder decidir si se actualiza cualquiera de ambas interpretaciones es indispensable conocer los métodos de interpretación legal.

Ahora bien, existen diversos **métodos de interpretación legal**, cuya finalidad consiste en penetrar al sentido de las disposiciones legales para llegar a la aplicación de estas.

Con la finalidad de encuadrar adecuadamente el estudio del método de interpretación aplicable en materia fiscal, enseguida se reseñan algunas de las principales técnicas de interpretación de la ley.

A). Método de Interpretación Literal.

Mediante este se realiza la aplicación de la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que integran su texto, por lo que a primera vista parece el más simple y exacto de todos los métodos de interpretación legal, sin embargo en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los mayores absurdos.

(87) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Época 8ª. p.35.

Lo anterior es así, toda vez que en múltiples ocasiones, las palabras plasmadas en los textos legales además del significado gramatical que poseen, tienen una connotación jurídica o técnica que, en determinado momento puede darle a la disposición un contenido diferente del que guarda con su originaria significación gramatical.

Basta para ejemplificar lo expuesto, el hecho de que la acepción gramatical de la palabra "asiento", es diversa a la que se le asigna contablemente, puesto que para esta última implica una operación matemática; elemento que en materia fiscal resulta indispensable determinar para poder entender el alcance de la obligación de los contribuyentes de realizar los asientos analíticos dentro de su contabilidad, de conformidad con lo que establece la fracción II, del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación vigente.

En consecuencia, la interpretación literal no constituye una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, en virtud de que atiende únicamente al aspecto gramatical de las palabras, en tanto que las normas jurídicas revisten también un significado lógico-conceptual.

Al respecto, Emilio Margain Manautou señala que:

"Para Jarach, interpretación estricta significa evitar la interpretación analógica; en cambio, para García Belsunce, la interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma "el alcance manifiesto o indudable que resulta de las palabras empleadas que, como dice Vanoni, el intérprete declara". (88)

La corriente que emplea este método sostiene que los sistemas de interpretación admitidos por el Derecho en general, no son aplicables al Derecho Fiscal dada la naturaleza especial de sus preceptos, que implica que deben interpretarse de manera literal, es decir de un modo rígido y estricto. Además, señalan que la interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la Ley.

(88) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. 5ª Edición. Editorial Universidad Autónoma de S.L.P. México. 1969. p. 159.

Por otra parte, la única ventaja que algunos autores observan respecto al método de interpretación exacta, consiste en que es aplicable cuando la norma no ofrece problema alguno, es decir, cuando el ordenamiento legal es claro y preciso porque se utilizan términos que únicamente tienen un solo significado.

B.- Método de Interpretación Lógico-Conceptual.

Este método no se limita exclusivamente al análisis gramatical del texto legal, sino que persigue descubrir el significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico, es decir, por una parte determina la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar y, después para penetrar al sentido que le dio el Legislador, busca el significado conceptual del precepto -jurídico, técnico, contable, científico, entre otros- por lo que por regla general es de gran ayuda para descubrir el verdadero sentido de la norma.

Al efecto Adolfo Arrijoa Vizcaino, manifiesta en su libro "Derecho Fiscal", lo siguiente:

"Con base en lo que sostiene García Máynez, la finalidad de esta técnica interpretativa estriba en: "Descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra. Habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición". (89)

C.- Método de Interpretación Auténtica.

Para desentrañar la verdadera significación de una disposición legal, se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedirla mediante el examen de los trabajos preparatorios, las exposiciones de motivos y las discusiones parlamentarias.

(89) ARRIOJA VIZCAINO, Alfonso. Derecho Fiscal. 10ª Edición. Editorial Themis. México. 1995. p. 298.

El método que se comenta presenta el inconveniente de ser sumamente limitado e incompleto, puesto que por regla general, las discusiones parlamentarias y las exposiciones de motivos que anteceden al texto de la ley que se aplicará, únicamente contemplan aspectos generales y no los múltiples problemas que se presentarán cuando la ley sea aplicada, tanto por las autoridades como por los diferentes Tribunales.

Por lo que, es raro que en los antecedentes legislativos se encuentre la solución a un problema práctico respecto a la aplicación de un precepto legal, razón por la cual esta técnica sólo implica un método eficaz para determinados casos, por ende, no sirve para solucionar la gran mayoría de los problemas que implica la interpretación de las disposiciones legales.

D.- Método de Interpretación a Contrario Sensu.

Parte de un supuesto de carácter esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos asuntos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la consignada en la hipótesis que se analiza, por lo que es una técnica jurídica bastante correcta que coadyuva a descubrir el significado de las normas jurídicas.

Adolfo Arrijo Vizcaino, indica al efecto que García Máynez considera que:

“Cuando un texto legal encierra una solución restrictiva, en relación con el caso a que se refiere, puede inferirse que los no comprendidos en ella deben ser objeto de una solución contraria. Ejemplo: el Artículo 8º de la Constitución Federal establece que, en materia política, sólo podrán hacer uso del derecho de petición los ciudadanos de la República. Interpretando a contrario sensu el precepto citado, llégase lógicamente a la conclusión de que los no ciudadanos, un extranjero verbigracia, o un menor, no pueden hacer uso, en materia política, de tal derecho”. (90)

(90) Ibidem. p. 299.

No obstante lo anterior, el inconveniente del método a contrario sensu deriva del hecho de que al ser interpretativo su aplicación es sumamente limitada, si se considera que para que surta efectos, es indispensable que la disposición legal que se interpreta admita una situación a contrario, además de que ésta se actualice en la práctica, en consecuencia, sólo constituye una técnica auxiliar de otros métodos.

E.- Método de Interpretación Analógica.

Esta técnica implica la aplicación a una situación de hecho no prevista en la ley, esto es, la norma jurídica aplicable a una situación similar que si se encuentra prevista en dicho ordenamiento legal.

Por lo que, las desventajas del método analógico se resumen en el hecho de que se trata de un sistema interpretativo totalmente subjetivo, en virtud de que su empleo depende del criterio de quien aplicará el ordenamiento legal.

En consecuencia, en materia fiscal resultaría peligroso el empleo de este método de interpretación, puesto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones en donde la intención del legislador entre otros casos, no fue gravar o regular un acto, actividad o ingreso, por su sola semejanza -no igualdad- con la situación si considerada en la norma legal.

F.- Método de Interpretación Exacta.

Consiste en que una norma jurídica sólo puede aplicarse al caso concreto, cuando el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente dentro de la hipótesis contemplada en la disposición legal, una de las ramas del Derecho en donde se utiliza es la Penal.

Por lo que, el método de interpretación exacta para descubrir el sentido del precepto recomienda restringirlo en tal forma que única y exclusivamente la situación de hecho debe encuadrar con exactitud dentro de la hipótesis legal, para que se pueda aplicar la ley.

Ahora bien, en materia fiscal el **método de interpretación estricta** es empleado de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo, del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"Artículo 5º.- Las disposiciones que establezcan carga a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas así como las que fijan las infracciones y sanciones de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal". (91)

De lo antes transcrito, es evidente que el método de interpretación estricta de las normas fiscales, a que alude el primer párrafo, del artículo 5º del Código mencionado, consiste en que las normas del Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijan infracciones o sanciones, deben aplicarse atendiendo únicamente a los significados gramatical y lógico conceptual de las palabras utilizadas por el legislador en la redacción de la Ley, por lo que las hipótesis previstas en éstos preceptos sólo se aplicarán en la práctica en aquellos casos que encuadren de manera exacta dentro del supuesto legal.

Esto es, este método consiste en que respecto a los supuestos ya mencionados las normas sean aplicadas atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras utilizadas por el legislador en la redacción de la norma jurídica, sin que se pueda introducir ninguna hipótesis o situación que no esté contemplada de manera expresa en el texto de la propia ley.

(91) Legislación Fiscal. Tomo I. Código Fiscal de la Federación. 1998. p. 2.

Por lo que, únicamente se permite el empleo de los lineamientos enunciados en cuanto a los métodos auténtico y "a contrario sensu", cuando ayuden a desentrañar el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que componen la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones ajenas al sujeto.

También es oportuno considerar, que en el segundo párrafo del artículo 5º. del Código multicitado se establece que a falta de norma fiscal expresa, podrán aplicarse supletoriamente disposiciones de derecho federal común, cuando éstas faciliten la consecución de los fines que la propia norma fiscal persiga. Esto es, si la norma jurídica tributaria que contiene omisiones o lagunas es de carácter sustantivo, debe recurrirse entre otros ordenamientos al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal; en tanto que si el fin que persigue la norma es de carácter procesal, se debe emplear el Código Federal de Procedimientos Civiles.

En ese sentido, se evidencia la ilegalidad de la Jurisprudencia No. V.1º. J/32 emitida por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, transcrita en párrafos anteriores, al manifestar que se interpreta una Ley cuando la Sala se da a la tarea de desentrañar el contenido interno de la norma que se controvierte, para determinar el sentido y alcance que debe otorgársele con apoyo en un análisis gramatical, histórico, lógico o sistemático, si se considera que tal y como quedo apuntado en materia fiscal algunos de sus preceptos únicamente admiten una interpretación estricta, en consecuencia, en dichos casos al Juzgador sólo se le permite emplear el primero de los métodos que precisó el Organo Colegiado.

Por otra parte, para estar en posibilidad de determinar con mayor facilidad cuando se surte el supuesto de procedencia del recurso de revisión referente a la interpretación de leyes o reglamentos, cabe mencionar que el juzgador ha determinado que en el fallo reclamado la A quo debe expresar el sentido que le asigna a un artículo en lo específico, el cual le sirvió de base para subsumir en dicha hipótesis el caso concreto, situación que debe distinguirse de la fundamentación que se efectúa al aplicar un precepto, supuesto éste último, en el cual no se puede considerar que se ésta ante la interpretación de una Ley, lo cual se desprende de lo consignado en la tesis que enseguida se transcribe:

“REVISIÓN FISCAL. INTERPRETACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS COMO HIPÓTESIS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN CONTRA SENTENCIAS DEFINITIVAS DE RESOLUCIONES QUE DECRETEN O NIEGUEN SOBRESEIMIENTOS DICTADAS POR LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. (CUARTO PÁRRAFO DEL ARTICULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL).- Tomando en consideración como premisa de origen, el que toda norma jurídica tiene como condición de existencia el que sea formulable en un lenguaje cuando el órgano aplicador del derecho imprime o asigna un determinado sentido o contenido al lenguaje normativo, por no estar expresamente comprendido en el texto del mismo, es indudable que lo interpreta, formulando sus conclusiones y llevándolo al caso concreto que es materia de su deliberación. Sin embargo, no en todos los casos en que se somete a la decisión de un órgano juzgador una específica causa litigiosa; este último, para cumplir con apego sus atribuciones, ha de buscar desentrañar el sentido interno de la norma en otros tantos asuntos, habrá también de agotar su función aplicadora del derecho cuando, previo a un razonamiento intelectual, advierta claramente la coincidencia y correspondencia del texto jurídico, con el hecho concreto que se le ha planteado, es decir, decide una controversia sin la necesidad de asignar, vía interpretación, un cierto significado a la norma, subsumiéndola a la causa litigiosa en lo particular, aplicando, entonces la consecuencia legal prevista en la disposición misma. Por tanto, cuando el cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece como condición de procedencia del recurso de revisión por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el asunto del que se trate verse sobre “interpretación de leyes o reglamentos” implica necesariamente, que el fallo a recurrir contenga, expresamente, el sentido que el órgano juzgador de primera instancia ha asignado a un precepto legal o reglamentario en lo específico, significado que le haya servido de apoyo para subsumir o no la hipótesis normativa al caso concreto y que, además con dicha interpretación se encuentre inconforme la autoridad demandada por estimar que en la especie, la función interpretativa realizada se ha apartado de la verdadera finalidad que orienta al legislador a crear la alusión aludida. De no prevalecer el criterio que antecede y estimar que toda aplicación de la norma entraña por naturaleza una “interpretación de leyes o reglamentos”, equivaldría a hacer negatorio el significado otorgado por el legislador federal al cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, pues sin duda, toda resolución dictada por Tribunales de lo

Contencioso Administrativo sería recurrible en revisión por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el mero acontecimiento de fundarse en derecho, de donde resultaría inútil la enumeración de otras hipótesis de procedencia expuestas en la disposición ya indicada en el caso, cuando el asunto trate de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución". (92)

Así mismo, se afirma que se está ante la interpretación de una norma cuando ésta es ambigua, circunstancia que obliga a la Juzgadora a desentrañar e indagar su sentido, hecho que expresara al dictar el fallo conducente. Se ilustra lo antes precisado, en la tesis sustentada el 13 de abril de 1989, al resolverse la revisión fiscal 154/89, promovida por el Primer Subprocurador Fiscal de la Federación, por unanimidad de votos, siendo Ponente, Carlos Amado Yañez y, Secretario, Miguel Angel Cruz Hernández, que es del siguiente tenor:

"REVISIÓN FISCAL CUANDO SE ESTA ANTE LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE.- El artículo 248, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación, consigna las hipótesis relativas a las cuestiones relacionadas a que el tema controvertido verse acerca de "... La interpretación de leyes o reglamentos, de las "formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución". Ahora bien, la ley se interpreta cuando sin ser coincidente el hecho concreto con el texto escrito de la norma, indaga el juzgador, si lo es con la intención perseguida por el legislador (lo que lleva que el órgano aplicador del derecho desentrañe su significado -"ratio juris"- y -asigne al caso específico de su conocimiento, la consecuencia que la ley previene); luego, cuando se esta 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 Código Fiscal de la Federación, pues para que este cuerpo colegiado estuviese en condiciones de abocarse al estudio y resolución del recurso de revisión fiscal, es requisito sine qua nom que la sala a quo, se hubiese pronunciado en relación con el supuesto de la interpretación de algún precepto legal."

(92) Criterio sustentado el 4 de abril de 1989, en la revisión fiscal 313/89, promovida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resuelta por unanimidad de votos.

Por otro lado, otro asunto en el cual se considera que no se actualiza el supuesto de procedencia del recurso de revisión que se comenta, es cuando la Sala Responsable aplica determinada disposición para valorar las pruebas aportadas por el particular, puesto que se trata de la aplicación del artículo con apoyo en el cual se efectuó su análisis y valoración, como se indica en el siguiente criterio:

“REVISIÓN PREVISTA EN EL PÁRRAFO CUARTO DEL ARTICULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. IMPROCEDENCIA DE LA, POR NO TRATARSE DE LA INTERPRETACIÓN DE LEYES O REGLAMENTOS.- En el párrafo cuarto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso previsto en dicho precepto, 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, entre otros, de la interpretación de leyes o reglamentos. Ahora bien, no se está en presencia de dicha hipótesis cuando en los agravios únicamente se hace valer un problema relacionado con la valoración de pruebas, dado que esta cuestión, en todo caso, sólo podría tener relación con la aplicación del precepto legal a la que alude la autoridad recurrente, pero no con la interpretación del mismo”. (93)

(El subrayado es nuestro).

3.2.- La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.

Para comprender esta hipótesis de procedencia del recurso de revisión, es necesario indicar que los elementos constitutivos de una contribución son el sujeto, el objeto, la tasa y, la base o tarifa, de acuerdo con lo establecido por el primer párrafo, del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

(93) Criterio sostenido el 5 de abril de 1989, en el amparo en revisión 296/89, promovido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resuelta por unanimidad de votos.

Los sujetos pueden ser activos, cuyo carácter revisten la Federación, los Estados y los Municipios, figuras que tienen en toda relación jurídica la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la ley; y por otra parte, hay sujetos pasivos, que son las personas que tienen a su cargo el cumplimiento de la obligación al haberse ubicado en el supuesto legal contenido en una norma fiscal.

En ese sentido, Emilio Margain Manautou precisa:

“... la relación tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto activo y el sujeto pasivo... por obligación tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo... la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo”. (94)

Respecto a los elementos de las contribuciones, Ernesto Flores Zavala expresa:

“... el primer elemento que interviene en la relación tributaria es el sujeto. Sujeto pasivo del impuesto es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; los sujetos activos de la relación tributaria son la Federación, las entidades locales y los municipios.

...

Objeto.- Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito.

Unidad Fiscal.- Es la cosa o cantidad determinada en medida, número, peso, etc. Sobre la que la Ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.

(94) DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial PAC. México. 1985. p. 105.

Cuota del impuesto.- Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Base del impuesto.- Es la cantidad sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

Tarifa.- Son las listas de unidad y de cuota correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.

Citatorio Tributario o Padrón.- Son las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto". (95)

En consecuencia, para que se actualice el supuesto de procedencia del recurso de revisión contemplado en el inciso b), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, es indispensable que la Sala al emitir el fallo respectivo, haya determinado el alcance de algunos de los elementos esenciales de las contribuciones –sujeto, objeto, tasa o tarifa-.

3.3.- Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada, tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación –inciso c) de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

La presente causal de procedencia del recurso, se contempla por el Legislador dada la importancia que guarda la competencia de la autoridad que pronuncia un acto administrativo, pues de conformidad con lo establecido por los artículos 16 Constitucional y 38 del Código Fiscal de la Federación, su señalamiento implica el debido respeto de la garantía de legalidad, durante el desarrollo del procedimiento y hasta que se dicte en su caso, la resolución determinante del crédito o se resuelva la consulta formulada, por lo que respecta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

(95) FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México. 1972. pp. 53 y 104.

3.4.- Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido de la sentencia.

En primer lugar, de conformidad con la interpretación sistemática de los artículos 14 y 16 Constitucionales, constituyen violaciones procesales aquellas conductas en que incurre la autoridad jurisdiccional cuando deja de aplicar las reglas contempladas en la Ley, para la tramitación del juicio contencioso administrativo.

Al respecto se invoca la *Contradicción de tesis No. 17/93*, que resolvió la problemática presentada entre la sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, y las vertidas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resuelta el 19 de mayo de 1995, por unanimidad de votos, en donde se expresa:

“REVISION FISCAL. AL ESTABLECER EL ARTICULO 248, CUARTO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE EL RECURSO INTERPUESTO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO ES PROCEDENTE, INDEPENDIEMENTE DE SU MONTO, CUANDO TENGA IMPORTANCIA POR TRATARSE DE “VIOLACIONES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO”; DEBE ENTENDERSE QUE ESTO ÚLTIMO SE REFIERE A LAS QUE PUEDAN DARSE EN EL CONTENCIOSO; NO EN EL OFICIOSO ADMINISTRATIVO.- Al establecer el artículo 248, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que el recurso interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es procedente cuando el asunto tenga importancia, independientemente de su monto, por tratarse entre otros casos, de las “formalidades esenciales del procedimiento”, por ellas debe entenderse que éstas son las que debe observar la autoridad jurisdiccional en la tramitación del juicio contencioso-administrativo, lo cual se deduce de la interpretación sistemática de los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, así como de la interpretación congruente del citado cuarto párrafo, con el primero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, quedan excluidas, por tanto, las formalidades que deben observarse en la fase oficiosa, sin que sea obstáculo para ello, la circunstancia de que la Sala correspondiente del Tribunal Fiscal de la Federación emita juicio sobre la

existencia de vicios dentro de dicho procedimiento administrativo toda vez que tal censura, en todo caso, se da en la sentencia misma de la Sala y, por tanto, no puede ser atribuida como violación a las formalidades del procedimiento dentro del contencioso para efectos del cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación; adoptar el criterio contrario, implicaría contravenir el carácter excepcional que el legislador ordinario quiso dar al medio impugnativo de que se trata". (96)

(El subrayado es nuestro).

Es importante resaltar que no todas las formalidades del procedimiento revisten el carácter de esenciales, sino únicamente aquéllas que puedan afectar gravemente las defensas de una de las partes y dada su importancia trasciendan en el resultado de la sentencia que se pronuncie, circunstancia por la cual su inobservancia traerá como consecuencia la nulidad absoluta o la inexistencia de las actuaciones a partir de la violación cometida, originando con ello la reposición del procedimiento.

En esa tesitura, dentro de las violaciones procesales cometidas durante el procedimiento, se encuentran los requisitos establecidos en las normas adjetivas, relativos a:

- El emplazamiento y las notificaciones.
- La recepción de pruebas.
- La observancia de los términos o plazos previstos en la ley.
- El conocimiento de los documentos o pruebas aportados por la contraparte en el proceso.

(96) Semanario Judicial de la Federación. 9ª Época. Tomo I. Junio de 1995. p. 183.

- La admisión de recursos que afecten partes substanciales del procedimiento, que en caso de no observarse produzcan indefensión a alguna de las partes.
- La competencia del orden jurisdiccional.

Apoya lo antes precisado, el criterio vertido en la Tesis Jurisprudencial No. 1.3°. J/19, pronunciada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a la letra dice:

“REVISION FISCAL. FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO COMO HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION CONTRA SENTENCIAS DEFINITIVAS Y RESOLUCIONES QUE DECRETEN O NIEGUEN SOBRESEIMIENTOS, DICTADAS POR LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION (CUARTO PARRAFO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).- Entendiendo el procedimiento, en este caso, como la forma de actuación dentro de un proceso que comprende una pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí, de modo que cada uno de ellos es presupuesto de admisibilidad de los siguientes y requisito de eficacia de los anteriores, enfocados hacia un acto final de aplicación de una ley general a un caso concreto para dirimir una controversia (sentencia), sin mirar aspectos que atañen al fondo del litigio, su realización estará sujeta a condiciones de lugar, de tiempo, de expresión o de actuación, determinadas en la ley adjetiva. Estas condiciones serán las formalidades que se deben observar durante el procedimiento, formalismo procesal, establecido constitucionalmente en el artículo 14 y necesario no sólo como exigencia del interés general para asegurar el buen funcionamiento de la justicia, sino también en beneficio del interés privado del litigante, como salvaguardia de sus propios derechos. Sin embargo, cabe distinguir, que no todas las formalidades del procedimiento tienen el carácter de esenciales, sino que existen ciertas formalidades que por afectar gravemente las defensas de una de las partes y dada su trascendencia en el resultado del fallo, su inobservancia tendrá como resultado la nulidad absoluta o la inexistencia de actuaciones a partir de la violación cometida,

originando con ello la reposición del procedimiento. Así, dentro de estas últimas y que constituirán propiamente las formalidades esenciales del procedimiento, encontramos, entre otros, aquellos requisitos establecidos en las normas adjetivas referentes a: El emplazamiento y las notificaciones, la recepción de pruebas, la observancia de los términos o plazos previstos en la ley, el conocimiento de los documentos o pruebas aportados por la contraparte en el proceso, la admisión de recursos que afecten partes substanciales del procedimiento que produzcan indefensión y la competencia del orden jurisdiccional. En consecuencia, será precisamente la inobservancia de las normas procesales que establecen formalidades íntimamente relacionadas con los derechos de defensa de las partes y cuya violación provoca la nulidad absoluta o de pleno derecho de lo actuado a partir de su realización, la que implicará la violación a las formalidades esenciales del procedimiento, supuesto a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación. En este órgano de ideas, la indebida valoración de pruebas si bien es una violación procesal, la misma no constituye una violación a las formalidades esenciales del procedimiento, sino en dado caso un vicio en la apreciación de las constancias integradas en autos por parte del juzgador en el momento de emitir su resolución (violaciones in iudicando)". (97)

No obsta para concluir lo contrario, el hecho de que la tesis antes transcrita haya quedado sin efectos, con la emisión de la Jurisprudencia J/1ª. 4/90, sustentada al resolverse la denuncia de Contradicción 5/89, en atención a que el contenido de la primera prevaleció en la decisión de la instancia de alzada que al efecto se interpuso.

Similar criterio al antes transcrito, se contiene en la tesis No. XXI.2º.3 A, dictada por el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, que es del tenor siguiente:

(97) Semanario Judicial de la Federación. Época 8A. Tomo IV. Segunda Parte-2. p. 654.

“VIOLACIONES A LAS FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO, COMO PRESUPUESTO PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION FISCAL, INTERPUESTO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, interpone recurso de revisión fiscal contra las resoluciones pronunciadas por las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, aduciendo violaciones a las formalidades esenciales del procedimiento, atento a lo dispuesto en el artículo 248, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación, para la procedencia del recurso hecho valer, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del mismo, debe cerciorarse de que en el juicio natural efectivamente las violaciones se cometieron a las formalidades esenciales del procedimiento sea, porque en el desarrollo de las distintas fases, se hayan infringido las disposiciones que rigen el emplazamiento, las notificaciones, la admisión de pruebas, la observancia de los plazos y términos, el conocimiento de pruebas aportadas al juicio por la contraparte, la admisión de recursos que afecten partes substanciales del procedimiento que produzca indefensión y, la competencia del órgano jurisdiccional, pues, si lo que acontece es que la Sala responsable dejó de apreciar en términos de la ley aplicable al caso, alguna de las pruebas allegadas al juicio, al momento de dictar la sentencia recurrida, dicha omisión, aun cuando constituye una violación formal, no es de naturaleza especificada y, por lo tanto, el recurso de revisión fiscal en ese supuesto, resulta improcedente”. (98) ⁵

3.5.- Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

Este supuesto de procedencia del recurso de revisión se contempla en el inciso e) de la fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente.

(98) Semanario Judicial de la Federación. Época 9ª. Tomo I. Mayo de 1995. p. 415.

Ahora bien, las violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias son las relacionadas con la estructura interna de las pronunciadas por la Sala Fiscal, que producen el incumplimiento de los principios de congruencia y exhaustividad que deben respetarse, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 237 del Código mencionado.

En esa consideración, la Juzgadora incurre en falta de congruencia y exhaustividad de sus fallos sólo en ciertos rubros relacionados con el contenido jurídico de las resoluciones o las sentencias, tales como la litis, las pruebas y los argumentos de las partes; en consecuencia, existió *incongruencia y falta de exhaustividad* en una sentencia, por una parte, cuando el órgano resolutor cambia la controversia, ya sea porque no respetó los argumentos formulados por alguna de las partes o por omitir su estudio y, por otro lado, en cuanto a las pruebas, dicha violación se produce cuando la Juzgadora omite valorar éstas o bien en el caso que introduce elementos de convicción no ofrecidos.

Es decir, para que se admita la revisión con apoyo en el inciso e), de la fracción III, del precepto legal en comento, es indispensable que la Sala del conocimiento al dictar la sentencia o la resolución recurrida haya incurrido en cualquiera de las siguientes conductas:

- Variación de la litis.
- Falta de estudio de los planteamientos de las partes.
- Omisión en la valoración de pruebas.
- Introducción de elementos probatorios no ofrecidos por las partes.

Respecto a la conducta de la Responsable cuando omite indicar el porqué no considera alguna argumentación planteada por las partes, cabe indicar que con su proceder viola lo establecido en el primer párrafo, del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, que la obliga a pronunciar sus sentencias fundándolas y motivándolas.

Así mismo, en todo fallo la Sala Fiscal debe analizar todos los argumentos de defensa vertidos por las partes, en plena observancia a los principios de congruencia y exhaustividad de las sentencias previstos en el artículo 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que dispone:

“Art. 222.- Las sentencias contendrán, además de los requisitos comunes a toda resolución judicial, una relación sucinta de las cuestiones planteadas y de las pruebas rendidas, así como de las consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinarias, comprendiendo en ellas los motivos para hacer o no condenación en costas, y terminarán resolviendo con toda precisión los puntos sujetos a la consideración del tribunal, y fijando, en su caso, el plazo dentro del cual deben cumplirse”. (99)

Aunado a ello, se invoca el criterio jurisprudencial emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, que a la letra expresa:

“CONCEPTOS DE ANULACION. EXAMEN QUE DE ELLOS DEBE HACER LA SALA REGIONAL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. La renuencia injustificada de la Sala a quo a estudiar alguno de los puntos controvertidos expuesto por las partes es motivo suficiente, cuando se reclama en la revisión fiscal, para revocar la sentencia recurrida y obligar a la inferior a que cumpla con lo dispuesto por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, máxime cuando los argumentos desdeñados se dirigieron a impugnar cuestiones fundamentales en la litis”. (100)

Aunado a ello, cuando la Sala de origen deja de examinar todos los puntos controvertidos por las partes y omite resolver la litis efectuando el debido estudio de las probanzas aportadas por las partes, transgrede lo dispuesto por los artículos 237 y 234 fracción I, ambos del Código Fiscal de la Federación, que la obligan a ello.

(99) Código Federal de Procedimientos Civiles. 71 Edición. México. Editorial Porrúa. 1998. p. 19.

(100) Semanario Judicial de la Federación. 8ª Época. Tomo X. Septiembre, p. 246.

Al efecto cabe citar el criterio vertido en la Jurisprudencia VI.1o.123^a, dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, cuyo contenido es el siguiente:

"PRUEBAS. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DEBE CONTENER EL ESTUDIO DE LAS OFRECIDAS POR LAS PARTES, SU OMISION CONSTITUYE UNA VIOLACION AL ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias del Tribunal Fiscal, deben contener el examen de todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, esto es el estudio de los agravios hechos valer por la parte actora y los argumentos planteados que den respuesta a tales agravios, así como las pruebas ofrecidas por las partes y al dejar de estudiar alguno de ellos o las pruebas ofrecidas incurre en violación al precepto citado". (101)

(El subrayado es nuestro).

Es importante indicar que, en caso de que la recurrente no acredite que las violaciones procesales acontecidas durante el juicio afectaron sus defensas y trascendieron al sentido de la resolución o la sentencia, el recurso de revisión será desechado, como lo expresó el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito al emitir el siguiente criterio, el cual se invoca de manera análoga, que dice:

"REVISION FISCAL IMPROCEDENTE CUANDO SE ALEGAN VIOLACIONES COMETIDAS EN LA SENTENCIA.- Si de los agravios que se aducen para establecer la procedencia del recurso de revisión se desprende que no se refieren a formalidades esenciales del procedimiento, pues en ellos se alegan violaciones que fueron cometidas en la sentencia por la Sala Fiscal, debe desecharse el recurso, puesto que tales argumentos se refieren a cuestiones de fondo, razón por la cual no se actualiza el supuesto de procedencia que el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación señala para el recurso de revisión interpuesto". (102)

(101) Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 8ª Época. Tomo XV-II. Febrero. p. 494.

(102) Semanario Judicial de la Federación. 8ª Época. Tomo IX-Marzo. p. 225.

3.6.- Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

Esta hipótesis de procedencia del recurso se contempla en el inciso f), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Al respecto en el Código invocado no se especifican los casos en que se afecta el interés fiscal de la Federación, pero esto no obsta para considerar como de manera errónea lo afirman actualmente diversos Tribunales Colegiados, que para que el asunto revista tal carácter debe guardar relación con la cuantía del asunto, tan es así, que en caso contrario, cabría preguntarse por qué el Legislador incluyó esta hipótesis en una fracción diferente a la de la cuantía del negocio –fracción I del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación en vigor-.

Sin embargo, derivado de la indebida interpretación que efectúan algunos Tribunales Colegiados de diversos Circuitos respecto a esta causa de procedencia del recurso de revisión, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha optado por razonarla vinculándola con alguno de los otros supuestos contenidos en los incisos a), b), c), d) y e), de la mencionada fracción III.

Lo anterior no implica que dicha Secretaría, coincida con el criterio de tales Tribunales, puesto que no siempre el interés fiscal de la Federación se encuentra vinculado con el monto del negocio, como sería el caso de que la Juzgadora de primera instancia haya resuelto que una persona no está obligada a efectuar registros analíticos dentro de su contabilidad por encontrarse sujeta a Bases Especiales de Tributación, criterio que de subsistir causaría perjuicio a la autoridad, en atención a que el cálculo del impuesto a cargo de dicho contribuyente se determina de manera diferente al consignado en el régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, asimismo porque crearía un precedente ilegal.

Reafirma nuestra manifestación, el hecho de que a partir de la entrada en vigor del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación de 1997, el Legislador decidió incluir el supuesto de la cuantía del negocio, en una fracción diversa a la de la hipótesis que se comenta, circunstancia que también pone de manifiesto la ilegalidad de los criterios que en sentido contrario han emitido diversos Tribunales Colegiados.

4.- Se impugne una resolución emitida en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos –fracción IV, del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación-.

Esta causal fue incluida por primera vez, en la segunda parte del párrafo cuarto del artículo 248 del multicitado Código, vigente a partir del 1º de enero de 1995. Al efecto se dispuso que sería procedente el recurso, independientemente de la cuantía del negocio o de la sanción impuesta, tratándose de resoluciones favorables al particular pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Esta reforma favoreció los intereses, tanto de la Contraloría General de la Federación como de las Contralorías Internas de cada una de las Secretarías de Estado y del Gobierno del Distrito Federal, quienes entre otras, de manera expedita podrán recurrir aquéllas sentencias que consideran ilegales.

5.- Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social (fracción V del artículo 248 del Código invocado), cuando el asunto verse sobre:

- La determinación de sujetos obligados.
- Los conceptos que comprenden la base de cotización.
- El grado de riesgo de las empresas, para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

El presente supuesto de procedencia del recurso de revisión, se contempló por primera vez, en el párrafo tercero del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente en 1988. Al respecto, entre otras tesis se emitió la siguiente:

“REVISION FISCAL, CUANDO SE DEBE RAZONAR LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.- Tratándose de aportaciones de seguridad social, sólo que en los casos que limitativamente señale el párrafo tercero del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, no es necesario que el recurrente razone la importancia y trascendencia del negocio, por presumirse que en dichos casos específicos ya se da tal circunstancia. De ello se sigue que cuando el asunto no verse 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 riesgo del trabajo, la autoridad recurrente debe razonar la importancia y trascendencia del negocio, para los efectos de admisión del recurso”.

Por otra parte, es importante indicar que para que se actualice el presente supuesto de procedencia del recurso no solamente se requiere que el acto impugnado sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, en donde se haya determinado el sujeto obligado, los conceptos que integran la base de cotización o el grado de riesgo de las empresas para efectos del seguro de riesgos de trabajo, sino que la sentencia que se dicte debe haberse pronunciado respecto a cualquiera de los tres casos ya precisados, tal y como se menciona en la siguiente tesis:

“REVISION FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL NEGOCIO.- Si en la sentencia materia del recurso de revisión fiscal sólo se examinaron aspectos de forma de la resolución que originó el juicio fiscal y se declaró su nulidad por carecer de motivación y fundamentación, sin que hayan sido materia de análisis las cuestiones directamente vinculadas con el riesgo determinado a la actora, no se está en el caso de que el asunto materia del recurso sea de importancia y trascendencia”. (103)

(103) Criterio sostenido el 12 de abril de 1989, en la revisión fiscal 34/88, promovida por el Instituto Mexicano del Seguro Social, resuelta por unanimidad de votos.

Así también, cabe indicar que no obstante que en el Código Fiscal de la Federación vigente se contempla la presente hipótesis como causal de procedencia del recurso de revisión, en el Código de 1995, se suprimió ésta.

2.- CITA DE TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

En este punto se procede a realizar una crítica a ciertas jurisprudencias dictadas por algunos Tribunales Colegiados de Circuito, en donde se han pronunciado respecto a los supuestos de procedencia del recurso de revisión establecidos en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, así como a algunas de sus decisiones al desechar dicho medio de defensa, por considerar que no se actualiza el supuesto de procedencia invocado por la autoridad para efectos de su admisión.

Cabe aclarar que no obstante el nombre asignado al presente apartado, en la actualidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha dictado jurisprudencia en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, acerca de la interpretación y alcance de los supuestos de procedencia del recurso de revisión, razón por la cual a continuación sólo se efectúa el análisis de las emitidas por algunos Tribunales Colegiados de Circuito.

Como se reseñó en párrafos anteriores, en sus inicios las causales de procedencia del recurso de revisión estaban limitadas, puesto que en el Código Fiscal de la Federación de 1967 sólo se permitía su interposición cuando el asunto era excepcional, lo que implicaba que fuera considerado por la recurrente como importante y trascendente, elementos que para el caso del recurso de revisión fiscal se consideraban acreditados, cuando el negocio superaba determinada cuantía.

Ahora bien, no obstante que a través del tiempo las hipótesis de procedencia del recurso de revisión han sufrido reformas y adiciones, y en otros casos se han derogado unos supuestos, con la finalidad de ampliar las causales para instaurarlo, se afirma que no se ha cumplido con el objetivo de facilitar a las recurrentes el allegarse del medio de defensa idóneo para controvertir los fallos ilegales que pronuncian las Salas que integran el Tribunal Fiscal de la Federación, en atención a los criterios que emiten los Tribunales Colegiados de Circuito, ya sea al desechar o admitir dicha instancia.

Basta para constatar dicha manifestación, el hecho de que actualmente cuando la recurrente interpone el recurso de revisión se enfrenta al problema consistente en que los Tribunales Colegiados, en la mayoría de los casos, se limitan a desecharlo por considerar que no se acreditan los supuestos para su admisión, sin que motiven y funden debidamente su decisión.

A vía de ejemplo, se precisan los siguientes asuntos:

- **En primer lugar, el acuerdo dictado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que desechó el recurso de revisión R.F. 3582/97, interpuesto en contra de la sentencia pronunciada por la Quinta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nulidad 2065/96, promovido por Arturo Valdovinos Bernal.**

Dicho recurso de revisión fue desechado con base en las siguientes consideraciones:

- **Es improcedente en virtud que las hipótesis contempladas en el artículo 248, fracción III, incisos d) y e) del Código Fiscal de la Federación, no establecen supuestos de procedencia del recurso.**
- **Para que se actualice el supuesto previsto en el inciso f), fracción III, del precepto legal en comento, es necesario que el asunto tenga la cuantía prevista en la fracción I del citado artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, ya que el interés fiscal tiene un contenido de carácter económico.**
- **En ese sentido, al haberse interpuesto el recurso de revisión con base en el artículo 248, fracción III, incisos e) y f) del Código Fiscal de la Federación, se desechó éste, aplicando las jurisprudencias números 1.º.A. J/14 y 1.º.A. J/15, sustentadas por el referido Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que a la letra dicen:**

I.2º.A. J/14

"REVISION FISCAL. EL ARTICULO 248, FRACCION III, INCISOS D) Y E), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE HIPOTESIS 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 recuso, 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 iudicando 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, examinará la litis de fondo, esto es, verificará 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".

1.2º.A. J/15

“REVISION FISCAL. EL ARTICULO 248, FRACCION III, INCISO F), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1997, DEBE SER INTERPRETADO EN CONJUNTO CON LA FRACCION I DEL MISMO NUMERAL PARA ESTABLECER LA HIPOTESIS 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”.

Ahora bien, las jurisprudencias antes transcritas son contrarias a derecho, ya que el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, realiza una indebida interpretación de lo establecido por el artículo 248, del Código Fiscal de la Federación vigente, conducta que evidencia el pleno desconocimiento de la evolución de los supuestos de procedencia del recurso, además de violar lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales, en atención a lo siguiente:

Por una parte, por lo que se refiere a lo plasmado en la **Jurisprudencia I.2º.A. J/14**, es falso que los supuestos consignados en los incisos d) y e), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, no constituyan hipótesis de procedencia del recurso de revisión, si se considera que dicho precepto legal es claro al establecer que podrá instaurarse el recurso conducente tratándose de una resolución pronunciada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las autoridades fiscales de la Entidades Federativas coordinadas, cuando el negocio se refiera a violaciones procesales ocurridas durante el juicio, que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, o bien, se cometan violaciones en la propia resolución o sentencia.

Se sostiene válidamente lo anterior, dado que el Tribunal Colegiado pierde de vista que únicamente le corresponde verificar que se actualice cualquiera de las hipótesis mencionadas por el legislador en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que admita o deseche el recurso, sin que para el caso de las consignadas en los incisos d) y e), de la fracción III, se le permita realizar la interpretación que efectúa en el sentido de que en ambos supuestos resulta improcedente el recurso de revisión.

En este sentido, también es errónea la conclusión del referido Segundo Tribunal Colegiado, al manifestar que para el caso de las hipótesis en comento, al establecerse cuales son los tipos de agravios que puede formular la recurrente, y dado que los argumentos conducentes constituyen la litis del fondo del negocio, únicamente pueden ser examinados si el recurso resulta procedente.

Lo anterior es así, dado que contrariamente a lo antes apuntado, los supuestos de procedencia que nos ocupan no se pueden considerar como una cuestión de fondo del recurso, que deba analizarse únicamente si se admite éste, en atención a que la procedencia del recurso deriva precisamente del hecho que la recurrente, precise la manera en que la Juzgadora incurrió en violaciones procesales al emitir la sentencia o resolución, requisito que se cumple con el señalamiento exacto de la conducta respectiva, por lo que, si bien ello se encuentra estrechamente relacionado con el fondo del asunto, dicha circunstancia no puede servir para concluir que tal planteamiento constituye este.

En efecto, las cuestiones que deberá analizar necesariamente el Tribunal Colegiado para el efecto de decidir si admite el recurso, serán aquéllas que demuestren de manera pormenorizada –debidamente motivada y fundada- como fue que la Juzgadora causo perjuicio a la recurrente al incurrir en violaciones procesales durante el procedimiento o en violaciones cometidas al dictar sus sentencias o fallos, es decir, detallando la forma en que se actualizó uno u otro supuesto.

Otro hecho que hace patente la ilegalidad de la Jurisprudencia que se comenta, consiste en que si el Legislador decidió consignar ambas hipótesis legales en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, de manera independiente, sin precisar todos y cada uno de los supuestos por los cuales considera que se surten dichas causales de procedencia del recurso de revisión -tal vez derivado de su gran variedad- al existir jurisprudencias que indican cuando se actualiza una u otra, el Tribunal del conocimiento debe auxiliarse de su contenido para efectos de analizar la admisión del recurso, lo cual hace patente la improcedencia de la afirmación del dicho Órgano Colegiado, en el sentido de que no puede interpretarse de manera literal lo establecido en los incisos d) y e), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal vigente.

Aunado a ello, en el caso concreto, el referido Segundo Tribunal Colegiado no tenía porque interpretar precepto alguno, puesto que exclusivamente puede auxiliarse de dicha figura, cuando la Ley no es clara, lo cual no se actualiza tratándose de las causales de procedencia del recurso de revisión fiscal a que aluden los incisos e) y f), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Tan es así, que el Primero, Tercero, Cuarto, Quinto y Sexto Tribunales Colegiados del Primer Circuito se han apartado del criterio sustentado en la tesis de jurisprudencia que nos ocupa, y han admitido los recursos de revisión interpuestos en términos del artículo 248, fracción III, del CFF, al resolver las revisiones fiscales 641/97, 241/97, 361/97, 384/97, 304/97, 2255/97, 2065/97, 1895/97, 1775/97, 726/97, 2206/97, 1446/97, 1586/97, 426/97, 696/97, 2183/97, 2343/97 y 2693/97.

Al efecto, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver los recursos de revisión R.F. 2183/97, R.F. 2343/97 y R.F. 2693/97, estimó procedente la interposición de los recursos de revisión con fundamento en el artículo 248, fracción III, inciso e), del Código Fiscal de la Federación vigente en 1997, por existir violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, y por ende, surtirse una de las hipótesis que hacen procedente el recurso de revisión.

En las ejecutorias antes indicadas, se sostiene medularmente lo siguiente:

RF 218397

“El propio recurso se estima procedente, en virtud de que se plantean en términos de la hipótesis de procedencia prevista en el inciso e), fracción III, del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación, aduciéndose violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, relacionadas con los requisitos internos de congruencia y exhaustividad, y en particular con el incumplimiento de esos principios en el rubro de pruebas de las partes.”

RF 2343/97

“SEGUNDO.- El recurso fue hecho valer por parte legítima, pues se trata de las autoridades demandadas en el juicio de nulidad, quienes lo interponen por conducto del titular de la unidad administrativa encargada de su defensa.

El mismo se estima procedente, en virtud de que se plantea en términos de la hipótesis de procedencia prevista en el inciso e), fracción III, del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación, aduciéndose violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, relacionadas con los requisitos internos de congruencia y exhaustividad, y en particular con el incumplimiento de esos principios en el rubro de pruebas de las partes.”

RF 2693/97

"El propio recurso se estima procedente, en virtud de que se plantea en términos de la hipótesis de procedencia prevista en el inciso e), fracción III, del artículo 248, del Código Fiscal de la Federación, aduciéndose violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, relacionadas con los requisitos internos de congruencia y exhaustividad, y en particular con el incumplimiento de esos principios en el rubro de pruebas de las partes."

Así también, sirve de apoyo para acreditar la ilegalidad de la Jurisprudencia No. 1.2º.A. J/14, el criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en ejecutoria del 4 de diciembre de 1997, al resolver el recurso de revisión R.F. 3893/97, instaurado por la Administración Local Jurídica de Ingresos del Oriente del Distrito Federal, en contra de la sentencia dictada en el juicio de nulidad 5174/96, promovido por Gregorio Oñate Coronado.

En la ejecutoria en comento, se resolvió que era procedente el recurso de revisión al configurarse la hipótesis establecida en el artículo 248, fracción III, inciso e), del Código Fiscal de la Federación, por tratarse de una violación cometida en la propia sentencia, consistente en que la Sala del conocimiento, omitió estudiar los argumentos de refutación propuestos por la autoridad demandada en el oficio de contestación de demanda.

Al respecto el Tribunal Colegiado sostuvo en la ejecutoria de mérito, lo siguiente:

"CUARTO.- Previamente al análisis de los agravios expresados por la parte recurrente y al estudio del fondo relativo, se impone examinar la procedencia del medio de impugnación hecho valer.

En este sentido, y una vez establecida la excepcionalidad del recurso de revisión, este Tribunal considera necesario precisar en qué casos una revisión fiscal se ubica en la hipótesis que marca el inciso e) de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, pues no basta que se invoque tal inciso a fin de dar entrada al recurso, sino que es necesario que el negocio encuadre dentro de ese supuesto.

Ahora bien, en cuanto a las violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, se estima que éstas son las relacionadas con la estructura interna de la resolución o sentencia de la sala fiscal, que se produce por el incumplimiento de los principios de congruencia y exhaustividad que deben seguir, en términos del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación que por su naturaleza trascendental distinta a cualquier otro tipo de anomalía cometida en el pronunciamiento de la resolución o sentencia, permiten establecer los casos en que resulta procedente el recurso.

En este orden de ideas, se observa que se incurre en los vicios de falta de congruencia y exhaustividad en ciertos rubros relacionados con el contenido jurídico de las resoluciones o sentencias, tales como litis, pruebas y argumentos de las partes, existe incongruencia cuando hay variación de la misma por parte del órgano resolutor. En lo que corresponde a pruebas, se produce la violación cuando se omite valorar éstas o bien en el caso que se introduzcan elementos de convicción no ofrecidos. Mientras que lo relativo a argumentos, habrá violación cuando se omite el estudio de los planteamientos formulados por las partes.

Lo anterior excluye desde luego la posibilidad de que proceda el recurso, por el solo hecho de que a la autoridad le resulte desfavorable la resolución o sentencia, apoyado en la mera inconformidad con el sentido que se imprimió al fallo impugnado y que evidentemente desnaturalizaría la excepcionalidad del recurso.

Por tanto, para que proceda la revisión fiscal con apoyo en el inciso e) de la fracción III del precepto legal en comento, es necesario que en la sentencia o resolución a impugnar se haya incurrido en los siguientes supuestos: variación de la litis, falta de estudio de los planteamientos de las partes, omisión en la valoración de pruebas o por introducir elementos probatorios no ofrecidos por las partes.

En relación a lo anterior, es necesario considerar asimismo que cuando el legislador estableció las hipótesis de procedencia para aquellos asuntos en donde la recurrente es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo hizo también con la finalidad de que la litis de la revisión sea exclusivamente respecto de los supuestos que marca la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, sin tomar en consideración otras violaciones que no están relacionadas con el motivo de procedencia del recurso, pues no tendría caso que en un principio, por ejemplo, se adujera como materia de procedencia del recurso la competencia de la autoridad que emitió el acto impugnado y que al momento de resolver el asunto se estimare que el referido recurso es fundado porque se violaron normas procesales, no obstante que en la sentencia recurrida se hubiese pronunciado sobre la incompetencia de la citada autoridad, lo cual sería incongruente con el motivo que originó su procedencia, dado que lo que se buscaba era resolver en definitiva si la autoridad que emitió el acto impugnado era o no competente, por ello, la litis en la revisión fiscal sólo debe versar sobre el motivo de la procedencia del recurso.

En ese orden de ideas, es evidente que en el caso se configura la hipótesis que marca el inciso e) de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, al tratarse de una violación cometida en la sentencia, consistente en la omisión de contestar argumentos propuestos en el escrito de contestación de demanda”.

Así mismo, es insuficiente para acreditar la legalidad de la jurisprudencia que se analiza, la afirmación en el sentido de que resulta inadmisibles que el Tribunal Colegiado analizara si se actualiza cualquiera de los supuestos de la fracción III –incisos d) y e)- dado que la procedencia es un presupuesto para que se examine la litis de fondo, de acuerdo con el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al dictar diferentes tesis al respecto.

Lo anterior es así, dado que el Tribunal Colegiado perdió de vista que el objeto de la jurisprudencia, consiste en interpretar la Ley, entendida ésta en sentido amplio –Constitución, Leyes, Reglamentos y ordenamientos de carácter general- por lo que sí a la fecha en que se dictó el acuerdo que desechó el recurso de revisión, ya no se encontraban vigentes los ordenamientos respecto a los cuales Nuestro Máximo Tribunal realizó la interpretación de excepcionalidad del asunto, a que se alude en la Jurisprudencia 1.2º.A.J/14, luego entonces, procedía que se admitiera el recurso de revisión, con la única condicionante de que la autoridad precisara como se actualizo cualquiera de los supuestos consignados en los incisos d) y e), de la fracción III, del mencionado artículo 248 del Código Fiscal, lo cual fue acatado por la recurrente en el asunto que se comenta.

Aun más, la interpretación auténtica que realizó el Juzgador, al remitirse a la iniciativa de reformas de 1996, concluyendo que el objeto de ésta consistió en precisar la procedencia del recurso y no eliminar el carácter selectivo que tradicionalmente ha tenido, resulta poco afortunada, puesto de que de la lectura al precepto 248 del actual Código Fiscal de la Federación se determina lo contrario.

En segundo término, es ilegal la consideración contenida en la **Jurisprudencia No. 1.2º.A. J/15** del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el sentido de que el supuesto establecido en el inciso f) de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, sólo se surte cuando el asunto tiene la cuantía a que alude la fracción I del precepto legal antes invocado, pues es evidente que la afectación al interés fiscal de la Federación no siempre está vinculada a un interés de carácter económico.

En efecto, la afectación del interés fiscal de la Federación no necesariamente se encuentra ligada a la cuantía del asunto, pues ésta puede surgir de una indebida aplicación o interpretación de normas fiscales, que en un momento dado impidan a la autoridad cumplir con las facultades de determinación y cobro de contribuciones, ocasionando con ello un perjuicio sin que necesariamente el asunto a debate deba exceder de 3500 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, para considerar que se afecta el interés fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, ya que la afectación a dicho interés fiscal puede derivar de la interpretación equivocada de alguna disposición legal que impida a la autoridad ejercer determinada atribución o facultad, como ejemplo se cita el caso de determinada empresa que formula una consulta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en donde pregunta si por la realización de determinados actos o actividades se encuentra sujeta al pago del impuesto al valor agregado.

Ahora bien, si la autoridad decide que la persona si está obliga a pagar el impuesto conducente, cierto es que no existe determinación alguna de impuesto, por ende, el asunto no tendría cuantía alguna, sin embargo, para el caso de que el contribuyente decida impugnar en juicio la resolución de la autoridad y la Sala Fiscal declare la nulidad de ésta, es evidente que de subsistir dicha declaratoria se afecta el interés fiscal de la Federación, dado que a la empresa demandante se le concede un derecho que conforme a la Ley no le corresponde.

Por lo tanto, es evidente que la afectación del interés fiscal de la Federación no necesariamente se encuentra ligada a la cuantía del asunto o perjuicio económico, pues ésta puede surgir de una indebida aplicación o interpretación de las normas fiscales, que en un momento dado impidan a la autoridad cumplir con sus facultades de revisión de contribuciones o de interpretación administrativa de las disposiciones legales, circunstancias que no obstante no tener necesariamente un contenido económico, ocasionan un perjuicio a los intereses del Fisco Federal.

Así también, es pertinente señalar que el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, también considera que para que se afecte el interés fiscal de la Federación, el asunto debe reunir la cuantía a que alude la fracción I, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, tal y como lo sostuvo en ejecutoria del 12 de diciembre de 1997, al resolver el R.F. 4083/97, instaurado por la Administración Local Jurídica de Ingresos del Oriente del Distrito Federal, en contra de la sentencia emitida en el juicio de nulidad número 19094/96, promovido por Productos Adex, S.A. de C.V.

En la referida ejecutoria se resolvió desechar por improcedente el recurso de revisión, por considerar que no se acreditó la hipótesis de procedencia establecida en el artículo 248, fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación, al respecto se manifestó:

"Se estima que la hipótesis del inciso f), que se analiza es muy genérica, pues no señala parámetro alguno a fin de poder establecer cuando hay afectación al interés fiscal de la Federación.

En tal virtud se hace necesario que la parte recurrente señale las causas por las que considera que se afecta el interés fiscal, pues no basta que se limite a señalarlo, ya que el determinar tal situación debe corresponder a ella y no al órgano revisor, además a fin de preservar la excepcionalidad del recurso debe atenderse a la trascendencia de la afectación del interés fiscal, la cual únicamente puede ser demostrada por dicha parte.

En efecto, la recurrente a fin de justificar la procedencia del recurso en la hipótesis de la afectación del interés fiscal, debe manifestar la forma en que tal afectación se da, resaltando su excepcionalidad y el porqué con la resolución combatida se causaría afectación al interés fiscal federal.

Asimismo debe decirse que tampoco puede considerarse que haya afectación al interés fiscal en aquellos asuntos en donde la cuantía del negocio sea inferior a la establecida en la fracción I del artículo 248 del código tributario en cita, pues sería ilógico dar entrada a casos de cuantía menor, cuando fue el propio legislador quien estableció la importancia de la revisión según el monto del asunto, de ahí que habrá una afectación al interés fiscal de la Federación siempre y cuando el asunto a revisar rebase las 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 a recurrir".

(El subrayado es nuestro).

También el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito, sustenta el criterio de que no se afecta el interés fiscal de la Federación cuando la cuantía del asunto es inferior a tres mil quinientas veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, como lo resolvió al emitir las ejecutorias correspondientes a los recursos de revisión 110/97, 134/97 y 104/97, interpuestos por la Administración Local Jurídica de Ingresos de Oaxaca, en los cuales desecharon los recursos intentados al considerar que era indispensable que el los montos de los negocios ascendieran a la cuantía establecida en la fracción I, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1997.

- Otro **acuerdo desechatorio** que no se emitió en estricto apego a derecho, es el pronunciado el día **18 de marzo de 1998, por la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el Toca No. R.F. 1133/98**, a través del cual desechó el recurso de revisión planteado en contra de la sentencia del 14 de noviembre de 1997, dictada en el juicio de nulidad 100(14)/312/92/334/92, promovido por Flujo de Datos del Noroeste e instruido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

En este acuerdo se transgredió lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, en relación con el diverso 248 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que la procedencia del recurso de revisión fue debidamente justificada por la recurrente y no obstante ello, la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado no desvirtuó los motivos por los cuales no eran de considerarse los argumentos que al efecto formuló la recurrente.

Lo anterior es así, toda vez que a fojas 1 reverso, 2 y 3 del acuerdo respectivo, la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado desechó el recurso de revisión, expresando al efecto:

“De tal suerte que, independientemente de que en algunas ocasiones la procedencia de la revisión fiscal pueda estimarse con pocas o muchas restricciones, lo cierto es que nunca ha tenido una procedencia generalizada a todos los casos en los que la

sentencia resulte adversa a las autoridades demandadas en el juicio de nulidad, pues siempre ha estado condicionada de manera tajante a determinadas hipótesis, que en síntesis pudieran resumirse como aquéllas en las que los asuntos sean de un monto pecuniario considerable, o bien, que el problema jurídico de que se trate sea de carácter trascendental.

No obstante lo anterior, se ha establecido la procedencia del recurso de revisión fiscal, a favor de la autoridad, pero de manera excepcional, cuando el tipo de asunto lo justifique en razón de su cuantía, de su importancia y trascendencia, o de los temas jurídicos tratados, preestablecidos de manera específica por el legislador.

Ahora bien, en el presente caso la autoridad señala que la procedencia del presente recurso fiscal se da en los términos del artículo 248, fracción III, incisos e) y f), toda vez que se cometieron violaciones al dictarse el fallo recurrido.

La suscrita estima que la hipótesis normativa que contempla el artículo, fracción e inciso señalados, no puede invocarse de manera aislada para los efectos de procedencia de la revisión fiscal, en atención a que la revisión fiscal es un recurso de naturaleza excepcional y que en el caso de la fracción III del numeral en cita, la procedencia del medio impugnativo depende de que el asunto se refiera a las materias específicamente establecidas en cada uno de los incisos que contempla.

En los incisos establecidos en la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, con excepción del e) y f), en cada uno de ellos el legislador establece hipótesis concretas de procedencia del recurso de revisión fiscal: . . .

Además, que al tratar de efectuar tal delimitación habrá necesidad de acceder al análisis de los agravios aducidos a fin de determinar, para efectos de procedencia del recurso, de manera discriminatoria que tipo de violaciones se hacen valer, lo que implicaría un examen del fondo del recurso, lo cual es ineficaz para justificar su procedencia.

...
Consecuentemente, en atención a los razonamientos vertidos con anterioridad, el mencionado inciso e), no puede considerarse de manera aislada para la procedencia del recurso en cuestión, sino en todo caso, administrada a cualquiera otra de las hipótesis precisadas en la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, excepción hecha del inciso d) que menciona violaciones procesales o, la f), que establece como presupuesto de procedencia la afectación al interés fiscal, en cuyo caso la autoridad deberá razonar si en el asunto impugnado se lleva o no a cabo tal afectación.

...
Así las cosas, para que se surta el supuesto en comento es indispensable que la parte recurrente razone eficazmente en qué consiste esa afectación, pues atendiendo al principio de excepcionalidad que tiene la revisión fiscal, no es correcto que únicamente se invoque el inciso f), de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, ya que de ser así, cualquier resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito que fuera declarada nula por el Tribunal Fiscal de la Federación, bastaría para dar entrada al recurso de revisión, rompiendo con ello con la excepcionalidad del recurso; de ahí la necesidad de que la parte recurrente deba exponer en que estriba la afectación al interés fiscal de la Federación, para que el órgano jurisdiccional al examinar o analizar el planteamiento de la parte recurrente determine si en realidad se afecta o no dicho interés.

Así mismo debe decirse que tampoco puede considerarse que haya afectación al interés fiscal en aquellos asuntos en donde la cuantía del negocio sea inferior a la establecida en la fracción I del artículo 248 del código tributario en cita, pues sería ilógico dar entrada a casos de cuantía menor, cuando fue el propio legislador quien estableció la importancia de la revisión según el monto del asunto; de ahí que habrá una afectación al interés fiscal de la Federación siempre y cuando el asunto a revisar rebase las 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 a recurrir.”

El acuerdo del 18 de marzo de 1998 no se ajustó a derecho, toda vez que en primer término, si bien en su origen el Legislador dispuso que los recursos de revisión y de revisión fiscal procederían cuando el negocio fuera importante y trascendente, de lo cual dependía su excepcionalidad, no menos es verdad que derivado de la problemática que implicó el determinar ambos elementos, así como de las experiencias recopiladas en diversos asuntos, efectuó diversas modificaciones a los supuestos de procedencia de dicho medio de defensa, como son las consignadas en los diversos incisos de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1997.

Ahora bien, del análisis al precepto en comento se desprende que de conformidad con los incisos e) y f), de la fracción III, del artículo 248 del Código mencionado, el recurso podrá instaurarse cuando al emitir el fallo, la Sala Fiscal cometa una violación o afecte el interés fiscal de la Federación, respectivamente; de donde se desprende que fue incorrecta la manifestación del Tribunal de Alzada, en el sentido de que los supuestos de procedencia del recurso pueden resumirse como aquéllas hipótesis en las cuales los asuntos sean de un monto pecuniario considerable, o bien que el problema jurídico de que se trate sea de carácter trascendental.

En esa tesitura, es evidente que también es errónea la aseveración del Tribunal Colegiado al expresar que las hipótesis de procedencia del recurso de revisión, consignadas en los incisos e) y f), de la multicitada fracción III, no pueden invocarse de manera aislada, es decir, que deben relacionarse con otros supuestos de las materias establecidas en cada uno de los incisos de dicha fracción III, a efecto de que se admita tal instancia, toda vez que si ello fuera cierto, el legislador no habría considerado ambos supuestos de manera independiente el uno del otro, ni menos aún habría señalado otras hipótesis de procedencia del recurso de revisión en las fracciones I, II y, III incisos a), b), c) y d), de donde se evidencia lo ilegal de la determinación de desechar el recurso.

Esto es, resulta poco afortunada la aseveración del Tribunal Colegiado, que hizo consistir en que la recurrente estaba obligada a relacionar la hipótesis de procedencia que se comenta, con otra de las consignadas en la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, dado que para que se actualice cualquiera de los supuestos establecidos en los incisos a), b), c), d), e) y f), únicamente se requiere que la sentencia o resolución emitida por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, se refiera a una resolución pronunciada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como que se surtan cualquiera de las causales precisadas en los incisos mencionados.

Un segundo punto que acredita la ilegalidad del acuerdo que se analiza, consiste en que la Presidenta del Tribunal Colegiado expresó que para poder determinar si la Sala había incurrido en una violación cometida en la propia sentencia, era necesario que entrará al estudio del fondo del asunto, lo cual es infundado, porque bastaba una lectura a las consideraciones en que se apoyó la recurrente para justificar la procedencia de la vía intentada, en el sentido de que la A que omitió estudiar los argumentos vertidos en la contestación de la demanda y en otro oficio emitido por la recurrente, para que pudiera determinar si se había actualizado o no la violación cometida por la Sentenciadora de primera instancia al dictar el fallo recurrido mediante el recurso de revisión.

Un hecho más que pone de manifiesto la ilegalidad de lo resuelto por la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado, consiste en que no indicó porque no debían considerarse los criterios emitidos por dicho Tribunal Colegiado, en donde de manera contraria a lo resuelto en el acuerdo en comento, se decidió admitir el recurso intentado por las autoridades recurrentes al haberse actualizado una violación cometida en la propia sentencia por las Salas respectivas, como fueron las ejecutorias dictadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver los recursos de revisión R.F. 2183/97, R.F. 2342/97 y R.F. 2693/97.

Al respecto, cabe resaltar que en todas las sentencias antes precisadas se indicó que, cuando las Salas omiten valorar las pruebas de las partes o les conceden un alcance y valor probatorio diverso a los que les corresponde, se actualiza el supuesto de procedencia del recurso de revisión a que alude la fracción III, inciso e), del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, consistente en violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, puesto que tal conducta implica que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación ignoren los requisitos internos de congruencia y exhaustividad que deben contener sus fallos.

Aún más, en el supuesto no concedido que para que la Revisora estuviera en posibilidad de determinar si se actualizaba la hipótesis de procedencia del recurso mencionada, debía analizar los agravios expuestos en el recurso de revisión, para así poder decidir que tipo de violaciones se hicieron valer, conducta que según su dicho implica un examen del fondo del asunto, ello no es imputable a la autoridad recurrente, si se considera que fue el legislador quién se limitó a precisar que procedía el recurso en contra de los fallos de las Salas, en donde incurriera en violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

Por otra parte, otro hecho que evidencia la ilegalidad del acuerdo de fecha 18 de marzo de 1998, consiste en que el Tribunal Revisor consideró que tampoco se actualizaba la causal de procedencia de la fracción III inciso f), del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, porque esta es muy genérica al no precisar parámetro alguno a fin de determinar cuando surge tal supuesto legal.

Apreciación que no se ajusto a derecho, puesto que si bien es verdad que el Legislador no indicó cuando la emisión de una sentencia afecta el interés fiscal de la Federación, no menos es cierto que si al interponer el recurso de revisión la autoridad expresó las razones por las cuales concluyo que se generaba dicha hipótesis, el Tribunal de Alzada debió expresar la justificación del porque era improcedente lo argumentado al respecto.

Aún más, cabe resaltar que para que se actualice la hipótesis consistente en que una resolución afecte el interés fiscal de la Federación, no es necesario que el asunto este vinculado a un interés de carácter económico, en atención a que la afectación al interés fiscal puede derivar de la interpretación equivocada que se conceda a algún precepto legal, conducta que impedirá a la autoridad ejercer una facultad establecida en la Ley.

- Un tercer caso que se comenta, es el acuerdo del 7 de abril de 1998, pronunciado por la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien resolvió desechar el recurso de revisión fiscal R.F. No. 1403/98, instaurado por el Administrador General Jurídico de Ingresos, en contra de la sentencia de fecha 11 de noviembre de 1997.

Al efecto a fojas 1 reverso, 2 y 3 del acuerdo indicado, se expresó:

"De tal suerte que, independientemente de que en algunas ocasiones la procedencia de la revisión fiscal pueda estimarse con pocas o muchas restricciones, lo cierto es que nunca ha tenido una procedencia generalizada a todos los casos en los que la sentencia resulte adversa a las autoridades demandadas en el juicio de nulidad, pues siempre ha estado condicionada de manera tajante a determinadas hipótesis, que en síntesis pudieran resumirse como aquellas en las que los asuntos sean de un monto pecuniario considerable, o bien, que el problema jurídico de que se trate sea de carácter trascendental.

...

No obstante lo anterior, se ha establecido la procedencia del recurso de revisión fiscal, en favor de la autoridad, pero de manera excepcional, cuando el tipo de asunto lo justifique en razón de su cuantía, de su importancia y trascendencia, o de los temas jurídicos tratados, preestablecidos de manera específica por el legislador.

La suscrita estima que la hipótesis normativa que contempla el artículo, fracción e incisos señalados, no puede invocarse de manera aislada para los efectos de procedencia de la revisión fiscal, en atención a que la revisión fiscal es un recurso de naturaleza excepcional y que en el caso de la fracción III del numeral en cita, la procedencia del medio impugnativo depende de que el asunto se refiera a las materias específicamente establecidas en cada uno de los incisos que contempla.

En los incisos establecidos en la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, con excepción del e) y f), en cada uno de ellos el legislador establece hipótesis concretas de procedencia del recurso de revisión fiscal . . .

Además, que al tratar de efectuar tal delimitación habrá necesidad de acceder al análisis de los agravios aducidos a fin de determinar, para efectos de procedencia del recurso, de manera discriminatoria qué tipo de violaciones se hacen valer, lo que implicaría un examen del fondo del recurso, lo cual es ineficaz para justificar su procedencia.

Consecuentemente, en atención a los razonamientos vertidos con anterioridad, el mencionado inciso e), no puede considerarse de manera aislada para la procedencia del recurso en cuestión, sino en todo caso, adminiculada a cualquiera otra de las hipótesis precisadas en la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, excepción hecha del inciso d) que menciona violaciones procesales o, la f), que establece como presupuesto de procedencia la afectación al interés fiscal, en cuyo caso la autoridad deberá razonar si en el asunto impugnado se lleva o no a cabo tal afectación.

. . . Así las cosas, para que se surta el supuesto en comento es indispensable que la parte recurrente razone eficazmente en que consiste esa afectación, pues atendiendo al principio de excepcionalidad que tiene la revisión fiscal, no es correcto que únicamente se invoque el inciso f), de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, ya que de ser así, cualquier resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que fuera declarada nula por el Tribunal Fiscal de la Federación, bastaría para dar entrada al recurso de revisión, rompiendo con ello con la excepcionalidad del recurso; de ahí la necesidad de que la parte recurrente deba de exponer en que estriba la afectación al interés fiscal de la Federación, para que el órgano jurisdiccional al examinar o analizar el planteamiento de la parte recurrente determine si en realidad se afecta o no dicho interés.

Así mismo debe decirse que, tampoco puede considerarse que haya afectación al interés fiscal en aquellos asuntos en donde la cuantía del negocio sea inferior a la establecida en la fracción I del artículo 248 del código tributario en cita pues sería ilógico dar entrada a casos de cuantía menor, cuando fue el propio legislador quien estableció la importancia de la revisión según el monto del asunto; de ahí que habrá una afectación al interés fiscal de la Federación siempre y cuando el asunto a revisar rebase las 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 a recurrir.”

Dicho acuerdo es ilegal, en atención a las siguientes consideraciones:

En primer término, si bien es cierto como quedo apuntado al desarrollar la evolución de cada una de los supuestos de procedencia del recurso de revisión, en el Código Fiscal de la Federación de 1967, el legislador dispuso que serían procedentes los recursos de revisión y revisión fiscal cuando el negocio fuera de importancia y trascendencia, de lo cual dependía la excepcionalidad del asunto, no menos es verdad que derivado de la problemática que implicaba determinar tal hecho, a través de los años se han realizado diversas reformas por lo que respecta a las causales de procedencia de dicho medio de defensa, como son los consignadas en los incisos a) al f), de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1997.

Ahora bien, del análisis al dispositivo en comento se desprende que los incisos e) y f), permiten instaurar el recurso tanto a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como a las autoridades fiscales de las Entidades Federativas Coordinadas en ingresos federales, cuando la Sala de primera instancia al dictar la sentencia o la resolución respectiva, cometa una violación o afecte el interés fiscal de la Federación, respectivamente; por ende es incorrecto el criterio que se comenta, en el sentido de que los supuestos de procedencia del recurso, pueden resumirse como aquellas hipótesis en las cuales los asuntos sean de un monto pecuniario considerable, o bien que el problema jurídico de que se trate sea de carácter trascendental.

Por lo que es evidente, que de manera indebida la Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado, indicó que los supuestos de procedencia del recurso de revisión consignados en los incisos e) y f), del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, no pueden invocarse de manera aislada, es decir, que deben relacionarse con otras causales de las materias establecidas en cada uno de los incisos de la citada fracción III, a efecto de que se admita dicho medio de defensa, toda vez que si ello fuera cierto, el legislador no habría considerado ambos supuestos de manera independiente el uno del otro, ni menos aún habría señalado otras hipótesis diversas de procedencia del recurso de revisión, en las fracciones I, II y III, incisos a), b), c) y d), circunstancias que evidencian la ilegalidad de la determinación que se comenta.

Con base en lo expuesto, también es errónea la aseveración del Tribunal que hizo consistir en que la causal consignada en el inciso e) –violaciones cometidas en las sentencias- no se puede relacionar con las hipótesis de los incisos d) y f), puesto que como ya se indicó, todos los supuestos de procedencia del recurso de revisión contenidos en la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, son independientes unos de otros.

Tampoco es suficiente para considerar que el acuerdo se ajustó a derecho, la manifestación de la Presidenta del Tribunal mencionado, en el sentido de que para poder determinar si la Sala incurrió en una violación cometida en la propia sentencia, era necesario que entrara al estudio del fondo del asunto, puesto que basta la lectura a las consideraciones en que se apoyo la recurrente para justificar la procedencia de la vía intentada, para estar en posibilidad de determinar si se cumple con dicho requisito, máxime si para el caso, se señaló que la A quo no estudió los argumentos vertidos en la contestación de la demanda ni en otro oficio emitido por la autoridad demandada, violando lo dispuesto por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, de donde era evidente que se actualizó una violación cometida por la Sala de primera instancia al emitir el fallo respectivo.

Aún más, el hecho de que para decidir si se actualizaba la procedencia del recurso en términos de lo consignado en la fracción III, inciso e), del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, se debieran analizar los agravios expuestos en el recurso a efecto de determinar que tipo de violaciones se hicieron valer, conducta que implicaba un examen del fondo del asunto, tampoco le es imputable a la recurrente, toda vez que fue el Legislador quién decidió considerar como causal de procedencia a las violaciones cometidas en las propias resoluciones pronunciadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación; aunado a ello, que como se indico al comentar el anterior caso del desechamiento del recurso de revisión, el análisis de la procedibilidad de la vía no implica el estudio del fondo del negocio.

Otro hecho que patentiza la ilegalidad del acuerdo en comento -carece de motivación y fundamentación- es la aseveración de la Presidenta del señalado Tercer Tribunal Colegiado, en el sentido de que no es válido interpretar que el Legislador quiso manifestar que la procedencia del recurso resulta dable, respecto de cualquier violación cometida en la sentencia sin importar su naturaleza, si se considera que en caso contrario, el Legislador habría precisado de manera

concreta que la causal referente a las violaciones cometidas en las propias sentencias o resoluciones, únicamente se actualizaría cuando las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación incurrieran en determinadas conductas, y si no las hizo, luego entonces, es innegable que para que la recurrente justificara dicha hipótesis, sólo se encontraba obligada a precisar la conducta en que incurrió la A quo, cuyo supuesto se robustece del contenido de las jurisprudencias que se han emitido respecto a dicho tema.

Por otra parte, la determinación en comento también es ilegal, puesto que se consideró que tampoco se actualizaba la causal de procedencia mencionada en el inciso f) de la fracción III, del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, porque ésta es muy genérica al no precisar parámetro alguno a fin de determinar cuando surge.

La anterior apreciación no fue suficiente para que se cumpliera con los requisitos de motivación y fundamentación, en virtud de que si bien es verdad el Legislador no indicó cuando la emisión de una sentencia afecta el interés fiscal de la Federación, no menos es cierto que el Tribunal se encuentra obligado a indicar el porque concluyó que con lo argumentado por la autoridad recurrente para justificar dicha circunstancia al interponer el recurso de revisión, no se demostró que el asunto se ubicara en dicha hipótesis legal.

Es también ilegal el acuerdo que se comenta, en virtud de que la Juzgadora indicó que únicamente se actualiza la causal de procedencia del recurso de revisión referente a la afectación del interés fiscal, cuando el asunto rebasa las tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la sentencia recurrida, porque tal y como se indicó con antelación, ignora por una parte, que en el Código Fiscal vigente dichas hipótesis de procedencia son independientes una de otra, y por otro lado, que no siempre la afectación al interés fiscal depende de que el negocio ascienda a determinado monto.

- Un cuarto asunto que se comenta, es el acuerdo de fecha 7 de abril de 1998, emitido por la C. Magistrada Presidenta del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, mediante el cual decidió desechar por improcedente la revisión fiscal 1313/98, instaurada en contra de la sentencia del 26 de noviembre de 1997, dictada por la Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación dentro de los autos del juicio de nulidad número 18834/96, promovido por Pablo Enrique Martínez Gama.

Por una parte, en la hoja 3 del acuerdo conducente se indicó:

"De lo anterior se advierte que la recurrente sostiene que el asunto reúne los requisitos de procedibilidad por tratarse de la interpretación de leyes, esto es la interpretación de los artículos 67, 238, fracción III, 239, fracción III, y su último párrafo, todos del Código Fiscal de la Federación, de los que se concluye que la recurrente estima que es procedente el recurso conforme a la fracción III, inciso a) del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior debe desestimarse pues no se actualiza la presunción de importancia o interpretación de leyes.

En efecto, la Sala a quo para declarar la nulidad de la resolución impugnada se concreto a señalar que "las facultades para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, han caducado de conformidad con lo que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación" y "resulta procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada, toda vez que ha quedado plenamente acreditado que las facultades de la autoridad demandada para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se han extinguido", sin que en ningún momento haya interpretado los referidos artículos, ya que no realizó un análisis gramatical, histórico, lógico, sistemático o jurídico de dicho precepto legal, con el objeto de dar determinado sentido, alcance o contenido al lenguaje normativo, por no estar expresamente comprendido en su texto."

De lo antes transcrito, se observa que la Presidenta del mencionado Tribunal Colegiado, cuando desechó el recurso de revisión no indicó de manera concreta porque concluyo que la Sala Fiscal no interpreto tácita o expresamente la ley, puesto que únicamente se limitó a aseverar que la Juzgadora "no realizó un análisis gramatical, histórico, lógico, sistemático o jurídico de dicho precepto legal, con el objeto de dar determinado sentido, alcance o contenido al lenguaje normativo, por no estar expresamente comprendido en su texto", pero no pormenoriza su conclusión, a efecto de cumplir con la debida motivación y fundamentación que deben contener sus actos, en términos del artículo 16 Constitucional.

Esto es, el Tercer Tribunal Colegiado para poder decidir acerca de la admisión de los recursos de revisión, solicita que las recurrentes detallen de manera pormenorizada porque se surte la hipótesis con apoyo en la cual se plantea el recurso, pero cuando desecho dicha instancia omitió efectuar las consideraciones de hecho y de derecho que la llevaron a concluir que no se surtió el supuesto legal, como aconteció en la especie, además de ignorar los lineamientos que existen para determinar cuando se actualizan las violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

Por otra parte, de manera similar a los casos segundo y tercero antes comentados, la Revisora decidió que no se surtieron las hipótesis de procedencia del recurso de revisión, contenidas en el artículo 248, fracción III, incisos e) y f), del Código Fiscal de la Federación, referentes a violaciones cometidas en la propia sentencia de nulidad y las que afectan el interés fiscal de la Federación.

Al respecto, en el reverso de la foja 1 y 2 anverso del acuerdo respectivo, el Órgano Juzgador expresó:

"Por lo que hace a la señalada en el inciso e), debe decirse que las violaciones cometidas en las resoluciones o sentencias pueden ser de diferente naturaleza: formales o de fondo y que resulta improcedente pretender desentrañar a cuales se refiere el inciso respectivo, pues es principio general de derecho que donde el legislador no distingue, el órgano jurisdiccional no tiene por que hacerlo.

Además, que al tratar de efectuar tal delimitación habrá necesidad de acceder al análisis de los agravios aducidos a fin de determinar, para efectos de procedencia del recurso, de manera discriminatoria qué tipo de violaciones se hacen valer, lo que implicaría un examen del fondo del recurso, lo cual es ineficaz para justificar su procedencia.”

“Asimismo tampoco se da la procedencia del recurso al amparo de la fracción III, inciso f), que aduce la parte recurrente, por las siguientes razones.

Se estima que la hipótesis del inciso f), que se analiza es muy genérica, pues no señala parámetro alguno a fin de poder establecer cuándo hay afectación al interés Fiscal de la Federación.

En tal virtud se hace necesario que la parte recurrente señale las causas por las que considera que se afecta el interés fiscal, pues no basta que se limite a señalarlo, ya que el determinar tal situación debe corresponder a ella y no al órgano revisor, además a fin de preservar la excepcionalidad del recurso debe atenderse a la trascendencia de la afectación del interés fiscal, la cual únicamente puede ser demostrada por dicha parte.”

Las anteriores manifestaciones no se ajustan a derecho, pues por una parte, es ilegal el acuerdo que se comenta por lo que se refiere a que las violaciones cometidas en las resoluciones o sentencias pueden ser de diferente naturaleza, formales o de fondo, circunstancia por la cual considero que resultaba improcedente que el Tribunal desentrañará a cuales se refiere el inciso e), de la fracción III, del artículo 248 del multicitado Código Fiscal, pues es principio general de derecho que donde el legislador no distingue, el órgano jurisdiccional no tiene porque hacerlo.

Lo anterior es así, toda vez que si bien el Tribunal Colegiado no tenía porque realizar el estudio a que alude, no menos es verdad que perdió de vista que legalmente y doctrinalmente se está en presencia de violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, cuando la Juzgadora incurre en los vicios de falta de congruencia y exhaustividad respecto a ciertos rubros relacionados con el contenido jurídico de éstas, como son la litis, las pruebas y los argumentos de las partes, de acuerdo con lo establecido por los artículos 237 y 234 fracción I, del multimencionado Código Fiscal.

Por lo que, para que se admita la revisión con apoyo en el inciso e), de la fracción III del precepto legal en comento, es necesario que la Sala Fiscal al dictar la sentencia o la resolución recurrida haya incurrido en cualquiera de las siguientes conductas:

- Variación de la litis.
- Falta de estudio de los planteamientos de las partes.
- Omisión en la valoración de pruebas.
- Introducción de elementos probatorios no ofrecidos por las partes.

Por lo tanto, si en el caso específico la autoridad sustentó la procedencia del recurso indicando que la responsable había omitido valor las pruebas que anexó al escrito de contestación a la demanda, al Órgano Colegiado sólo le correspondía verificar que esto fuera cierto, a efecto de decidir si admitía o no el recurso.

En segundo lugar, también fue ilegal el desechamiento del recurso porque supuestamente no se surtía la hipótesis contenida en el artículo 248, fracción III inciso f) del Código Fiscal de la Federación, al no acreditarse la manera en que se afectó el interés fiscal de la Federación, toda vez que al respecto la recurrente manifestó que al declararse que habían caducado las facultades de la autoridad, no obstante que ello no ocurrió, se impedía recaudar las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público, lo cual constituye uno de los cometidos principales del Poder Ejecutivo, argumentación que no desvirtuó la Revisora.

3.- PROPUESTAS DE REFORMAS.

Durante el desarrollo del presente trabajo expuse diversas consideraciones respecto a cada una de las causales de procedencia del recurso de revisión, de cuyo estudio concluyo que no obstante las diversas reformas y adiciones efectuadas a las hipótesis de procedencia del recurso de revisión, no se ha cumplido con la finalidad de conceder a la autoridad recurrente, el medio legal que le permita controvertir las decisiones ilegales que pronuncian las Salas que integran el Tribunal Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así, si se atiende al hecho de que la palabra revisión en su acepción común según el Diccionario de la Real Academia Española, constituye "el acto de someter una cosa a un nuevo examen, para corregirla, repararla o enmendarla". (104)

Ahora bien, si el objetivo del recurso de revisión consiste en lograr que el Órgano Revisor modifique o cambie la sentencia recurrida, sustituyéndola por una que se apegue a derecho, dicho medio de defensa difiere de otros, porque tiende a que se destruya una resolución que ha adquirido autoridad de cosa juzgada, respecto a la cual en la Enciclopedia Jurídica Omeba se expresa:

"El legislador ha previsto que en ciertos casos, excepcionales por cierto, la seguridad de los derechos, la estabilidad de las sentencias y de los negocios jurídicos, que son el objeto de la cosa juzgada y que se presentan como valores de rango superior, deben ceder ante otro valor también de rango superior como es el de la justicia. Estos dos valores el de la cosa juzgada y el de la justicia, se contraponen y así el legislador ha debido pesarlos y balancearlos cuidadosamente, determinando con precisión y por cuáles motivos el primero debe ceder ante el segundo; el objeto impugnado debe ser una resolución que no pueda ser atacada por ningún recurso ordinario o extraordinario, que se trate de una sentencia firme." (105)

(104) Diccionario de la Lengua Española, Tomo II, 20ª. Edición, Espasa-Calpe, S.A., España, 1984, p. 1187.

(105) Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XXV, Ob. cit., p. 22.

En virtud de ello, debe concluirse que el recurrente tiene como objetivo inmediato el evitar que la resolución o sentencia que impugna surta efectos de cosa juzgada y, como objetivo mediato, lograr que el Órgano revisor declare su ilegalidad y ordene que se dicte un nuevo fallo, modificando, revocando o anulando según sea el caso, la resolución impugnada.

Por lo que, al no existir un debido consenso acerca de cuando se actualiza una u otra de las hipótesis de procedencia del recurso de revisión, se causa un perjuicio a las autoridades recurrentes, toda vez que se les impide cumplir con el objetivo mediato por el cual interpusieron el recurso de revisión, al no haberse emitido por el Tribunal Fiscal de la Federación un fallo en estricto apego a derecho, y como consecuencia, el precepto legal que se analiza deja de aplicarse no obstante que constituye derecho positivo.

Aunado a ello, se pierde de vista la finalidad para la cual se crearon los recursos, que en términos procesales se dividen en ordinarios y extraordinarios, los que se definen de la siguiente manera:

“Los primeros son los que conceden normalmente las leyes, admitiendo la provocación de un nuevo examen de las decisiones judiciales, sin más límites que los previstos en general para toda actividad procesal y que tienden más que nada a ordenar y agilizar el trámite, pueden ser concedidos ante el mismo tribunal que dictó la resolución o ante uno superior. En cambio, los extraordinarios, entre los que se ubica la revisión, tienen como característica la restricción de los motivos legales previstos como causales del recurso y la limitación de las condiciones formales de la admisibilidad. Además estos últimos tienden a tutelar un interés de legalidad, distinto aunque coincidente con el de los particulares, y se conceden para que entienda en ellos el tribunal más alto dentro de la organización judicial”. (106).

(El subrayado es nuestro).

De lo antes transcrito resulta importante destacar que, si bien el recurso de revisión constituye un medio extraordinario para impugnar las resoluciones o sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, cuyos supuestos de procedencia se encuentran limitados, así como las condiciones formales para su admisión, dichas circunstancias no relevan al Juzgador de precisar de forma concreta y clara los motivos por los cuales decide desechar el recurso de revisión, esto es, el porque considera que la conducta de una Sala Fiscal no se ubica en alguna de las hipótesis establecidas en la Ley, puesto que en caso contrario, se tiende a convertir el medio de defensa en un obstáculo que impide la pronta y expedita impartición de justicia.

Lo anterior es así, toda vez que los recursos se establecen como medios de defensa en contra de las sentencias o las resoluciones contrarias a derecho, respecto a los cuales no deben indicarse requisitos imposibles ni trampas procesales en lo referente a los elementos necesarios para su procedencia y admisión.

Al respecto, en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, se indica:

"RECURSO DE REVISIÓN. En el derecho adjetivo mexicano encontramos tres recursos de revisión diferentes: el que establece la C en su a. 104, fr. I, para que las autoridades puedan impugnar ante la SCJ las resoluciones de los tribunales federales de lo contencioso administrativo, correspondiendo al recurso de amparo directo que los particulares tienen en contra de las mismas resoluciones. En este caso se trata de una casación.

En segundo lugar tenemos el recurso de revisión, que existe en el juicio de amparo para impugnar las resoluciones que en primera instancia dictan los jueces de distrito o aquellas de los tribunales colegiados en que decidan la constitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la C, siempre y cuando, en ambos casos, no estén fundados en la jurisprudencia de la SCJ. Aquí se trata de una apelación.

Por último, tenemos el recurso de revisión, que dentro del proceso fiscal se establece a favor de las autoridades para impugnar ante la sala superior las sentencias de las salas regionales, todas ellas del Tribunal Fiscal de la Federación. En este caso también estamos en presencia de una apelación.

También se suele usar el término "recurso de revisión" para designar algunos recursos administrativos; . . .". (107)

Ahora bien, del análisis a las diversas causales de procedencia del recurso de revisión, se propone que:

- 1º. La interposición del recurso de revisión ya no dependa de la cuantía del negocio, puesto que existe un gran número de asuntos que no ascienden al monto consignado en la fracción I, del artículo 248 del Código Fiscal vigente, y sin embargo el tema sobre el cual versó la litis del juicio de anulación, y respecto al cual la Sala Fiscal declaró la nulidad del acto controvertido, causa perjuicio a la recurrente.
- 2º. Se derogue la hipótesis de procedencia a que se refiere la fracción II, del precepto 248 del Código invocado, toda vez que si bien la recurrente puede instaurar el recurso en contra de las sentencias pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, acreditando la importancia y trascendencia del negocio, cuando la cuantía del asunto sea inferior de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en vigor al momento de la emisión del fallo, o cuando la cuantía sea indeterminada; lo cierto es que este supuesto constituye una trampa procesal, al no existir un criterio que defina cuando se actualizan los elementos de importancia y trascendencia y, por ende, no es derecho positivo.

(107) Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. cit. p. 367.

- 3°. El Legislador incluya en la fracción III del artículo 248 señalado, a otras autoridades que controvierten dentro del juicio de anulación los actos administrativos consignados en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, además de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, para que de esa manera se salvaguarden los intereses de las autoridades administrativas al permitirles impugnar los fallos ilegales que pronuncien las Salas que componen el mencionado Tribunal.

Por último, es necesario que se modifique el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente, a efecto de que las autoridades puedan ejercitar el derecho de recurrir los fallos ilegales de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, permitiendo así que éstas puedan encuadrar el caso a estudio dentro de la causal de procedencia idónea, además, de esta forma se logrará que sea pleno el ejercicio de la facultad del órgano revisor para admitir o desechar el recurso, atribución que le concede el artículo 90 de la Ley de Amparo, así como el debido respeto a la siguiente jurisprudencia:

“REVISIÓN RECURSO DE, PREVISTO POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. COORRESPONDE AL TRIBUNAL COLEGIADO LA CALIFICACIÓN DE LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A SU PROCEDENCIA, NO LA ELABORACIÓN DE ESTOS.- El Tribunal Colegiado no está obligado a analizar si existe diverso fundamento para la procedencia del recurso, ni a elaborar razonamientos que la justifiquen, pues lo que le corresponde es la calificación de la procedibilidad de los recursos de revisión a la luz de los argumentos sostenidos por los recurrentes.”

Ciertamente, es indispensable que la autoridad recurrente señale en el recurso cualquiera de los supuestos de procedencia del recurso ya comentados, es decir, la causa por la cual considera que la resolución emitida por la Juzgadora no se ajustó a derecho, con la finalidad de que la contraparte pueda conocer su pretensión e incluso argumentar sobre la admisión del recurso, con lo cual no se le dejará en estado de indefensión.

Al respecto, se cita la siguiente jurisprudencia que a la letra expresa:

"REVISIÓN FISCAL, DEBE SEÑALARSE EL SUPUESTO PRECISO DEL ARTICULO 248 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN EL QUE SE APOYA.- En el recurso de revisión fiscal, la autoridad recurrente debe señalar en cual de los supuestos que establece el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación encuadra el asunto, sin que el Tribunal Colegiado revisor esté facultado para hacerlo, en defecto del recurrente, porque la contraparte de la autoridad debe estar en aptitud de contradecir los argumentos que tienden a demostrar la procedibilidad del recurso, por lo que la autoridad recurrente debe expresar cual es la causa específica de pedir pues de no hacerlo así, se le dejaría en estado de indefensión ya que no se le da a conocer en cuál de los supuestos del artículo 248 referido se apoya al recurso a fin de que pueda argumentar al respecto; el tribunal federal no puede proceder a efectuar la calificación con base en las constancias, pues ello implica una indebida sustitución en favor de una de las partes en perjuicio de la otra; por ello solo le corresponde la causa de pedir al recurrente, para declarar la procedencia o improcedencia de la revisión intentada". (108)

(108) Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al año de 1989. Volumen II. p. 1185.

4.- CONCLUSIONES.

- 1ª. El Tribunal Fiscal de la Federación fue creado como un órgano de una instancia, toda vez que de conformidad con lo establecido por el artículo 57 de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, las resoluciones que dictaran las Salas del citado Tribunal tendrían fuerza de cosa juzgada, por lo que en su contra únicamente se podría instaurar el medio de impugnación extraordinario, es decir, el juicio de amparo.

- 2ª. El juicio de nulidad es promovido por los particulares o por las autoridades, a efecto de que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación a quien corresponda conocer del asunto declare la nulidad lisa y llana, la nulidad para efectos, o en su caso, reconozca la validez del acto administrativo impugnado.

- 3ª. Los recursos constituyen medios de defensa previstos en la ley, que permiten impugnar los actos autoritarios emitidos dentro de un procedimiento, judicial o administrativo, que se estiman ilegales, con la finalidad de lograr la revocación o la modificación de dichos actos, ya sea ante el propio órgano que los emitió, o bien, ante el superior jerárquico de éste.

- 4ª. Las partes del juicio contencioso administrativo cuentan con tres recursos procesales, que son el de reclamación, el de revisión y la queja. Al respecto es oportuno indicar que desde mi punto de vista, no obstante que la instancia de queja no se contempla en el Código Fiscal de la Federación propiamente como un recurso, lo catalogo así, porque como lo apunte en el segundo capítulo del presente trabajo, reúne los elementos necesarios para que se le considere como tal.

5ª. En la "Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación", publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1946, se estableció el recurso de revisión, que podía promover cualquiera de las partes, en contra de las resoluciones pronunciadas por el mencionado Tribunal Fiscal, mismo que constituyó una segunda instancia del juicio de anulación.

6ª. En el Código Fiscal de la Federación de 1967, se estableció por una parte, el recurso de revisión, indicándose que podían recurrirse ante el Tribunal en Pleno, las resoluciones emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal que pusieran fin al juicio, cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría o del Departamento de Estado a quien le hubiera correspondido conocer del negocio, o de los directores o jefes de los organismos descentralizados.

Por otro lado, se dispuso que en contra de las resoluciones en Pleno pronunciadas en el recurso de revisión, las autoridades podían instaurar ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el recurso de revisión fiscal, mediante escrito dirigido al Presidente de la Corte, el cual debía ser firmado por el titular de la Secretaría, Departamento de Estado o por los directores o jefes de los organismos autónomos. En dicho oficio, se debían expresar las razones que determinaban la importancia y trascendencia del asunto, además, si el valor del negocio ascendía a la cantidad de \$500,000.00 o era mayor, se consideraba que tenía las características necesarias para que se admitiera.

7ª. Actualmente, las resoluciones o sentencias dictadas dentro del juicio de nulidad pueden ser combatidas por el particular a través del juicio de amparo directo, y mediante el recurso de revisión por parte de la autoridad.

- 8ª.** La desventaja que representa el hecho de que se pueda interponer el recurso de revisión basándose en la cuantía del negocio, consiste en que no todos los asuntos ascienden al monto consignado en la fracción I del artículo 248 del Código Fiscal vigente; sin que por ello, pueda considerarse que el tema sobre el cual versó la litis del juicio de anulación y, respecto del cual la Sala Fiscal declaró la nulidad del acto controvertido, no cause perjuicio a la recurrente.
- 9ª.** Debe derogarse la hipótesis de procedencia a que se refiere la fracción II del precepto 248 del Código invocado, toda vez que si bien es verdad la autoridad recurrente puede instaurar el recurso en contra de las resoluciones o sentencias pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, acreditando la importancia y trascendencia del negocio, cuando la cuantía del asunto sea inferior de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, en vigor al momento de la emisión del fallo, o cuando el monto del asunto es indeterminado; también lo es que este supuesto constituye una trampa procesal al no existir un criterio que defina cuando se actualizan los elementos de importancia y trascendencia y, por ende, ha dejado de ser derecho positivo.
- 10ª.** El Legislador debe reformar la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que además de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, otras autoridades federales que controvierten dentro del juicio de anulación los actos administrativos consignados en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, puedan salvaguardar los intereses que representan, como sería el caso del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, cuyos negocios en la mayoría de los casos no ascienden a los montos precisados en la fracción I del precepto ya mencionado.

- 11ª. Las tesis jurisprudenciales números I.2º.A. J/14 y I.2º.A. J/15, emitidas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que efectúan una interpretación de las causales de procedencia del recurso de revisión establecidas por el artículo 248, fracción III, incisos e) y f), del Código Fiscal de la Federación vigente, se apartan del objeto para el cual fue creada la jurisprudencia, que consiste en la interpretación de la Ley, entendida ésta en sentido amplio, esto es, como Constitución, leyes, reglamentos y ordenamientos de carácter general.
- 12ª. Derivado del desconocimiento de las reformas a las causales de procedencia del recurso de revisión, diversos Tribunales Colegiados han sustentado criterios contradictorios con apoyo en los cuales admiten o desechan el recurso de revisión, no obstante que se trata de la misma causal que fue sometida a su conocimiento, como acontece con la hipótesis del inciso e), de la fracción III del Código Fiscal en vigor, respecto a la cual el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en algunos casos ha admitido dicho medio de defensa y, en otros lo ha desechado.
- 13ª. El interés fiscal de la Federación no se afecta únicamente cuando el negocio asciende a la cuantía consignada en la fracción I, del artículo 248 del referido Código Fiscal, es decir, éste no necesariamente se encuentra ligado al monto del asunto o perjuicio económico, puesto que puede surgir de una indebida aplicación o interpretación de las normas fiscales, que en un momento dado impidan a la autoridad cumplir con sus facultades de revisión de las contribuciones o la interpretación administrativa de las normas fiscales, circunstancias que no obstante no tener necesariamente un contenido económico, pueden ocasionar un perjuicio a los intereses del Fisco Federal.

14°. Para cumplir con la garantía de legalidad contemplada en el artículo 16 Constitucional, el Tribunal Colegiado de Circuito debe expresar en el acuerdo desechatorio del recurso de revisión, los motivos y fundamentos por los cuales concluye que la recurrente no acreditó que se surtió el supuesto de procedencia de dicho medio, consignado en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, al haber decidido recurrir la resolución o sentencia de la Sala Regional que decretó o negó el sobreseimiento del juicio o la sentencia definitiva.

BIBLIOGRAFÍA.

- ARRIOJA VIZCAINO. Adolfo**, Derecho Fiscal, 10ª. Edición, México, Colección Textos Universitarios, Editorial Themis, 1995.
- CARRASCO IRIARTE. Hugo**, Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal, México, Editorial Themis, 1994.
- CARRILLO FLORES. Antonio**, El Tribunal Fiscal de la Federación, un testimonio, México, Editorial Porrúa, 1966.
- CARRILLO FLORES. Antonio**, La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México, México, Editorial Porrúa, 1939.
- DE PINA VARA. Rafael**, Diccionario de Derecho, 19a. Edición, México, Editorial Porrúa, S.A., 1993.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ. Luis Humberto**, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial PAC, 1985.
- ESCRICHE Y MARTÍN. Joaquín**, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, España, 1847.
- FIX-ZAMUDIO. Héctor**, Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, 1a Edición, México, El Colegio Nacional, 1983.
- FLORES ZAVALA. Ernesto**, Elementos de Finanzas Públicas, México, Editorial Porrúa, 1972.
- GÓMEZ CORTES. Javier B.**, La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, México, Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación, 1994.

GONZÁLEZ RODRÍGUEZ. Alfonso, La Justicia Tributaria en México, 4a. Edición, México, Editorial Jus, 1992.

HEDÚAN VIRÚES. Dolores, Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación, México, Editorial Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 1971.

Manual del Juicio de Amparo, 11ª Reimpresión, México, Editorial Themis, 1993.

MARGAIN MANAUTOU. Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, 4a. Edición aumentada, México, Editorial Porrúa, 1991.

MARGAIN MANAUTOU. Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 5ª. Edición, México, Universidad Autónoma de S.L.P., 1979.

NAVA NEGRETE. Alfonso, Derecho Procesal Administrativo, México, Editorial Porrúa, 1959.

OVALLE FAVELA. José, Derecho Procesal Civil, 3a. Edición, México, Editorial Harla, S.A. de C.V., 1989.

VARIOS, autores, El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, 1a. Edición, México, Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación, 1992.

Enciclopedias, Jurisprudencia.

Diccionario Asuri de la Lengua Española, Tomos I y II, Bilbao, España, Asuri de Ediciones, S.A., 1992.

Diccionario de la Lengua Española, Tomo II, 20ª Edición, España, Espasa-Calpe, S.A., 1984.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Tomo VIII, 3ª Edición, México, Editorial Porrúa, UNAM, 1989.

Enciclopedia Jurídica Ormeba, Tomos XIV y XXV, Argentina, Editorial Bibliográfica Argentina, 1967.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, No. 42, Junio de 1991.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Tomo 54, Junio de 1992.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Marzo de 1993.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 86, Febrero de 1995.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tercera Parte, 1976.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tercera Parte, Volumen I, 1988.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tercera Parte, Volumen II, 1989.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1991, Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1991.

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación 1937-1993. Precedentes de las Salas 1988-1993, Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994.

Legislación Fiscal. Tomo I, SHCP, Código Fiscal de la Federación y otras disposiciones fiscales, 1995.

Legislación Fiscal. Tomo I, SHCP, Código Fiscal de la Federación y otras disposiciones fiscales, 1996.

Legislación Fiscal. Tomo I, SAT, Código Fiscal de la Federación y otras disposiciones fiscales, 1998.

Los Presidentes de México ante la Nación. Informes, Manifiestos y Documentos de 1821 a 1966. Editada por la XLVI Legislatura de la Cámara de Diputados. Tomo IV. Informes y respuestas desde el 30 de noviembre de 1934 hasta el 1º de septiembre de 1966. México.

Obra Conmemorativa del 55 Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, Departamento de Publicaciones del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomos I, II, III, IV y V, México, 1994.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año I, No. 73, Enero de 1986.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII, No. 76, Abril de 1986.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año I, No. 8, Agosto de 1988.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, No. 17, Mayo de 1989.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año III, No. 28, Abril de 1990.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año VII, No. 74,
Febrero de 1994.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Época, Año VIII, No. 85,
Febrero de 1995.

Semanario Judicial de la Federación, Apéndice, 1985, 3ª Parte.

Semanario Judicial de la Federación, 5ª. Época, Tomo LIX.

Semanario Judicial de la Federación, 8ª. Época, Tomos IV Segunda Parte, VI (2ª Parte, 1989), VIII Septiembre, VIII Noviembre, IX Febrero de 1991, IX Marzo, X Septiembre, XIII-Mayo, XV-II Febrero y, XIV Julio (2ª Parte).

Semanario Judicial de la Federación, 9ª. Época, Tomos Nos. I de Mayo y Junio de 1995.

Diario Oficial de la Federación.
(Fechas)

- 1.- 31 de agosto de 1936.
- 2.- 31 de diciembre de 1938.
- 3.- 30 de diciembre de 1946.
- 4.- 31 de diciembre de 1947.
- 5.- 29 de diciembre de 1948.
- 6.- 30 de diciembre de 1949.
- 7.- 31 de diciembre de 1949.
- 8.- 31 de diciembre de 1957.
- 9.- 30 de diciembre de 1961.
- 10.- 31 de diciembre de 1965.
- 11.- 30 de diciembre de 1966.
- 12.- 19 de enero de 1967.
- 13.- 31 de diciembre de 1968.
- 14.- 30 de diciembre de 1977.
- 15.- 2 de febrero de 1978.
- 16.- 29 de diciembre de 1978.
- 17.- 31 de diciembre de 1979.
- 18.- 31 de diciembre de 1981.
- 19.- 31 de diciembre de 1982.
- 20.- 28 de diciembre de 1983.
- 21.- 31 de diciembre de 1986.
- 22.- 5 de enero de 1988.
- 23.- 26 de diciembre de 1990.
- 24.- 28 de diciembre de 1994.
- 25.- 15 de diciembre de 1995.
- 26.- 30 de diciembre de 1996.