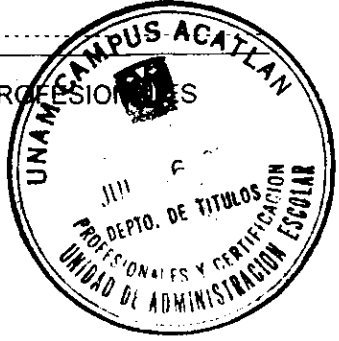


254



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ACATLAN"



EL ANALISIS DE LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN LA EMISION DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: JOSE ANTONIO RIVERA VARGAS

ASESOR: LIC. CESAR OCTAVIO IRIGOYEN URDAPILLETA

23/158





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.

Para aquellos con los cuales
crecí, compartiendo las
vicisitudes del hogar, buenas y
malas; estas últimas, de las que
siempre salimos adelante con la
guía de nuestros padres:

MIS HERMANOS.

Para aquellos con los que
conviví en los tiempos de
estudio universitario y con los
me unen lazos de fraternidad,
así como a los que, si bien no
conocí en los recintos escolares,
también me favorecen con su
amistad:

MIS AMIGOS.

Para quien se tomó la molestia de asesorarme en la realización de la presente investigación y del que aprendí no solo en las aulas escolares, sino también por mi breve paso en el Tribunal Fiscal de la Federación:

LIC. CESAR OCTAVIO
IRIGOYEN URDAPILLETA

Para los que contribuyeron con
sus cátedras a mi formación
académica:

MIS PROFESORES

Para quien siempre se prestó, durante el tiempo en que realicé el servicio social y prácticas profesionales en el Tribunal Físcal de la Federación, a despejarme las dudas que comúnmente me surgían al proyectar un acuerdo o sentencia; no obstante sus múltiples actividades, propias de un Magistrado de Sala:

LIC. ENRIQUE RABAGO
DE LA HOZ.

No puedo dejar de agradecer a la
UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO y en
particular a mi querido CAMPUS
"ACATLAN", por haberme
abierto sus puertas y brindarme la
formación profesional que tengo.

EL ANALISIS DE LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN LA EMISION DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

| | |
|-------------------|---|
| INTRODUCCION..... | I |
|-------------------|---|

CAPITULO I EL ESTADO.

| | |
|--|----|
| 1.1.- Breve referencia histórica | 1 |
| 1.2.- Definición y elementos del estado..... | 2 |
| 1.3.- Fines del estado..... | 6 |
| 1.4.- Las funciones estatales..... | 7 |
| 1.4.1.- Función legislativa..... | 9 |
| 1.4.2.- Función judicial..... | 10 |
| 1.4.3.- Función administrativa..... | 11 |

CAPITULO II LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

| | |
|--|----|
| 2.1.- Concepto..... | 15 |
| 2.2.- La potestad y la competencia tributaria del estado.. | 18 |
| 2.3.- Los ingresos del estado | 24 |
| 2.4.- Las facultades de comprobación de la autoridad..... | 31 |

CAPITULO III
MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA
RESOLUCION
ADMINISTRATIVA.

| | |
|--|----|
| 3.1.- La resolución administrativa. | |
| 3.1.1.- El acto administrativo y sus elementos..... | 48 |
| 3.1.2.- El procedimiento administrativo..... | 59 |
| 3.1.3.- La resolución administrativa impugnada..... | 62 |
| 3.2.- El recurso administrativo. | |
| 3.2.1.- Definición..... | 65 |
| 3.2.2.- Naturaleza jurídica..... | 67 |
| 3.2.3.- Elementos..... | 68 |
| 3.2.4.- Principios..... | 71 |
| 3.2.5.- Clasificación..... | 72 |
| 3.2.6.- Resolución..... | 73 |
| 3.2.7.- Importancia..... | 77 |
| 3.3.- El contencioso administrativo. | |
| 3.3.1.- Definición y sistemas de lo contencioso administrativo | 80 |
| 3.3.2.- El Tribunal Fiscal de la Federación y el proceso contencioso administrativo que ante él se tramita | 94 |
| 3.3.2.1.- Antecedentes..... | 95 |

| | |
|---|-----|
| 3.3.2.2.- Constitucionalidad..... | 98 |
| 3.3.2.3.- Características..... | 102 |
| 3.3.2.4.- Estructura..... | 106 |
| 3.3.2.5.- Competencia..... | 108 |
| 3.3.2.6.- Ideas generales del proceso..... | 122 |
| 3.3.2.7.- Improcedencia y sobreseimiento..... | 123 |
| 3.3.2.8.- Las partes en el proceso..... | 127 |
| 3.3.2.9.- Fases procedimentales..... | 129 |
| 3.3.2.9.1.- Demanda..... | 130 |
| 3.3.2.9.2.- Contestación..... | 133 |
| 3.3.2.9.3.- Ampliación de demanda y contestación a la misma | 135 |
| 3.3.2.9.4.- Alegatos y cierre de instrucción | 137 |
| 3.3.2.9.5.- Sentencia..... | 139 |
| 3.3.2.10.- Los recursos y otros medios de impugnación en el proceso..... | 142 |
| 3.4.- El amparo. | |
| 3.4.1.- Definición y generalidades..... | 147 |
| 3.4.2.- Tipos de amparo..... | 152 |
| 3.4.2.1.- Amparo directo..... | 154 |
| 3.4.2.2.- Amparo indirecto..... | 156 |

**CAPITULO IV
LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD
EN EL CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL.**

| | |
|--|---------|
| 4.1.- Ideas generales..... | 159 |
| 4.2.- Causales de ilegalidad que generan una nulidad lisa y llana | 163 |
| 4.2.1.- Incompetencia..... | 165 |
| 4.2.2.- Violación respecto a los hechos y a la aplicación del derecho..... | 177 |
| 4.2.3.- Desvío de poder..... | 180 |
| 4.3.- Causales de ilegalidad que generan una nulidad para efectos..... | 187 |
| 4.3.1.- Vicios de forma..... | 188 |
| 4.3.2.- Vicios de procedimiento..... | 191 |
| 4.4.- Interpretación armónica de los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación..... | 195 |
| 4.5.- El orden de estudio que sobre las causales de ilegalidad planteadas, debe hacer la sentencia de conformidad con el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación..... | 205 |
| CONCLUSIONES. | 219 |
| BIBLIOGRAFIA. | 225 |

INTRODUCCION

Dentro de un Estado de Derecho al que se le identifica como "*...la forma de organización político-jurídica de la sociedad, que históricamente tiende a someterse a un régimen constitucional que reconoce y tutela los derechos humanos de los gobernados contra los posibles excesos por parte de los titulares de los órganos públicos*"; el ejercicio del poder público deriva únicamente de lo expresamente establecido por el orden legal, pero además dicho orden no sólo contempla al conjunto de atribuciones de los órganos estatales, sino también los derechos a favor del particular que representan un límite a la actividad pública, de modo que se crea un equilibrio entre ambos extremos.

La administración pública en su encomienda de satisfacer el interés colectivo, está obligada a sujetarse a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias que en el caso rijan para poder actuar, ello en observancia del principio de legalidad, postulado base en un Estado de Derecho. Cuando la autoridad no acata lo dispuesto por el marco normativo puede violentar la esfera jurídica de los particulares, rompiendo entonces con el equilibrio entre prerrogativas estatales y garantías de los particulares, toda vez que éstos "*... tienen derecho a la legalidad de los actos de la Administración, es decir, tienen el poder de exigir a la Administración que en su funcionamiento y en la emisión de estos actos, se sujete a las normas legales establecidas y en consecuencia estos actos de la autoridad*

¹ José Luis Vázquez Alfaro, "Evolución y Perspectiva de los Organos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano", Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991, pág. 11.

*deben ser emitidos o realizados por los órganos competentes de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijan las leyes, con el contenido que éstas señalan y persiguiendo el fin que las mismas indican..."*².

Por lo anterior, en un Estado de Derecho se encuentra presente la necesidad de proporcionar a los particulares, los instrumentos legales para conseguir el hacer efectiva la exigencia señalada, cuando la administración pública se ha apartado de lo dispuesto por la ley, de modo que ésta corrija su actuar respetando y en su caso, reparando los derechos violentados.

Los medios legales a disposición del particular para defenderse de las actuaciones administrativas que le causan perjuicio, constituyen controles de la administración pública. Dentro de este marco se instituyen los recursos administrativos y la jurisdicción administrativa, entendida ésta como aquella actividad resolutoria de conflictos derivados de normas de derecho administrativo desarrollada por tribunales no pertenecientes al poder judicial, fundados en una interpretación al principio de la división de poderes y que integran el denominado "*sistema francés de lo contencioso administrativo*" o también llamado "*sistema continental europeo*".

El sistema francés fue adoptado por nuestro orden jurídico en 1936 con la publicación de la Ley de Justicia Fiscal, anteriormente a su establecimiento había imperado el sistema judicialista o anglosajón (otro de los controles de la administración pública basado en una idea irrestricta del principio de la división de poderes), con algunos intentos

² Dionisio J. Kaye, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, México, D.F., 1989, pág. 151.

de instaurar el primer sistema referido en 1853 y 1864; a la fecha ambos sistemas tienen cabida en el ordenamiento mexicano.

La Ley de Justicia Fiscal inspirada en la cultura jurídica francesa, instauró el contencioso de anulación (una de las cuatro especies del sistema europeo o continental), al establecer los casos de anulación de un acto administrativo, mismos que coinciden con el "*recurso por exceso de poder*" (excés de pouvoir) y que son: incompetencia de la autoridad que emitió el acto, violación de las formalidades del procedimiento, violación a las normas jurídicas y desvío de poder, causales que a la fecha, en esencia, se siguen conservando. Por otro lado, la ley en comento creó al Tribunal Fiscal de la Federación, órgano que se encarga desde aquel entonces de ventilar el contencioso administrativo de corte francés a nivel federal.

El presente esfuerzo de investigación, versa principalmente sobre el contencioso administrativo que ventila el Tribunal Fiscal de la Federación, y en especial respecto de las causales de ilegalidad³ que ante dicho órgano se esgrimen, a efecto de declarar la nulidad de una resolución administrativa, así como el orden de estudio que de ellas impone el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación al emitir sentencia, pero antes de llegar a tales temas, se estudia de manera general al Estado y sus funciones, se continúa con su actividad financiera, por ser de la materia fiscal de donde provienen el mayor número de resoluciones administrativas que se impugnan ante el órgano jurisdiccional en comento, posteriormente se tratan los medios de defensa en contra de la resolución

³ Antes de las Reformas que entraron en vigor a partir del primero de enero de 1996, el Código Fiscal de la Federación las llamaba "causales de nulidad".

administrativa, haciendo referencia a las características del acto impugnado, a los recursos administrativos y a los sistemas de lo contencioso administrativo, es decir, a la jurisdicción administrativa y la propiamente judicial por conducto del amparo; por último, se aborda el tema de las causales de ilegalidad en los términos ya referidos.

CAPITULO I

EL ESTADO.

- 1.1.- Breve referencia histórica, 1.2.- Definición y elementos del estado,
- 1.3.- Fines del estado, 1.4.- Las funciones estatales, 1.4.1.- Función legislativa, 1.4.2.- Función judicial, 1.4.3.- Función administrativa.

1.1.- BREVE REFERENCIA HISTORICA.

El nacimiento del estado nacional es relativamente reciente en la historia de la humanidad, ubicando sus orígenes en el continente europeo durante el siglo XIV, en donde se le identificó como una novedosa manera de organización político-social, que se fue desarrollando en las sociedades y alcanza su consolidación en el siglo XIX, sin embargo, su evolución continúa aun en nuestros días, por lo que se deduce que se ha ido moldeando de acuerdo a las circunstancias imperantes en determinado tiempo y lugar.

Se tiene conocimiento que desde los más lejanos tiempos, el hombre se ha agrupado con un fin práctico, defenderse de la naturaleza y posteriormente de otros grupos, conformando comunidades que aunque muy primitivas, contaban con cierta organización y orden; ejemplo de ello se presenta en Egipto, lugar donde surgen las primeras formaciones humanas en el año 6000 antes de Cristo, empezándose a manejar a partir de ahí la idea de "*polis*", que significa ciudad, imperio, etc.

La cuna del estado moderno es Europa como ya se mencionó, sus inicios se fijan entre el final de la edad media y el principio de la era renacentista; para emerger el Estado

tuvo que luchar y vencer las arcaicas estructuras políticas, sociales y económicas que caracterizaban a los feudos, tomando como arma para ello, las ideas y valores que pregonaba el renacimiento y que en resumidas cuentas colocaban al hombre como centro del universo.

Lo anterior se aprecia con los movimientos político-sociales en que se vieron envueltas las sociedades europeas en el siglo XV, concentración de un poder público en un sólo individuo frente al resto de la comunidad, luchas armadas e ideologías entre feudos, ciudades, reyes, y autoridades eclesiásticas; las cuales nos dice Acosta Romero¹, culminaron con la paz de Wesfalia en 1648; estableciéndose el principio de la Soberanía del Estado, que facultaba a éste para imponer un régimen propio en todos sus aspectos: político, económico, social y desde luego, jurídico.

En el siglo XVI el estado moderno ya es estudiado como tal por pensadores europeos como Bodino, Hobbes y Locke; a partir del siglo XVIII y hasta el XIX, aparecen movimientos de gran relevancia en el ámbito político y económico, que dan un importante empuje a la conformación de los estados, entre tales movimientos se cuentan al absolutismo monárquico, al colonialismo, la revolución industrial, la revolución francesa, la independencia de las colonias de Inglaterra en Norteamérica y las de otras naciones europeas en Latinoamérica. En el siglo XIX, el proceso de conformación del estado logra su consolidación.

1. 2.- DEFINICION Y ELEMENTOS DEL ESTADO.

La palabra "*estado*" se deriva del término *stato, stare, status*, cuyo significado es permanencia, que no cambia. Existe una

¹ Miguel Acosta Romero, Teoría General del Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., vigésimo novena edición, México, 1990, pág. 58.

gran diversidad de conceptos de lo que debe concebirse como estado, entre ellos los siguientes:

*"... es la organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que siguen determinados fines mediante actividades concretas."*²

*"... corporación formada por un pueblo dotado de poder de mando originario y asentada en un determinado territorio."*³

*"... organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio."*⁴

De estas definiciones sobresalen tres elementos para que una organización social pueda ser considerada como un estado: población, territorio y poder político. A continuación trataremos de explicar cada uno de estos elementos.

A) Población.

A la población se le suele definir como la totalidad o conjunto de individuos, que conforman a la sociedad humana organizada políticamente y asentada en un territorio. Jurídicamente la población desempeña una doble

² Ibidem, pág. 60.

³ George Jellinek citado por Rafael I. Martínez Morales en Derecho Administrativo, Primer Curso, Edit. Harla, México, 1991, pág. 34.

⁴ Eduardo García Maynes, Introducción al Estudio del Derecho, Edit. Porrúa, S.A., cuadragésimo sexta edición, México, 1994, pág. 98.

función: como objeto y como sujeto de la actividad del estado. El primer caso se presenta cuando los hombres son súbditos, encontrándose sometidos a la autoridad política; en el segundo supuesto; no son súbditos, sino ciudadanos y participan en la conformación de la voluntad general, por ello son sujetos del poder público. Como objeto la población aparece en una relación de subordinación del estado; en cuanto a sujeto, dicha relación se da en un plano de coordinación entre ambos, suponiendo un conjunto de derechos subjetivos públicos.

Al conjunto de derechos que los miembros de la población pueden anteponer al estado, se le llama "*status personal*" integrado por tres tipos de derechos:

1. *Derechos de libertad*.- Las personas están sujetas a un poder limitado, ese límite se forma de los deberes que el orden normativo les impone; el margen de actividad que queda a los sujetos representa su libertad.
2. *Derechos que se traducen en una facultad de solicitar la intervención del estado a favor de intereses particulares*; ejemplo: los derechos de acción y petición.
3. *Derechos políticos*.- Estos permiten a los particulares el ejercicio de funciones orgánicas (votar, ser votado, tomar las armas), mediante ellas se hace posible imputar al estado actuaciones efectuadas por personas físicas.

B) Territorio.

El territorio, es el espacio físico donde el estado ejercita su poder con exclusión de cualquier otro poder similar, y en donde tiene cabida la aplicación de las normas jurídicas que el mismo expide.

El elemento territorial tiene dos significaciones, una en sentido negativo y otra de forma positiva. El primer significado implica que ningún poder diferente del que corresponde al propio estado, puede ejercer autoridad sin consentimiento de éste en su territorio. La segunda acepción se refiere a que la totalidad de las personas que viven en dicho ámbito espacial, están sujetas al poder estatal.

C) Poder Político.

El poder es la voluntad que dirige a una sociedad organizada, capaz de imponerse a las voluntades particulares que integran a dicha organización. El poder puede ser coactivo, es decir, capaz para emitir indicaciones al grupo y medios para asegurar su cumplimiento; o bien puede ser no coactivo o poder simple, cuando no está facultado para lograr el acatamiento de sus determinaciones.

Uno de los atributos del poder político lo constituye la soberanía, a la cual se le concibe como la negación de cualquier poder extraño, superior al del propio estado, dotándolo de independencia, así como de autodeterminación frente a otras naciones y lo coloca en un marco de igualdad con relación a ellas.

A consecuencia de la necesidad de que las conductas de los individuos que conforman un grupo social sean reguladas, con el objeto de lograr la armonía y convivencia social, es menester que el mismo grupo dicte las pautas que habrán de observarse por todos sus miembros, de esta manera, se justifica el orden jurídico que normará la manera del ejercicio del poder político del estado. Tal orden se encontrará integrado a partir de la constitución como

norma básica y en seguida las normas ordinarias o secundarias.

El estado además necesita de una serie de órganos o instituciones públicas para manifestarse, a los cuales les ha conferido a través del orden jurídico, el ejercicio del poder político. Al conjunto de dichos órganos se le denomina "*gobierno*".

1.3.- FINES DEL ESTADO.

Al estado se le conceptualiza como la "*... organización política soberana de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con independencia y autodeterminación, con órganos de gobierno y de administración que persiguen determinados fines ...*"⁵; de tal definición surge la siguiente cuestión: ¿cuáles son esos fines que se persiguen?

El estado como obra artificial de los hombres, justifica su existencia por los fines que ellos le han asignado en determinado tiempo y lugar, de ahí se desprenden las diversas concepciones que de él se han tenido. El fin del estado es su propósito, es el para que fue creado.

El fin o fines del estado, es lo que da unidad y cohesión o gobernantes y gobernados, es "*...la idea objetiva de un bien superior, que no pueden realizar las comunidades menores, la que aglutina las voluntades de los miembros de la sociedad para convertirse en Estado...*"⁶; también se le denomina "*bien común*" o "*bien público*", por tomar en

⁵ Miguel Acosta Romero, ob. cit., pág. 60.

⁶ Andrés Serra Rojas, Derecho Administrativo, Tomo I, Edit. Porrúa, S.A., décimo cuarta edición, México, 1998, pág. 22.

cuenta a toda la sociedad, el cual se verá concretizado en el bienestar general de la misma.

Estrecha relación guardan los fines del estado con sus actividades, pues para lograr aquellos, el estado deberá desplegar un conjunto de acciones suficientes y necesarias, de lo cual se deduce que la extensión de las actividades estatales, está dada por los propósitos que se persiguen.

Por último, los fines estatales se encuentran contenidos en el orden normativo de un país: en la Constitución, en la legislación ordinaria o en la reglamentaria.

1.4.- LAS FUNCIONES ESTATALES.

Las funciones estatales son *"... la forma de la actividad del Estado que se manifiesta como expresión creadora de normas, como aplicación concreta de la ley o como solucionadora de conflictos jurídicos entre personas..."*⁷; así el estado para alcanzar los fines que le han sido asignados tiene que actuar de diversas formas y en distintos ámbitos.

Para realizar sus funciones el estado lleva a cabo distintas actividades, las cuales se clasifican acorde a sus características de influencia hacia la sociedad, en actividades de policía, servicios y fomento, teniendo mayor preponderancia determinadas actividades sobre las otras, en la medida de los fines que se pretendan en determinada época y lugar.

Tanto la doctrina como el derecho, reconocen tres actividades de cómo el estado realiza sus fines, que son las mismas que maneja la teoría de Montesquieu de la división de poderes:

⁷ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Elementos de Derecho Administrativo, Edit. Limusa, México, 1986. pág. 31.

- a) *Función Legislativa.*- Esta tiene a su encargo la creación del marco normativo través de la emisión de disposiciones de carácter general, abstracto y obligatorio.
- b) *Función Administrativa.*- Su objetivo será aplicar y ejecutar las disposiciones producto de la función legislativa y regulará la actividad concreta y tutelar del estado.
- c) *Función Judicial.*- La actividad que despliega el estado para resolver los conflictos que se generen por la aplicación del derecho, se contiene en esta función.

El ejercicio de las funciones estatales, se lleva a cabo por conducto de los órganos públicos que para tal efecto contempla el orden jurídico vigente, así se tiene que generalmente la primera función será desarrollada por un congreso o parlamento, la segunda, por instituciones integrantes de una administración pública y la última por una organización judicial; de forma que se presenta lo que se conoce como Poder legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial.

Las actividades del estado para satisfacer el bien común, son múltiples y se expresan en las tres funciones referidas. Tales actividades son encomendadas a ciertos órganos para su realización de acuerdo a su función , así ejercitan parte del poder público; el cual es único, pero se divide para su ejercicio; de ahí que se hable de un Poder Legislativo, un Judicial y un Ejecutivo.

A cada poder en principio, debe corresponder única y exclusivamente el desarrollo de la función a su cargo, sin embargo, por cuestiones prácticas se ven en la necesidad de

realizar excepcionalmente funciones propias de los otros; ejemplo el Poder Legislativo cuando se erige en gran jurado, efectúa actividad jurisdiccional; el Poder Judicial cuando elabora su presupuesto de egresos, ejecuta una acción de índole administrativa, el Poder Ejecutivo por su parte, al emitir reglamentos realiza una actuación legislativa.

Por lo anterior, a las funciones estatales se les clasifica desde dos puntos de vista para determinar su naturaleza: a) un criterio formal, subjetivo u orgánico, a partir del cual se toma en cuenta al acto jurídico en relación al órgano que lo emite, sin considerar la naturaleza intrínseca de la actividad desarrollada y b) un criterio material u objetivo, donde se tiene presente la naturaleza intrínseca del acto y no así el órgano que efectúa la actividad del que derivó. Siguiendo estos criterios, estudiaremos en el siguiente tema cada una de las funciones en particular.

1.4.1.- Función Legislativa.

Formalmente, la función legislativa se puede definir como aquella actividad estatal, desarrollada por los órganos que acorde a la Constitución pertenecen e integran al Poder Legislativo, en ese sentido, toda actuación emanada del poder en cita será una función legislativa.

Considerando el aspecto material de la función legislativa, ésta es la actividad estatal que crea disposiciones jurídicas de carácter general, imperativas coercibles, es decir, que su aplicación abarca a todas las personas, sin hacer distinciones; su imperatividad se manifiesta en que a todos los que se les aplica, están a ella sometidos y por último, la coercibilidad implica poder hacer uso de la fuerza pública para asegurar su cumplimiento, aun contra la voluntad del sujeto a quien

se le aplica. La expresión por excelencia de la función legislativa; la constituye la Ley.

Retomando el criterio formal de la función legislativa, ésta da pie a un principio, el de "*Autoridad Formal de la Ley*", mediante el cual sólo el Poder Legislativo está facultado para la creación, modificación u abrogación de las leyes, a través del proceso legislativo.

En concreto, formal y materialmente la función legislativa es la actividad del estado creadora de normas jurídicas generales, imperativas y coercibles, desarrollada por los órganos que integran al Poder Legislativo.

1.4.2.- Función Judicial.

Formalmente implica la actividad del estado, que corresponde efectuar el Poder Judicial, para preservar el marco del derecho que establezcan las leyes; en razón de lo anterior, todas las actuaciones efectuadas por el Poder Judicial serán consideradas como judiciales.

Cuando a la función judicial se le considera desde el criterio material, se le denomina también "*función jurisdiccional*", reservándose el término judicial para hacer referencia a ella, en sentido formal.

La función jurisdiccional tiene como presupuesto, el conflicto de intereses, la controversia entre partes que ha de ser resuelta por el estado, declarando el derecho, dando seguridad a los gobernados e impidiendo que los mismos, se hagan justicia por sí solos.

Así como la ley es el acto representativo de la función legislativa, la sentencia lo es de la función jurisdiccional; mediante ese acto el estado declara imparcialmente el

derecho en la situación controvertida. La finalidad de la función jurisdiccional, es la preservación del respeto a las disposiciones jurídicas emanadas de la función legislativa, al alcanzar la sentencia la característica de "*cosa juzgada*" cuando se torna definitiva y con ello, no susceptible de modificación alguna.

Concibiendo a la función jurisdiccional en su carácter material, esta es la actividad del estado que resuelve a través de un acto llamado sentencia, un conflicto de intereses con el objeto de mantener y estabilizar el orden jurídico existente, en una situación particular y concreta.

Es fácil distinguir el producto de la función legislativa, la ley, del resultado de la judicial, la sentencia; toda vez que el primero crea situaciones jurídicas generales, en tanto el segundo, provoca situaciones jurídicas concretas particulares, además la primera es conformadora del orden normativo y la segunda sólo ejecuta lo dispuesto por dicho orden.

La función judicial, formal y materialmente, resulta ser la actividad estatal efectuada por los órganos que integran el Poder Judicial, concretizada en la sentencia, acto en el que se define el derecho incierto en una situación jurídica de incertidumbre y conflicto.

1.4.3.- Función Administrativa.

Esta función desde el punto de vista formal, es toda actividad o actuación derivada del Poder Ejecutivo, por el simple hecho de provenir de él, independientemente de que la naturaleza del acto sea diversa a esa función.

Gabino Fraga⁸ define materialmente a la función en estudio como *"... la que el Estado realiza bajo un orden jurídico, y que consiste en una ejecución de actos individuales."*; para el Dr. Delgadillo Gutiérrez⁹ es *"... la realización de actos jurídicos o materiales, ejecutados de acuerdo con el mandato legal, que produce transformaciones concretas en el mundo jurídico"*.

La doctrina señala que los elementos esenciales de la función administrativa son:

- a) Se efectúa acatando un orden jurídico.
- b) Mediante ella se producen situaciones jurídicas concretas e individuales.
- c) Dicha función se expresa con la realización de actos jurídicos o materiales.

De lo anterior se puede integrar formal y materialmente el concepto de función administrativa, así esta será la actividad del estado encargada a los órganos que integran el Poder Ejecutivo, consistente en la realización de actos jurídicos y materiales ejecutados en cumplimiento a una norma legal produciendo situaciones individuales en el ámbito jurídico.

La ley es el acto jurídico de mayor relevancia en la función legislativa, la sentencia lo es para la función jurisdiccional; para la administrativa, el de mayor significación lo constituye el acto administrativo.

⁸ Gabino Fraga, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., vigésimo novena edición, México, 1990, pág. 63.

⁹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob.cit., pág. 35.

Por último claramente se pueden distinguir las funciones legislativas y judicial, porque como ya se había destacado, la primera es creadora de situaciones jurídicas generales, mientras que la segunda las origina pero en casos individuales concretos, sin embargo, no es tan fácil diferenciar la función jurisdiccional de la administrativa, incluso parte de la doctrina considera que estas funciones no se distinguen sustancialmente y que en realidad el estado tiene sólo dos actividades diferentes: hacer las leyes y ejecutarlas, toda vez que sostienen que en la función administrativa y la judicial sólo se ejecuta la ley, sin que haya razón para hacer distinción en la ejecución sin conflicto y cuando presenta controversia. En efecto, los actos emanados de estas funciones son muy similares, porque ambos son ejecutivos y creadores de situaciones jurídicas individuales. El profesor Fraga¹⁰ argumenta, por el contrario, que si es posible caracterizar a la función jurisdiccional de la administrativa, si se atiende al elemento que la provoca y al resultado que se persigue, en ese sentido, la función jurisdiccional supone una cuestión dudosa o controvertida, preexiste referente a un hecho, actitud o acto jurídico que se consideren contradictorios con un derecho, una norma legal o un estado de incertidumbre, sobre la interpretación, alcance o aplicación de una norma o situación jurídica, lo anterior, constituye el motivo de la función jurisdiccional y su finalidad está dirigida a mantener el orden jurídico y darle estabilidad a las situaciones legales a través de una declaración que dirime el conflicto y que ha alcanzado la autoridad de cosa juzgada.

¹⁰ Gabino Fraga, ob cit, págs. 51-52.

CAPITULO II

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

2.1.- Concepto, 2.2.- La potestad y la competencia tributaria del estado, 2.3.- Los ingresos del estado, 2.4.- Las facultades de comprobación de la autoridad .

2.1.- CONCEPTO.

Dentro de la diversidad de actividades que realiza el estado, se ubica una que es fundamental para que el resto de las actividades estatales puedan llevarse a cabo; esta es la relacionada con las finanzas. Su importancia radica en que, por conducto de ella, se logran conseguir los medios económicos suficientes para cubrir las necesidades estatales, dando como consecuencia, la posibilidad de que el ente público pueda desarrollar las diferentes funciones que le han sido encomendadas, a efecto de lograr la realización del bien común. Dicha actividad se distingue en que no constituye un fin en si mismo, porque no se encamina directamente a satisfacer una necesidad colectiva, sino que cumple una función instrumental, en razón de que es condición necesaria para el desenvolvimiento del resto de las actividades estatales.

En términos generales dice el Dr. Luis Humberto Delgadillo¹ que la palabra finanzas deriva del vocablo latino "*fines*", que significa terminar de pagar; de manera que con esa palabra se hace referencia a lo concerniente al

¹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, Edit. Limusa, S.A. de C.V., tercera edición, México 1987, pág. 21.

pago y no sólo a eso, también a la forma de manejar y obtener aquello con que se logra el pago; por tanto debe entenderse a las finanzas como la materia relativa a los medios y recursos económicos.

La actividad financiera del estado se define como "*la actividad desarrollada por el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.*"² y se le identifica plenamente con el concepto de "*Finanzas Públicas*", al comprender ésta la totalidad del aspecto económico del estado, que se traduce en "*... la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuentan el Estado para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.*"³

De lo expuesto se destacan tres momentos básicos de la actividad financiera estatal:

1. Obtención de recursos económicos (ingresos).
2. Manejo de recursos económicos (administración).
3. Aplicación de recursos económicos (erogación o gasto).

En el primer momento, el ente público se allega por tres vías los ingresos que le permiten efectuar sus actividades:

- 1.- Establecimiento de cargas o tributos a los particulares para que éstos le transfieran parte de sus riqueza de manera obligatoria.
- 2.- La eficiencia con que el estado

² Ortega B. Joaquín citado por Sergio Francisco de la Garza en Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., décimo octava edición, México, 1994, pág. 5.

³ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 21.

gestione sus bienes patrimoniales le puede permitir recibir recursos, es decir, obtener una ganancia y 3.- Aportaciones que de manera voluntaria previenen de otros sujetos como empréstitos internos o externos.

En relación al segundo momento de la actividad financiera, una vez obtenidos los recursos éstos son manejados por los diversos órganos que integran a la administración pública, de acuerdo a lo dispuesto por las normas legales aplicables.

La diversidad de erogaciones o gastos que el estado tiene que efectuar para la realización de sus funciones, prestación de servicios públicos y en general para llevar a cabo, todas las actividades necesarias que tiendan a la satisfacción de sus fines, representan el tercer momento de la actividad financiera estatal.

La actividad en comento tiene atribuidos los siguientes aspectos: económico, en razón del contenido de la misma y que se traduce en obtención, manejo y aplicación de recursos económicos; también se le asigna un aspecto político, porque de esta naturaleza es el gente que maneja dicha actividad, los poderes con que está investido y los fines que persigue. Otro carácter que se le atribuye es de índole jurídico, la actividad financiera como cualquier otra actividad que desarrolle el estado, se encuentra regulada por el derecho; por último, también se le agrega un aspecto sociológico, en virtud de los elementos sociales que la motivan y sobre los que puede influir.

Refiriéndonos al aspecto jurídico, el derecho financiero comprende a la actividad financiera del estado, definiéndosele como *"... el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y*

*obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado*⁴.

El derecho financiero se divide en tres grupos de normas, que atañen a cada uno de los momentos de la actividad financiera estatal; la obtención de recursos, le corresponde el derecho fiscal; la administración o manejo de ellos, al derecho patrimonial y la aplicación de los recursos, al derecho presupuestario.

El derecho patrimonial contiene los principios y normatividad jurídicos, que se refieren a la gestión del patrimonio del estado o de sus empresas, el derecho presupuestario, por su parte, abarca los principios y normas relativos con la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de egresos e ingresos públicos. En lo que toca al derecho fiscal, éste se avoca a lo relacionado con los ingresos que obtiene el estado para solventar los gastos públicos.

2.2.- LA POTESTAD Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DEL ESTADO.

En el tema precedente quedó asentado que el estado puede percibir ingresos por diferentes medios, entre los que se ubica el uso de un poder de imperio, que le permite establecer cargas a los particulares sujetos a ese poder y que los obliga a participarle con una parte de su riqueza; ese poder de imperio es la potestad tributaria del estado a

⁴ Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., pág. 17.

la que se le define como " *la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas*"⁵

Cabe hacer notar que la doctrina utiliza términos diversos para referirse a este fenómeno, así se utilizan como sinónimos potestad tributaria, poder o soberanía tributaria, facultad tributaria, poder fiscal, etc.

Todo poder del estado nace de la Constitución, la potestad tributaria como poder estatal que es, también emana de dicha norma y se ejerce cuando el estado actuando soberanamente, en uso de su poder impositivo, determina los supuestos o situaciones genéricas que de hacerse efectivas por los gobernados, posibilitaran al ente público para exigir de ellos las aportaciones necesarias para sufragar los gastos públicos; dichas situaciones se establecen en las normas jurídicas tributarias. Conforme a nuestra Constitución, la potestad tributaria en el ámbito federal, corresponde única y exclusivamente al Poder Legislativo por medio del Congreso de la Unión (fracciones VII y XXIX del artículo 73), sin embargo, no constituye una facultad de la que el estado puede hacer uso de manera indiscriminada y arbitraria, pues tiene sus límites establecidos por los marcos que establece la misma Constitución, en específico, por las garantías individuales; en ese sentido, los límites son:

- a) Irretroactividad de la Ley.- Esta garantía se encuentra prevista en el artículo 14 constitucional en los siguientes términos: "*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*"; el Dr.

⁵ Ibidem, pág. 207.

Delgadillo Gutiérrez⁶ nos expone que *“en materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó”*.

- b) **Garantía de Legalidad.**- Se refiere tanto al aspecto de crear las leyes tributarias como de aplicarlas; se encuentra contemplada en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV de la Constitución. Los dos primeros son relativos a la actuación de las autoridades fiscales; el artículo 14 ordena *“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio ... y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”*; por su parte, el artículo 16 condiciona a todo acto de autoridad a fundarse y motivarse: *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento”*; así mismo, dicho artículo autoriza a las autoridades para realizar actos tendientes a verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, pero sujetándose para ello a las formalidades de los cateos.

El artículo 31 al disponer que las contribuciones deben estar establecidas en leyes, implica necesariamente el principio de legalidad; solo una ley puede imponer exacciones a los particulares, definiendo los elementos y supuestos de la obligación tributaria: como son los

⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 55.

sujetos, el objeto, y la base o tarifa, ya que éstos no deben quedar al arbitrio de la autoridad.

- a) **Prohibición de cargas que limiten la Libertad de Trabajo.-** El artículo quinto constitucional impone un límite más a la potestad tributaria del estado, ya que esa no puede gravar en forma excesiva una profesión, industria, comercio, trabajo o cualquiera actividad que realicen los particulares para obtener su sustento económico, negándole al gobernado del disfrute de los rendimientos logrados por su labor.
- b) **Derecho de Petición.-** Es deber constitucional de las autoridades a quienes se les dirige una petición, formulada de forma pacífica y respetuosa, otorgar una respuesta por escrito en breve término. La Suprema Corte a considerado que el breve término referido, es de cuatro meses y si no se produce respuesta a la petición dentro del mismo, se viola esta garantía y procede el amparo.
- c) **Prohibición de Confiscación de Bienes.-** El artículo 22 de la constitución la establece, sin embargo, señala que la aplicación total o parcial de los bienes para el pago de impuestos o multas no se considera confiscación, con ello se pretende que no se evada el pago de impuestos; fuera de este supuesto no pueden expedirse en ningún caso leyes que faculten al estado ha apropiarse de los bienes de los particulares.
- d) **Prohibición de Exenciones de Impuestos.-** Esta garantía tiende a fomentar y proteger la libre competencia económica, evitando que determinados sujetos se puedan ver beneficiados de una situación ventajosa respecto del resto de la comunidad, al liberarlos del

pago de impuestos frente a otros. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que esta prohibición se reserva para los casos en que se trata de favorecer a sujetos en específico, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención se dirige a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general, por lo que la prohibición en comento, no es absoluta al admitir la excepción mencionada.

Un concepto que está sumamente relacionado con el de potestad tributaria, es el de competencia tributaria, por el que debe entenderse no el poder para emitir la norma jurídica de carácter general, abstracta y obligatoria, que determine los supuestos de hecho o derecho que al momento de verificarse dan nacimiento a una relación jurídico tributaria, entendida ésta como el *"... vínculo que une o diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria"*⁷ y que corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, sino a aquel conjunto de facultades pertenecientes al Poder Ejecutivo en su carácter de administrador fiscal, para determinar la cuantía de la aportación, o verificar si las prestaciones que se han originado se hallan ajustadas a las leyes fiscales o en general comprobar cuando se han realizado por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, los supuestos de hecho o derecho que contiene la norma tributaria.

Por otra parte, es de explorado derecho que toda actuación de autoridad, debe estar constreñida al margen de lo que establecen los ordenamientos jurídicos correspondientes;

⁷ Ibidem, pág. 97.

de tal manera, que los órganos encargados de comprobar que los supuestos establecidos en las normas legales tributarias se hayan efectuado, tienen otorgadas sus facultades en dicha materia por esas mismas normas.

Francisco Cárdenas Elizondo⁸ denomina a la competencia tributaria como competencia fiscal y la define como el *"conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones, y en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales; atribuciones o facultades que necesariamente deberán estar asignadas conforme a los medios autorizados por la ley"*; por otra parte, a la competencia tributaria le son aplicables los mismos límites constitucionales que se citaron para la potestad tributaria, en tal virtud nos remitimos a ellos.

Concluyendo, debe quedar claro entonces que potestad y competencia tributaria no son conceptos iguales (aunque sí muy relacionados), pues el primero se refiere a un poder o fuerza derivada de la soberanía del ente estatal, que se ejerce a través del Poder Legislativo, para imponer contribuciones a través de normas jurídicas y el segundo implica las facultades para la actuación de los órganos públicos en materia tributaria, derivadas del orden jurídico preestablecido y que se llevan a cabo por órganos del Poder Ejecutivo.

⁸ Francisco Cárdenas Elizondo, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Edit. Porrúa, S.A., México, 1992, pág. 316.

2.3.- LOS INGRESOS DEL ESTADO.

El derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se refiere a los principios y normas jurídicas relacionados exclusivamente con la obtención de los recursos estatales, no importando de que fuente provengan (tributos, el mismo patrimonio estatal o empréstitos).

Etimológicamente el término fiscal proviene del latín "*fisco*" que significa tesoro del emperador al que las provincias pagaban el *tributum* impuesto; fisco se deriva de *fiscus*, denominación que se le asignó al recipiente utilizado por los agentes del emperador para recabar el *tributum*, por lo que todo ingreso recibido en los fiscos se consideraba un ingreso fiscal⁹.

A los ingresos del estado la doctrina los clasifica de diversas maneras; nosotros nos apegaremos a aquella en donde aparecen dos grupos: ordinarios y extraordinarios. Los primeros los percibe legalmente el estado de forma regular, renovándose con el presupuesto fiscal que se emite cada año y que son utilizados para solventar los gastos públicos; los segundos no se obtienen de manera regular y continua, sino que éstos son obtenidos cuando el estado se ve ante circunstancias anormales o contingentes y precisamente para hacer frente a dichas situaciones, recaba recursos económicos de manera extra.

Ahora bien, a los ingresos ordinarios se les puede dividir en ingresos tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios derivan de la facultad o poder soberano del estado para obtener recursos de los gobernados y estar en posibilidad de sufragar sus gastos públicos. Los ingresos no tributarios, provienen de la explotación de sus bienes o de

⁹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 25.

financiamientos, que en calidad de préstamo (internos o externos) o emisión de bonos, percibe. La peculiaridad que muestra este tipo de ingresos, es que para hacerse de ellos el estado no ejerce su facultad de imperio y los debe reembolsar en un determinado tiempo.

Se ha considerado que los "*tributos*", término genérico con que se denomina a los ingresos tributarios, son la fuente más importante del estado moderno para allegarse de los recursos económicos necesarios, que le permitan efectuar sus actividades. Todo lo relacionado jurídicamente con los tributos, está a cargo del derecho tributario, por lo que tal rama del derecho abarca "*... aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso de su poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigidos a los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea ente recaudador de los tributos establecidos.*"¹⁰

A través del tiempo a las cargas impuestas por el estado se les ha denominado de diversas maneras, por ejemplo: tributos, impuestos, etc., actualmente se les llaman contribuciones; en las dos primeras acepciones se denota una idea de superioridad, de soberanía, que en épocas pasadas se ejerció de forma arbitraria y despótica, en tanto que la última acepción es más acorde con las concepciones democráticas de los tiempos modernos, en donde el estado guiándose por pautas de justicia, trata que los gobernados realicen las aportaciones para solventar los gastos públicos, considerando su capacidad económica; manejando la idea de que los particulares coadyuvan para que el estado efectúe sus actividades.

¹⁰ Adolfo Atchabahian citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez en ob. cit., pág. 27-28.

En el derecho mexicano contribución o tributo, son términos que se utilizan como sinónimos y se pueden definir como *"las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."*¹¹

Los tributos tienen su base legal en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General, en donde se establece la obligación de contribuir con los gastos públicos de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios. Así también se faculta al poder legislativo para establecer los tributos necesarios que cubran el presupuesto, de conformidad con los artículos 73 fracciones VII y XXIX, y 74 fracción IV de la norma fundamental.

Los tributos tienen ciertas características, estas son las siguientes: tienen carácter público porque se perciben con base en el poder de imperio del estado, b) consisten en una prestación en dinero o especie, c) son un obligación ex lege, en virtud de que su fuente es un presupuesto legal y un hecho práctico que se adecua perfectamente a aquél, d) entrañan una relación personal y obligatoria, es decir, un vínculo de derecho entre dos sujetos: acreedor y deudor, a este último se le puede hacer cumplir coactivamente la prestación en juego; e) su finalidad es aportar recursos al estado para la ejecución de sus funciones. Las contribuciones tienen una finalidad determinada constitucionalmente, consistente en satisfacer los gastos públicos de manera general, no obstante existe la posibilidad de asignar lo recabado a un fin específico dentro del propio gasto público, siempre y cuando la norma legal lo autorice; f) deben ser justos o como dice la

¹¹ Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., pág. 230.

Constitución, proporcionales y equitativos, entendiéndose por la primera cualidad que la carga del tributo sea acorde a la capacidad económica del contribuyente y por la segunda, que la aplicación de la contribución se realice a todos los que se ubican en el supuesto normativo contemplado en la ley tributaria.

La doctrina agrupa a las contribuciones en tres rubros: impuestos, derechos y contribuciones especiales; el criterio para hacer esta clasificación es el principio de "*distribución de las cargas públicas*", el cual se extiende en tres sentidos. El primero de ellos estriba en que la capacidad económica del contribuyente, es la medida de la aportación que deberá realizar al estado independientemente de la prestación de un servicio o del logro de una ventaja económica; el segundo sentido consiste en que, se debe pagar por un servicio recibido como contraprestación por el mismo; el último sentido implica que los sujetos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general, deben pagar ese beneficio. En el orden que se citaron los grupos de contribuciones, corresponden a cada una de las acepciones del principio en comento.

Sergio Francisco de la Garza¹² nos proporciona su definición de cada grupo: impuesto es "*una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos*"; derecho es "*una contraprestación en dinero, obligatoria y establecida por ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Esta*

¹² Ibidem, págs. 342, 358 y 377.

destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio”; contribución especial es “la prestación en dinero o en especie, legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciban un beneficio o ventaja especial por la realización de una obra pública (de mejora) o que provocan con su actividad un gasto público especial (contribución por gasto)”.

La legislación mexicana a través del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en cuatro tipos y define a cada una de ellas:

1. **Impuestos.-** Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que son distintas de las aportaciones de Seguridad Social, contribuciones de mejoras y derechos.
2. **Aportaciones de Seguridad Social.-** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.
3. **Contribuciones de Mejoras.-** Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
4. **Derechos.-** Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

También se pueden considerar como ingresos tributarios los derivados de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones procedentes de cheques devueltos, generados con motivo de las contribuciones, ya que se consideran accesorios de éstas y participan de su naturaleza.

Para terminar con el tema de los ingresos del estado, hablaremos ahora del otro tipo de ingresos públicos, es decir, los ingresos no tributarios los cuales *"derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diversas vías se procura con el fin de completar su presupuesto"*.¹³ De dicha definición se pueden dividir a estos ingresos en dos ramas: a) patrimoniales (recursos que obtiene el estado por la administración, explotación y manejo de su propio patrimonio) y b) crediticios (proviene de empréstitos públicos o de prestamos privados, así como de emisión de bonos públicos).

A los ingresos patrimoniales se les identifica con lo que el Código Fiscal de la Federación denomina *"productos"* y que define en los siguientes términos: *"Son ... contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado"* (último párrafo del artículo tercero). También

¹³ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 39.

deben considerarse dentro de los ingresos patrimoniales aquellos que a pesar de su origen en la actividad estatal de derecho público no derivan de su poder impositivo de tributos como son las multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones, regalías, etc., conocidos generalmente como "*aprovechamientos*", es decir, "*ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal*" (primer párrafo del artículo antes citado). Los recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnizaciones por devolución de cheques, derivados de aprovechamientos son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

En lo que toca a los ingresos crediticios Serra Rojas¹⁴ nos dice que "*la palabra empréstito viene del latín in prestitus, de pra estare, prestar. En su sentido amplio significa el préstamo de dinero que se toma o se recibe. En su sentido restringido, que es al mismo tiempo es el mas usual, se refiere al préstamo que toma el Estado y las demás instituciones públicas o privadas. Empréstito designa los préstamos públicos que contratan los gobiernos con el fin de atender las necesidades del Estado*".

La Constitución prevé en la fracción VIII del artículo 73, este tipo de ingresos, facultando al Congreso de la Unión para determinar las bases que el Ejecutivo Federal deberá observar para celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Estas bases a

¹⁴ Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa en Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Edit. Limusa, S.A., México, 1989, pág. 30.

que se hace mención, se contienen en la Ley General de Deuda Pública.

2.4.- LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD.

Resulta insuficiente para la obtención de los ingresos tributarios, que el estado dicte las disposiciones legislativas impositivas de situaciones hipotéticas, que una vez realizadas, provoquen el nacimiento de su derecho a percibir prestaciones económicas de los particulares, porque además de la creación de las normas tributarias, se hace necesario desarrollar una actividad que verifique que las situaciones hipotéticas establecidas en norma se han realizado, para el efecto de controlar el cumplimiento y satisfacción de las obligaciones que la relación jurídico tributaria causa a los particulares.

En el sentido antes mencionado, se conceden a las autoridades administrativas ciertos poderes que se traducen en actos de molestia para el particular, por tal motivo el ejercicio de los mismos, no se encuentra al libre arbitrio de los órganos públicos que los tienen atribuidos, sino que es obligatorio al hacer uso de ellos, constreñirse a los causes legales que marca la propia Constitución y las leyes aplicables.

La Constitución Federal que rige en nuestro país, establece en los párrafos: primero y décimo segundo de su artículo 16 lo siguiente :

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

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

Con la anterior transcripción, se tiene el sustento constitucional de las facultades de comprobación que tienen asignados ciertos órganos de la administración pública.

Ahora bien, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece en la fracción XI de su artículo 31 que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde atender las siguientes cuestiones, todas relativas al tema que nos atañe:

"Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales."

Por lo anterior, la dependencia en cita es el órgano público que en el ámbito federal está encargado de tutelar la satisfacción de las disposiciones tributarias, a través del ejercicio de ciertas atribuciones, que han de ajustarse siempre a los límites marcados por las normas jurídicas conducentes, pues de no ser así los actos que de ellas resulten serán ilegales.

Sergio Francisco de la Garza¹⁵ hace inferencia a las facultades de comprobación como "*procedimientos de control y fiscalización*", y citando a Rogelio Martínez Vera define a la fiscalización como "*...la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio del cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes*" y señala citando a Roberto Alvarez que los objetivos que se persiguen con dicha actividad son :

1. La creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento y ;
2. Alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Otro objetivo que agregaríamos a los anteriormente citados, es el de proporcionar información suficiente a la autoridad fiscal sobre la situación que en la materia presenta el contribuyente, sobre el cual se ejercen las facultades de comprobación, a efecto de que en si aconteciera que éste no ha satisfecho sus obligaciones jurídicas tributarias, se le puedan determinar e incluso sancionar.

Las facultades de comprobación que las autoridades fiscales pueden ejercer, se encuentran señaladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

¹⁵ Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., pág. 729.

Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios a los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otras que aparezcan en las declaraciones, solicitadas o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios a terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como proporcionar los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la

declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V.- Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código, e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estar inscritos en dicho registro.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. -Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que se ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a los autos de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de los abogados hacendarios que

designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En términos generales, las facultades antes mencionadas se pueden agrupar en dos tipos: facultades de inspección y de revisión. En ese orden se procederá a su estudio.

Facultades de Inspección.

Corresponden a una expresión de suma importancia dentro de las facultades de comprobación, llevándose a cabo por medio de visitas domiciliarias efectuadas por personal perteneciente a las autoridades fiscales, a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones en la materia por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, en donde los visitados pueden ser los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados.

A la visita domiciliaria se le considera como el medio de fiscalización por excelencia; Martínez López¹⁶ al respecto indica; *"...es el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas."*

¹⁶ Citado por Luis Humberto Delgadillo en Principios de Derecho Tributario, Edit. Limusa, S.A. de C.V., tercera edición, México 1987, pág. 153.

Sánchez León¹⁷ por su parte, toma como sinónimos los términos inspección y auditoría, y los define como *"el procedimiento administrativo que llevan a cabo las autoridades fiscales, para la revisión del régimen tributario de los sujetos pasivos de las contribuciones a fin de determinar las obligaciones y créditos fiscales omitidos."*

Gregorio Rodríguez Mejía¹⁸ da una definición clara y sencilla de las visitas domiciliarias, en los siguientes términos: *" es una diligencia que ordena y realiza la autoridad fiscal en el domicilio del responsable fiscal y que tiene como propósito verificar si se cumplen o se han cumplido las obligaciones fiscales."*

Cabe destacar que los autores citados no hacen clasificación alguna de las visitas domiciliarias, lo que no sucede con Sergio Francisco de la Garza¹⁹, para quien tienen dos modalidades:

- 1.- De inspección: tienen por objeto verificar el cumplimiento de un impuesto en específico y se caracterizan por su brevedad.
- 2.- De auditoría: Buscan verificar el cumplimiento y satisfacción de las obligaciones tributarias en general, por lo que se efectúan en un periodo mayor que las antes referidas.

Si consideramos que las visitas domiciliarias de inspección, más que referirse a verificar el cumplimiento de un impuesto en específico, tienden a corroborar el

¹⁷ Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Cárdenas, novena edición, México, 1994, pág. 272.

¹⁸ Gregorio Rodríguez Mejía, Teoría General de las Contribuciones, Edit. Porrúa, S.A., México, 1994, pág. 24.

¹⁹ Sergio Francisco de la Garza, ob. cit., pág. 734.

cumplimiento de una obligación en particular se pueden ubicar dentro de este tipo a las visitas referidas en la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es decir, aquellas que tienen como propósito el verificar la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

Las visitas domiciliarias deben cumplir con determinados requisitos impuestos por la Constitución General y por las leyes ordinarias aplicables. en este caso por el Código antes referido, por otra parte, ya se había mencionado que la Constitución preceptúa (artículo16):

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

En relación a los cateos, el mismo numeral especifica:

“En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia.”

Si bien se indica en el párrafo transcrito que solo la autoridad judicial podrá expedir orden de cateo, no se

puede exigir lo mismo para una visita domiciliaria, porque ésta no deriva de una cuestión de carácter penal, sino de índole administrativo, por tanto, debe exigirse para esta última, que quien la emita sea una autoridad administrativa competente; así mismo, se desprende del párrafo en comento, que la orden de visita deberá contenerse por escrito en un documento en donde se indique el lugar donde se realizará la visita, el nombre del visitado y el propósito que persiga; y para concluir la visita levantar un acta circunstanciada ante dos testigos nombrados por el visitado, mismos que ante su ausencia o negativa serán nombrados por la autoridad fiscal.

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 38 los requisitos legales que han de contener las ordenes de visita y que se complementan con los requisitos constitucionales ya mencionados; el primer precepto en cita, nos menciona que los actos administrativos (dentro de las que se ubican las ordenes de visita) que se deben notificar, deben:

- 1.- Constar por escrito
- 2.- Señalar la autoridad que lo emite
- 3.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- 4.- Ostentar la firma del funcionario competente.
- 5.- Nombre o nombres de las personas a la que vaya dirigida o los datos suficientes que permitan su identificación.

Se agregan a los anteriores requisitos los mencionados en el artículo 43 del Código Tributario Federal:

6.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita

7.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita.

El Código Fiscal de la Federación en sus artículos 44, 45, 46 y 46-A establece el procedimiento que se debe seguir para la realización de una visita domiciliaria y que a groso modo, es como a continuación se describe: la visita se deberá desarrollar en el lugar o lugares indicados en la orden respectiva, en caso de que los visitantes no encontraren al visitado se le debe dejar citatorio para que él o su representante esperen a hora determinada al día siguiente, a efecto de recibir la orden y en caso de no acudir, la visita se llevara a cabo con quien se encuentre. Al dar inicio la visita, los visitantes tienen obligación de identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, así mismo, la requerirán para que designe dos testigos y ante su negativa o en el supuesto que los designados no acepten el servicio, los visitantes los designaran, situación que deberán asentar en el acta que se levante.

La persona con quien se entienda la visita está obligada a permitir el acceso al lugar o lugares visitados o los visitantes, así como ponerles a su disposición la contabilidad y demás documentos que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y permitirles bienes y mercancía o cualquier medio de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en el lugar de la visita.

En toda visita domiciliaria debe levantarse acta circunstanciada, en donde se asienten los hechos u omisiones detectados por los visitantes, así como sus

consecuencias legales (esto último puede ser en documento separado). Por otro lado, existen dos tipos de actas circunstanciales: complementarias o parciales, que se formulan durante el desarrollo de la visita y en las que se asientan hechos u omisiones de carácter concreto y actas finales que se levantan al concluir la visita.

El acta final, con la que se da por concluida la visita debe formularse con asistencia del visitado o su representante legal, si ellos no estuvieren presentes se les citará a hora determinada al día siguiente y en el supuesto que sean omisos al citatorio, el acta se levantará con quien estuviera presente, dicho documento deberá ser firmado por cualquiera de los visitadores, por el visitado o persona que hubiere entendido la diligencia y por los testigos; dejándosele copia del acta al visitado. Si acontece la ausencia del visitado o de la persona con quien se realizó la visita o testigos, o la negativa para rubricar el acta o de aceptar copia de la misma, tal hecho se asentará en el acta, sin que ello afecte su validez y valor probatorio.

El plazo máximo para que la autoridad pueda desarrollar una visita es de seis meses, contados a partir de de la notificación al visitado del inicio del ejercicio de esta facultad de comprobación, salvo en los casos apuntados por el artículo 46-A del propio Código Fiscal. Además dicho plazo podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el que se notifique la prórroga haya sido expedido, en la primera ocasión por la autoridad que ordenó la visita, y en la segunda, por el superior jerárquico, salvo que el visitado cambie de domicilio fiscal, ya que entonces las prórrogas deberán ser emitidas por las autoridades competentes en el nuevo domicilio

Cuando las autoridades fiscales no levanten el acta final dentro de los plazos antes mencionados, la visita se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de la visita se originaron.

Los hechos u omisiones asentados en las actas parciales pueden ser desvirtuados por el contribuyente, presentando dentro de un plazo de por lo menos 20 días, los documentos, libros o registros necesarios para realizar las objeciones conducentes, dicho plazo deberá concederse entre la última acta parcial y el acta final; cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo indicado por 15 días más, pero siempre y cuando el contribuyente de aviso dentro del primer plazo en cita. En caso de que no exhiba las documentales necesarias o no señale el lugar donde se encuentran, cuando éste sea el domicilio fiscal o el autorizado para llevar su contabilidad, o pruebe que esos documentos los tiene en su poder una autoridad, se considerarán ciertos los hechos u omisiones consignados (segundo y tercer párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación).

Facultades de Revisión.

Esta facultad se prevé en las fracciones II y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, permitiéndoseles a las autoridades fiscales examinar las declaraciones, contabilidad, dictámenes elaborados por contador público que tengan repercusiones para efectos fiscales y demás documentos necesarios pertenecientes a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para determinar si éstos han cumplido con las disposiciones fiscales.

La facultad de revisión es un procedimiento interno de la autoridad fiscal; siempre que ésta no encuentre razón que desvirtúe lo declarado por el contribuyente, no se produce ningún efecto jurídico, pero si por el contrario existen motivos para que se considere que la información proporcionada no es veraz, esta facultad provocará que la autoridad realice actos dirigidos al contribuyente consistentes en una determinación (o liquidación adicional) del impuesto.

Una importante fuente de información sobre la situación tributaria de los contribuyentes, además de la que la propia autoridad se allega por sí misma, es la que proporciona el mismo contribuyente a través de la declaración, a la que se define como *"...el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad Tributaria reconozca como válida dicha liquidación"*.²⁰

Existen diferentes tipos de revisión de declaraciones²¹, así se tiene: a) la revisión de corrección aritmética (se aplica a todas las declaraciones mediante procesos electrónicos), b) la revisión legal (su finalidad es comprobar el cumplimiento formal de requisitos en las declaraciones), c) aquellas cuyo objeto es comprobar la veracidad de la información contenida en la declaración y d) la revisión de dictamen de contador público.

²⁰ Ibidem, pág. 569-570.

²¹ Ibidem, pág. 733-734.

Para Rodríguez Lobato²², la revisión de declaraciones consiste *"...en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondía pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etc."*

Por su parte, el Dr. Delgadillo Gutiérrez²³ se refiere a esta facultad de comprobación como *"revisiones de escritorio"* ya que se realizan en el domicilio de las autoridades tributarias, examinando información procedente no sólo del contribuyente, sino también de terceros; así como la que obre en manos de la propia autoridad, respecto del cumplimiento de obligaciones en la materia; pudiendo versar el examen también sobre dictamen de estados financieros elaborados por contador público, llamándoseles en este supuesto *"pruebas selectivas"*.

Las autoridades fiscales a efecto de solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, informes, datos o documentos, contabilidad, etc., para una revisión de gabinete, tienen que cumplir con ciertas reglas que se contemplan en el artículo 48 del Código de la materia; éstas en términos generales son las siguientes: en primera instancia la autoridad deberá notificar la solicitud de documentos requeridos a la persona a quien va dirigido el requerimiento o a su representante legal. La solicitud deberá contener lugar y plazo para desahogar lo solicitado, además de los datos a que hace referencia el artículo 38 del Código Fiscal; los informes, datos, contabilidad y demás documentos materia del requerimiento deberán ser proporcionados por

²² Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Edit. Harla, S.A., segunda edición, México, 1986, págs. 213-214.

²³ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 155.

la persona a quien se efectuó el requerimiento o por su representante; de la revisión que efectúen las autoridades acerca de los informes y documentos requeridos, formularan oficio de observaciones donde asentarán los hechos u omisiones detectados que configuren incumplimiento a las disposiciones fiscales, dicho oficio se notificará al interesado, el cual contará con 20 días, plazo contado a partir de la notificación del oficio, a efecto de que presente la información que desvirtúe las irregularidades encontradas, pudiéndose ampliar el plazo mencionado por 15 días más en el supuesto de revisarse más de un ejercicio fiscal o fracción de éste y de no ser éstas desvirtuadas, se considerarán por ciertas y se procederá a determinar las contribuciones omitidas mediante resolución. En el supuesto de no haber observaciones respecto de la revisión realizada, la autoridad comunicará al contribuyente la conclusión de la facultad. El plazo para finalizar una revisión será de máximo seis meses, contados a partir de la notificación al contribuyente del inicio del ejercicio de la revisión.

Para concluir este capítulo, señalaremos que el ejercicio de las facultades de comprobación, se extingue por caducidad, de conformidad con lo que dispone el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO III

MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA.

3.1.- La resolución administrativa, 3.1.1.- El acto administrativo y sus elementos, 3.1.2.- El procedimiento administrativo, 3.1.3.- La resolución administrativa impugnada, 3.2.- El recurso administrativo, 3.2.1.- Definición, 3.2.2.- Naturaleza jurídica, 3.2.3.- Elementos, 3.2.4.- Principios, 3.2.5.- Clasificación, 3.2.6.- Resolución, 3.2.7.- Importancia, 3.3.- El contencioso administrativo, 3.3.1.- Definición y sistemas de lo contencioso administrativo, 3.3.2.- El Tribunal Fiscal de la Federación y el proceso contencioso administrativo que ante él se tramita, 3.3.2.1.- Antecedentes, 3.3.2.2.- Constitucionalidad, 3.3.2.3.- Características, 3.3.2.4.- Estructura, 3.3.2.5.- Competencia, 3.3.2.6.- Ideas generales del proceso, 3.3.2.7.- Improcedencia y sobreseimiento, 3.3.2.8.- Las partes en el proceso, 3.3.2.9.- Fases procedimentales, 3.3.2.9.1.- Demanda, 3.3.2.9.2.- Contestación, 3.3.2.9.3.- Ampliación de demanda y contestación a la misma, 3.3.2.9.4.- Alegatos y cierre de instrucción, 3.3.2.9.5.- Sentencia, 3.3.2.10.- Los recursos y otros medios de impugnación en el proceso, 3.4.- El amparo, 3.4.1.- Definición y generalidades, 3.4.2.- Tipos de amparo, 3.4.2.1.- Amparo directo, 3.4.2.2.- Amparo indirecto.

3.1.- LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA.

3.1.1.- El Acto Administrativo y sus Elementos.

Partiendo de la teoría general del derecho, se tiene que en la realidad se presentan diversos fenómenos, los cuales pueden o no interesar al Derecho, todo depende de las consecuencias jurídicas que les otorgue el orden normativo; de manera que se pueden concebir acontecimientos denominados hechos naturales o materiales y hechos jurídicos.

Los primeros, serán todos aquellos acontecimientos de la naturaleza a los cuales el sistema jurídico no les atribuye ningún efecto legal; por ejemplo: la lluvia, el frío un movimiento sísmico, etc.; por su parte los hechos jurídicos pueden ser fenómenos de la naturaleza a los cuales el derecho les imputa consecuencias jurídicas o sucesos en donde interviene el ser humano, pero sin la intención de provocar efectos jurídicos, ejemplos de ellos son la aluvión, la avulsión, el nacimiento y la muerte; pero existe otra especie de hechos jurídicos, en donde la intervención humana que se presenta está específicamente dirigida a producir consecuencias legales para crear, modificar, transmitir y extinguir derechos y obligaciones jurídicas, llamándoseles actos jurídicos.

Situándonos en nuestra materia, se puede afirmar que el acto administrativo es una especie de acto jurídico, pues en él hay una manifestación de voluntad y una generación de consecuencias jurídicas; por otra parte, la administración pública, como sujeto de derecho se vale de un conjunto de actuaciones para realizar los fines que le han sido asignados por el esquema legal, sin embargo, no todas esas actuaciones puede decirse que son actos jurídicos, o más propiamente actos administrativos, es decir, todo la

actividad de la administración pública se da a través de actos que derivan de ella, pero no todos esos actos se pueden considerar como actos administrativos.

La función administrativa se expresa tanto en actividades de carácter jurídico, como de índole material, en ese sentido, se pueden diferenciar los actos de la administración en materiales y jurídicos.

En relación a los primeros se indica que *"...son los que no producen ningún efecto de derecho, ni se ligan como antecedente de los actos administrativos...pueden además, implicar las operaciones técnicas necesarias para el desarrollo de la Administración..."*, los actos jurídicos contienen una voluntad de originar consecuencias jurídicas ya sea de juicio o de opinión, como los actos, los contratos y los reglamentos administrativos que además resultan ser actos públicos por estar regidos por normas de esa calidad y porque en ellos interviene el estado.

En concreto, la doctrina ofrece un abundante conjunto de definiciones de lo que es el acto administrativo, entre éstas se encuentran las siguientes:

"...es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones, es generalmente

¹ Recaredo Fernández de Velázco citado por Andrés Serra Rojas en Derecho Administrativo, tomo I, Edit. Porrúa S.A., décimo cuarta edición, México, 1988, pág. 235.

*ejecutiva y se propone satisfacer el interés general.*²

*"...es una declaración de voluntad, conocimiento y juicio, unilateral, externa, concreta, y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria, emanada de un sujeto de la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa y que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva, cuya finalidad es la satisfacción del interés general."*³

*"...toda declaración jurídica unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas"*⁴

*"...es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de su potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general."*⁵

De los conceptos antes citados, se destaca que el acto administrativo es la voluntad exteriorizada de manera

² Miguel Acosta Romero, Teoría General del Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., México, 1990, pág. 718.

³ Roberto Báez Martínez, Manual de Derecho Administrativo, Edit. Trillas, México, 1990, págs. 104 y 105.

⁴ Recaredo Fernández de Velázco, citado por Rafael I. Martínez Morales en Derecho Administrativo, Primer Curso, Edit. Harla, México, 1991, pág. 223.

⁵ Andrés Serra Rojas, ob. cit., pág. 230.

unilateral por un órgano de la administración pública, que da lugar a situaciones jurídicas concretas, para lograr el interés colectivo al crear, modificar, reconocer, transmitir o extinguir derechos y obligaciones legales.

Los Elementos del Acto Administrativo.

Dentro de la doctrina administrativa, existe la discusión de cuales han de ser las circunstancias que deben de tomarse en cuenta, como integrantes en la configuración del acto administrativo y de los que habrá de depender la validez y efectos del mismo para crear, transferir, reconocer, declarar, modificar o extinguir derechos y obligaciones en situaciones jurídicas concretas.

En términos generales los tratadistas manejan las siguientes cuestiones como elementos del acto administrativo: a) sujeto b) voluntad c) objeto d) forma e) motivo f) fin y g) algunos autores en particular, incluso, llegan a considerar como elementos al mérito y la oportunidad.

En específico, Acosta Romero⁶ sólo considera a los cuatro primeros como elementos del acto administrativo, mientras que el motivo y el fin en su opinión, son modalidades que afectan bien al sujeto, a la voluntad, al objeto o a la forma o bien al acto administrativo en su conjunto, pero tales cuestiones no son conformadoras de éste. Por lo que respecta a las señaladas en último término, mérito y oportunidad, no las considera como elementos ni modalidades, pues estima que su apreciación deviene subjetiva y siempre a posteriori.

No concordamos totalmente con la opinión que realiza el profesor Acosta Romero, ya que a nuestro entender el

⁶ Miguel Acosta Romero, ob. cit, pág. 722.

motivo y el fin si son elementos integrantes del acto administrativo junto con el sujeto, objeto y forma, en razón de que no es posible hacer abstracción del porque y para que fue emitido el acto.

Por otra parte, la doctrina administrativa suele agrupar para su estudio a los elementos del acto administrativo en los siguientes rubros:

- ◆ Elementos subjetivos.
- ◆ Elementos objetivos y
- ◆ Elemento formal.

En el primer apartado, se hace alusión al sujeto que emite el acto administrativo, el cual deberá ser siempre un órgano de la administración pública, que manifieste su voluntad exenta de vicios y con las facultades legales suficientes para emitir el acto. En el grupo de los elementos objetivos se habla del objeto, del motivo y del fin, es decir, del que, porque y para que del acto administrativo. Por último, en el elemento formal se maneja la manera en que debe exteriorizarse la voluntad del órgano administrativo de acuerdo a las pautas que la ley establece.

Teniendo presentes las anteriores consideraciones, pasaremos al estudio de los distintos elementos del acto administrativo.

El Sujeto.- El sujeto creador del acto administrativo, reiteramos, será siempre la administración pública por conducto de los diversos órganos que la integran. Es de mencionarse que el órgano administrativo es una unidad que consta de dos partes, una objetiva y otra subjetiva, la primera se refiere al órgano como institución, es decir,

como un ente que posee por virtud de un ordenamiento jurídico, un conjunto de facultades y la segunda, alude a la persona a través de la cual expresa su voluntad el órgano administrativo; sobre este punto se manifiesta Santamaría Pastor⁷: *“El funcionario, pues, no es un representante que quiere para la Administración, quiere por ella, en cuanto a que forma parte de ella, es una y la misma persona, a la que presta su voluntad psicológica”.*

Otro aspecto de suma importancia para efectos de la legalidad del acto, es que el órgano administrativo deberá tener competencia para actuar, entendida está como el conjunto de atribuciones que la ley confiere a determinado órgano público, para su ejercicio en la atención de un asunto determinado.

Para Gabino Fraga⁸ la competencia *“...constituye la medida de las facultades que corresponden a cada uno de los órganos de la administración.”*; por su lado, Serra Rojas⁹ afirma que es *“...el conjunto de facultades que legítimamente puede realizar el sujeto, es decir, el órgano de la administración pública, la función administrativa y en particular para conocer de un negocio administrativo.”*; en términos similares también aporta su definición Acosta Romero¹⁰, *“Se entiende por competencia la facultad para realizar determinados actos, que atribuye a los órganos de la administración pública el orden jurídico.”.*

A la competencia se le clasifica a partir de diversos criterios, entre los que se encuentran: a) el nivel de

⁷ Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez en Elementos de Derecho Administrativo, Edit. Limusa, S.A. de C.V., México, 1986, pág. 77.

⁸ Gabino Fraga, Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A., vigésimo novena Edición, México, 1990, pág. 267.

⁹ Andrés Serra Rojas, ob. cit., pág. 251 y 252.

¹⁰ Miguel Acosta Romero, ob. cit. pág. 724.

gobierno, b) el territorio, c) la cuantía del asunto, d) la materia del mismo y e) el grado de las autoridades que la poseen.

Atendiendo al primer criterio, la competencia será, para el caso de nuestro sistema jurídico, federal, estatal y municipal; respecto al territorio, un órgano administrativo tendrá competencia en un determinado ámbito espacial. En razón de la cuantía la competencia se asigna dependiendo del valor económico que tenga el negocio jurídico; así generalmente los asuntos de gran valor son atendidos por órganos superiores, en tanto que cuando la cuantía es mínima, los encargados de atenderlos son órganos inferiores. Considerando la materia, la competencia implica una distribución de actividades afines, las cuales quedan reservadas para ciertos órganos, por ejemplo: salud, educación, procuración de justicia, etc. De acuerdo a la jerarquía que guardan los órganos entre sí, se habla de competencia por grado, en donde ésta se divide entre órganos de mayor o menor rango.

Debido a que al sujeto creador del acto administrativo se le suele llamar genéricamente autoridad, se hace necesario definir este concepto; Acosta Romero¹¹ concuerda con el concepto del Dr. Fraga y argumenta al respecto que *"...es todo órgano del estado, que tiene atribuidas por el orden jurídico facultades de decisión o de ejecución o alguna de ellas por separado"*.

La Voluntad.- Otro elemento del acto administrativo es la voluntad del órgano administrativo del que emana, atreviéndonos a proponer una definición, diremos que la voluntad, en términos generales, es el elemento

¹¹ Ibidem, pág. 726.

psicológico mediante el cual un sujeto ante determinadas circunstancias actúa en cierto sentido.

La voluntad del órgano administrativo debe revestir las siguientes cualidades para que el acto administrativo no pueda ser calificado de ilegal:

- a) Debe ser espontánea y libre.
- b) Exenta de los vicios del consentimiento: error (creer cierto lo que es falso o viceversa, o bien el hecho de equivocarse materialmente sobre la existencia o interpretación de una norma jurídica); dolo (intención por parte de un sujeto, de efectuar una serie de maniobras para engañar a otro, a fin de que otorgue su consentimiento ante determinada situación) y violencia (presión psicológica o física ejercida sobre una persona para obligarla a realizar un acto).
- c) Dentro de las facultades del órgano administrativo.
- d) Exteriorizada conforme los lineamientos que establezcan las normas jurídicas respectivas.
- e) Emitida de forma unilateral por el órgano de la administración pública, es decir, que no requiera el acuerdo de otro sujeto.

El Objeto.- A éste se le identifica como el contenido o materia del acto administrativo, es lo que persigue la administración pública de aquél a quien se dirige el acto, el efecto práctico.

En los conceptos que al principio de este capítulo se citaron del significado del acto administrativo, el objeto está representado en la creación, transmisión, reconocimiento, declaración, modificación o extinción de derechos y obligaciones en situaciones jurídicas concretas.

Serra Rojas¹² señala, de manera por demás clara y sencilla, lo que debe entenderse por el objeto del acto administrativo en los siguientes términos: *"El objeto o contenido del acto administrativo forma la sustancia que lo determina, es decir, aquello que el acto decide, certifica, opina, dispone o permite. Alude a la resolución que en el caso concreto adopta la autoridad."*

A su vez, también el objeto debe satisfacer determinados requisitos para que el acto administrativo no esté viciado, como ser determinado o determinable, posible, tanto física como jurídicamente y congruente con la función administrativa.

El Motivo.- Este elemento viene a conformarse con todas aquellas circunstancias, de hecho o de derecho, previstas en las normas jurídicas que la autoridad administrativa tomó en consideración, para llevar a cabo la emisión de un acto administrativo, es la razón que le da origen, el antecedente que lo provoca, el porque del mismo. Al motivo también se le llama dentro de la teoría administrativa como *"presupuesto de hecho o de derecho"*.

Es conveniente señalar que el motivo del acto administrativo no se le debe confundir con la motivación del mismo, pues esto último es el juicio o razonamiento que el órgano de la administración realiza del motivo con relación a la ley. El Poder Judicial de la Federación ofrece un concepto en la siguiente tesis:

MOTIVACION, CONCEPTO DE LA.- La motivación exigida por el artículo 16 constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo de un acto autoritario de molestia, según el cual

¹² Andrés Serra Rojas, ob. cit., pág. 250.

quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es exteriorizar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal. (*tesis de jurisprudencia, Poder Judicial de la Federación, Tesis de ejecutorias 1917-1975, Tercera Parte, Segunda Sala, pág. 668*)

De acuerdo a lo anterior, algunos autores entre ellos Serra Rojas¹³ confunden motivo y motivación, al decir que: *"El motivo o motivación del acto administrativo es el antecedente de hecho o de derecho que provoca y funda su realización"*.

El Fin.- Dicho elemento es el propósito o meta que la administración pública persigue al emitir el acto, el fin implica el "para que" se efectúa el actuar de la autoridad. La actuación de todas las autoridades, siempre estará destinada a perseguir el fin que la propia ley establece y que en última instancia, ha de ser la satisfacción del interés general y éste es el fin global de toda la administración pública, sin embargo, existen fines específicos que tienen los actos que ella ejerce de acuerdo a las atribuciones estatales (salud, cultura, comercio, etc.).

Gabino Fraga¹⁴ expone las reglas que la doctrina ha elaborado sobre este elemento del acto administrativo:

- a) El agente de la administración no puede sino perseguir un fin de interés general.

¹³ Ibidem, pág. 254.

¹⁴ Gabino Fraga, ob. cit., pág. 270.

- b) El agente público no debe perseguir una finalidad, en oposición a las normas legales aplicables.
- c) No basta que el fin pretendido sea lícito y de interés general, pues además es necesario que entre en la competencia del agente que realiza el acto.
- d) Pero aun cuando se satisfaga el punto anterior, no puede perseguirse, sino por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.

La Forma.- Es el último de los elementos del acto administrativo, la cual constituye la manera en que se exterioriza la voluntad del órgano de la administración pública, para que pueda ser apreciada objetivamente por otros sujetos. Dentro de este elemento, se comprenden tres aspectos: 1.- la observación del procedimiento establecido para la formación de la voluntad, 2.- la manera en que se declara esa voluntad y 3.- el conocimiento que de ella se hace al particular que pudiera verse afectado por la decisión de la administración (notificación y publicidad).

Garrido Falla¹⁵ dice sobre este tema que; *"En su acepción estricta la expresión forma se entiende referida al modo de una declaración ya formada, actuando como medio de transporte de dicha voluntad del campo psíquico al campo jurídico, a los fines de asegurar su prueba y de permitir el exacto conocimiento de su contenido...abarca también el conjunto de formalidades y trámites a través de los que la voluntad administrativa se configura; esto es, el procedimiento de formación de dicha voluntad"*.

La forma puede ser oral o realizada por medio de diversos actos materiales, en general es por escrito, con mayor

¹⁵ Citado por Rafael I. Martínez Morales, ob. cit., pág. 227.

razón en el caso de un acto autoritario de molestia a la esfera jurídica de los particulares.

Se ha distinguido lo que debe entenderse por forma y formalidad de la siguiente manera: *“Las formalidades son los requisitos legales para que el acto administrativo se manifieste, en cambio, la forma, que es la parte de la formalidad, se refiere estrictamente al modo como debe acreditarse la voluntad administrativa que origina el acto”*.¹⁶

3.1.2.- El Procedimiento Administrativo.

Toda la actuación desarrollada por el estado, que pueda afectar la esfera jurídica de los particulares, debe ser realizada siguiendo una serie de pautas o líneas previamente establecidas por el orden normativo, ya que de lo contrario se incurre en ilegalidad. A la función administrativa no le son indiferentes estas ideas; la voluntad del órgano administrativo debe manifestarse precisamente observando las reglas legales establecidas para el efecto. La generación del resultado de la actividad administrativa, no puede dejarse al libre arbitrio de la autoridad, toda vez que ésta podría vulnerar las garantías del administrado.

En ese orden, se dice que el procedimiento se ha establecido, por una parte, como una garantía de seguridad de los administrados, pero además como una forma de eficacia de los actos de la administración pública, en virtud de que el acto administrativo no puede ser producido de la forma en que se le antoje a la autoridad, sino que debe ser precisamente con las formalidades que indican las leyes aplicables, las cuales deberán considerar el respeto de los

¹⁶ Serra Rojas Andrés, ob. cit., pág. 257.

derechos de los gobernados y el mejor desempeño de la función pública. En ese sentido el procedimiento articula la relación autoridad-gobernado, poder-garantías, con el objeto de que ambos extremos puedan considerarse entre sí, respetándose los derechos pero cumpliendo con los deberes.

En concreto el procedimiento administrativo es "... *ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo ...*"¹⁷ una definición un poco más elaborada es la siguiente: "... *el conjunto de actos o fases en que se desenvuelve la función administrativa para la realización del acto administrativo*"¹⁸.

La Constitución Política de nuestro país, hace inferencia al procedimiento como una garantía individual de los gobernados, la cual se traducen para la autoridad en una limitación a la que debe ajustar su actuar, pues en lo conducente señala: "*Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento...*" (segundo párrafo del artículo 14) y "*Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento.*" (primer párrafo del artículo 16).

En razón de lo anterior, el procedimiento administrativo es pieza fundamental en la legalidad de la actuación de la

¹⁷ Gabino Fraga citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 159.

¹⁸ Manuel Lucero Espinosa, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Edit. Porrúa, S.A., cuarta edición, México, 1997, pág. 238.

autoridad administrativa, toda vez que si éste no se cumple conforme lo marca la ley, el acto que de él resulte nacerá viciado y susceptible de ser anulado.

Existen ciertos principios sobre los que se basa el procedimiento administrativo y que Roberto Dromi¹⁹ clasifica en *sustanciales y formales*. Los primeros tienen una calidad constitucional y justifican el fin del procedimiento; los segundos poseen una jerarquía secundaria, legal o reglamentaria y sólo hacen posible el cumplimiento de los principios sustanciales.

Dentro de los principios sustanciales se encuentran los siguientes: a) legalidad.- el cual se halla integrado por cuatro aspectos 1.- normatividad jurídica (toda la actuación administrativa debe preverse en norma legal), 2.- jerarquía normativa (ninguna norma u orden de un superior puede ser modificada por un inferior), 3.- igualdad jurídica (la autoridad administrativa no debe hacer distinciones al ejercer su función), 4.- razonabilidad (los hechos deben ser verificados por la autoridad y valorados de manera objetiva); b) principio de defensa o de debido proceso.- comprende los derechos de: informarse del estado que guarda el procedimiento, ser oído, ofrecer y desahogar pruebas, obtener una resolución, de notificación de todas aquellas actuaciones que pudieran afectar sus derechos; y c) principio de gratuidad.- el procedimiento administrativo debe ser gratuito para evitar cargas onerosas a los particulares.

Por su parte, los principios formales son: a) oficialidad.- implica que la administración tiene a su encargo la impulsión del procedimiento, por lo tanto ella deberá efectuar todas las actuaciones necesarias para culminarlo

¹⁹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 161.

en una resolución; b) informalidad a favor del gobernado.- el procedimiento deberá estar libre de rigorismos formales que retarden su desenvolvimiento y c) eficacia.- con él se pretenden los mejores resultados de la actuación administrativa y la participación de los particulares, en observancia de la economía procesal, la simplicidad y la celeridad.

El procedimiento se divide en fases o etapas, en razón de que se integra por una serie de actos o trámites que proceden y preparan al acto administrativo, los cuales van ocurriendo en diferentes momentos, así se habla de la fase de iniciación, de instrucción o sustanciación, de decisión y por último de la de eficacia. La primera se integra por todas aquellas actuaciones que sirven para abrir el procedimiento, las cuales pueden ser a instancia de parte interesada o de oficio por la propia autoridad; en la fase de instrucción se realizan todas las diligencias necesarias para ilustrar el conocimiento del órgano administrativo y poder resolver el asunto planteado; la decisión ocurre cuando de la valoración de los elementos de juicio, el órgano administrativo llega a una conclusión y la manifiesta; la etapa de eficacia, comprende los actos necesarios para hacer del conocimiento del particular, la decisión de la administración.

3.1.3.- La Resolución Administrativa Impugnada.

Para que una actuación administrativa que se estima ilegal sea susceptible de ser impugnada, es necesario que la misma constituya una resolución definitiva; de lo que se entiende que no todas los actos administrativos que realiza la administración se pueden atacar (o por lo menos no directamente), sin embargo, para hablar de resoluciones

definitivas, es necesario hacerlo también de los actos que conforman el otro extremo, es decir, los de trámite.

Una de las clasificaciones de los actos administrativos, parte del criterio de su finalidad en el procedimiento, en ese orden se dividen en actos de trámite o instrumentales y actos definitivos o principales. Los enunciados en primera instancia, se les denomina así porque son un medio o conducto para la realización eficaz de la función administrativa, los segundos, contienen una decisión o resolución del órgano administrativo.

Los actos de trámite o instrumentales, a su vez se pueden subdividir en preliminares, en donde se comprenden todas aquellas actuaciones o trámites que no son de índole decisiva, sino de mera preparación de una decisión administrativa y de ejecución representadas por las diligencias necesarias para dar efectividad a dicha decisión; ejemplo de actos preliminares: las auditorias fiscales y de los de ejecución: el procedimiento administrativo de ejecución.

El Dr. Delgadillo Gutiérrez²⁰ señala respecto a los actos de trámite *"... son actos jurídicos...en tanto producen consecuencias de derecho de carácter procedimental; tienen una función, causa y régimen distinto del acto definitivo, y tienen además sus propias reglas de validez, e incluso, en ocasiones son procedentes de subprocedimientos específicos"*.

Característica de gran relevancia de los actos de trámite, la constituye su inimpugnabilidad de forma separada del acto

²⁰ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año VI, Febrero de 1992, N° 62, Pág. 45.

principal, ya que no afectan inmediata y directamente la esfera jurídica del particular, toda vez que el efecto se genera de la decisión que contiene el acto final del procedimiento, por lo tanto, es necesario esperar a que ésta se produzca, para que conjuntamente con la impugnación de ella, se hagan valer las oposiciones que se tengan en contra de las actuaciones que la presidieron, dicha regla obedece a un principio de concentración procedimental. Un vicio en alguno de los actos anteriores al principal, tornará anulable a éste.

En lo que toca a los actos definitivos o principales, los cuales como ya se dijo, expresan la voluntad y decisión del órgano administrativo, constituyen una resolución a la que se llega al concluir el procedimiento administrativo, la cual para ser impugnada requiere no solamente que resuelva la cuestión planteada, sino que además tenga la característica de ser definitiva.

La definitividad abarcará una concepción más estrecha o más amplia, dependiendo del medio de defensa legal que se pretenda instaurar en contra de la resolución administrativa; así refiriéndonos a la fase oficiosa, es necesario que la resolución no pueda ser modificada por mutuo propio de la autoridad emisora o por su superior jerárquico, toda vez que se requiere la estabilidad de la decisión que en ella se contiene; si el medio de defensa es el contencioso administrativo, la definitividad exigirá que no proceda en contra de la actuación reclamada, recurso administrativo o bien que el ordenamiento jurídico que regula el acto, establezca la posibilidad de no acudir a él (optatividad del recurso); tratándose del amparo, la resolución no debe ser susceptible de revisión de oficio, conforme a las leyes que lo rijan o proceder contra ella

algún recurso, juicio o medio de defensa legal, por virtud del cual pueda ser modificada, revocada o nulificada.

3.2.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO.

3.2.1.- Definición.

La expresión "*recurso administrativo*" está compuesta por dos términos, el primero de ellos procede del latín *recursus*, que significa la acción y efecto de recurrir, reclamar; el segundo, es un calificativo que a nuestro entender hace alusión tanto a las actuaciones del poder ejecutivo, encaminadas a perseguir el interés general, como a las autoridades que las efectúan, por lo que de entrada diremos que el recurso administrativo, es la reclamación que se hace a la autoridad administrativa sobre sus actos.

La doctrina aporta diversos conceptos del recurso administrativo de los que citaremos algunos:

"El recurso administrativo es un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano, o por su inferior jerárquico."²¹

"El recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al

²¹ Luis Humberto Delgado Gutierrez, Principios de Derecho Tributario, Edit. Limusa, S.A. de C.V., tercera edición, México, 1987, Pág. 187.

*ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.*²²

*"...es un medio legal directo, de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo, para obtener de la propia autoridad una revisión del acto, a fin de que sea revocado, anulado o modificado en caso de que se compruebe su ilegalidad."*²³

De las anteriores definiciones se pueden derivar circunstancias que caracterizan a los recursos administrativos, como son la de representar una actividad de control administrativo y un medio de defensa contra los actos de las autoridades de la administración pública, siendo de índole correctivo, en cuanto que tienden a depurar al acto administrativo de los vicios que pudiera tener, al sustituir el reclamado por otro que lo modifique o revoque, así también su objeto es mantener la legalidad de la actuación administrativa.

Los recursos administrativos constituyen un medio de defensa, que por lo general debe agotarse antes de acudir a las vías jurisdiccionales (juicio de nulidad o amparo); no obstante, existen sus excepciones cuando así lo determina expresamente la norma que los contempla y cuando se reclaman únicamente violaciones directas a la Constitución.

²² Emilio Margáin Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., décimo primera edición, México, 1993, pág.160.

²³ Dionisio J. Kaye, Derecho Procesal Fiscal, Edit. Themis, México, 1989, pág. 152.

3.2.2.- Naturaleza Jurídica.

Algunos autores asimilan cierta naturaleza jurisdiccional a los recursos administrativos, argumentando que en éstos como en un juicio, se presenta la existencia de un litigio, es decir, un conflicto de intereses caracterizado por la pretensión de una de las partes y la resistencia a esa pretensión, sostenida por la otra parte y que además en ellos, la administración actúa como juez y parte; en ese sentido se pronuncian tanto Raúl Rodríguez Lobato²⁴ y Emilio Margáin Manautou.²⁵

Lo anterior no debería ser, contrario a lo que sostienen, en el recurso administrativo no se presenta un litigio, una controversia. Si bien existe una pretensión por parte del gobernado para que la autoridad revoque, nulifique o reforme el acto que le ocasiona perjuicio jurídico, no se puede decir que en el otro extremo, la administración funja como parte que se resiste a esa pretensión, porque para ello debería defender su resolución aportando los elementos probatorios necesarios, situación que no se hace en un recurso, además, la administración no es juez en este medio de defensa; sino que simplemente se convierte en un órgano revisor que recorre nuevamente el curso del acto reclamado. Por otra parte, el recurso administrativo, como acertadamente lo dice Eduardo García de Enterría²⁶, *"concluye con un nuevo acto administrativo y de ninguna manera con una sentencia, puesto que no se está en presencia de un proceso jurisdiccional."*

²⁴ Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Editorial Harla, S.A., segunda edición, México, 1986, pág. 252.

²⁵ Emilio Margáin Manautou, ob. cit., pág. 162 y 163.

²⁶ Citado por Rafael I. Martínez Morales en Derecho Administrativo, Segundo Curso, Edit. Harla, S.A., México, 1991, pág. 401 y 402.

En nuestra opinión el recurso administrativo es un medio de impugnación que constituye un procedimiento formal y materialmente administrativo, puesto que se ventila ante la propia administración pública en el desenvolvimiento de su propia función pública, concluyendo en un acto administrativo.

3.2.3.- Elementos.

Siguiendo a Sergio Francisco de la Garza²⁷ se pueden clasificar en dos grupos: esenciales y de su naturaleza. Dentro de los primeros se ubica: a) una ley que establezca el recurso, b) un acto administrativo contra el que se promueve el recurso, c) la autoridad administrativa que debe tramitarlo y resolverlo, d) la afectación de un derecho o interés jurídico del recurrente y e) obligación de la autoridad de dictar una nueva resolución en cuanto al fondo.

Por otro lado, en los requisitos de su naturaleza se ubican: f) plazo de interposición, g) formalidades que debe tener el escrito de interposición, h) fijación de un procedimiento para la tramitación de un recurso, i) pruebas y j) posible suspensión y requisitos de la misma.

- a) Ley que establezca el recurso.- Sólo a través de los medios de defensa que instituyan las leyes, se puede dejar sin efectos jurídicos el acto de la administración que se estima ilegal.
- b) Un acto o resolución administrativa contra el que se instaura el recurso.- El recurso administrativo no tiene efectos para impugnar decisiones de autoridades de

²⁷Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., décimo octava edición, México, 1994, págs. 845 y 846.

otro tipo; además debe reunir las siguientes características el acto o resolución a impugnar:

- ♦ Ser definitivo, es decir; no ser una resolución o acto de trámite susceptible de ser revisada de oficio; dicha resolución debe poner fin al expediente integrado en la fase oficiosa del procedimiento.
- ♦ Ser personal y concreto.- Dirigida a un sujeto determinado perjudicando su esfera jurídica en una situación concreta.
- ♦ Debe causar agravio.- Lesionar un interés legítimo directo o indirecto. Es directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución; indirecto cuando el afectado no es a quien se dirige el acto, pero por su relación con éste, la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de una obligación.
- ♦ Constar por escrito salvo la negativa ficta.- Ello siguiendo el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 constitucional, en el que se obliga a toda autoridad administrativa a documentar sus actuaciones. Respecto a la negativa ficta, ésta lógicamente no puede constar en un documento, porque es una presunción que atribuye la ley, cuando la autoridad no se pronuncia en un plazo determinado ante la instancia de los gobernados, considerándose una vez transcurrido dicho plazo, que la petición se resolvió en sentido negativo, quedando entonces el particular en libertad de interponer los medios legales que estime pertinentes contra tal negativa.
- ♦ Que la resolución o acto administrativo sea nuevo, es decir, que su contenido no haya sido del

conocimiento del particular con anterioridad, a través de otra resolución de la autoridad administrativa y se haya consentido, o sea materia de algún medio de defensa.

- c) La autoridad administrativa que debe tramitarlo y resolverlo.- La ley señala ante que autoridad debe agotarse, pudiendo ser la misma que emitió, un superior jerárquico o un órgano especializado.
- d) Afectación de un derecho o interés jurídico.- El acto ilegal debe lesionar un interés o derecho subjetivo del recurrente, pues no sería lógico que el gobernado quisiera, a petición de sí mismo, la revisión de un acto que le beneficia.
- e) La obligación por parte de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.- la tramitación del recurso, debe terminar en una resolución que revoque, modifique o confirme el actuar impugnado o se realice otro acto, que sustituya al que fue materia del recurso.
- f) Plazo de interposición.- La ley que prevé el recurso debe señalar el término dentro del cual el interesado ha de promover su impugnación para no consentirlo. En el sistema jurídico mexicano, no hay uniformidad con relación al plazo para instaurar el recurso; por ejemplo: para el recurso de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación, su interposición deberá realizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a que surta efectos la notificación del acto impugnado; para el caso previsto en Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, se prevén quince días.

- g) Formalidades que debe satisfacer el escrito en que se promueve el recurso.-** La ley o reglamento correspondiente establecerá esa cuestión, en todo caso, la forma será escrita, en algunos casos existen formatos ya impresos para presentar el recurso.
- h) Procedimiento para tramitar el recurso.-** Este consiste en uno de índole administrativo, pues se desenvuelve ante la propia administración y de acuerdo con las pautas que marque la ley que lo establezca.
- i) Pruebas.-** En los recursos administrativos, se admiten toda clase de pruebas a excepción de la testimonial y confesión de autoridades mediante absoluciones de posiciones. Las pruebas deben ofrecerse en la promoción del recurso.
- j) Posible suspensión.-** Las leyes que establecen un recurso determinan la posibilidad de suspender los efectos ejecutorios de la resolución, señalando además los presupuestos para que ésta se ordene.

3.2.4. Principios.

Nos menciona la teoría²⁸, que existen una serie de pautas que atañen al recurso administrativo en cuanto a existencia y procedimiento; tales pautas son:

- a) Principio de legalidad objetiva,** el cual implica no solamente proteger la esfera jurídica del gobernado, sino que además, preservar la legalidad en la función administrativa.

²⁸ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa, Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Edit. Limusa, S.A. de C.V., México, 1989, pág. 185.

- b) Principio de oficialidad. La impulsión del procedimiento que conlleva el recurso está a cargo de la autoridad, la cual debe realizar todas las diligencias necesarias para integrar el asunto hasta resolverlo.
- c) Principio de verdad material en la resolución del recurso, la autoridad debe considerar además de lo argumentado por el recurrente, todos los elementos de convicción con que cuente, a efecto de que dicha resolución más que apegada a derecho, sea justa.
- d) Principio de informalidad. Es necesario que para lograr la agilidad y sencillez en la interposición y tramitación del recurso, se soliciten el mínimo de requisitos y ante la omisión de éstos, se prevenga al recurrente a fin de que los subsane.
- e) Principio de debido proceso, mismo que en términos generales significa que se le dé oportunidad al afectado de alegar su inconformidad, de aportar las pruebas con que acredite su pretensión y que la resolución sea emitida por autoridad competente con la debida fundamentación y motivación.

3.2.5.- Clasificación.

La teoría reconoce varios criterios para clasificar a los recursos administrativos, los más comunes son los siguientes: según la autoridad ante quien se interpone y resuelve se pueden clasificar: en recurso de reconsideración y de revisión, independientemente del nombre como los designe la norma legal que los contenga. Los primeros, los atiende la propia autoridad emisora del acto reclamado y a los segundos, una autoridad diversa que puede ser jerárquicamente superior a aquélla o bien un órgano especializado.

Otra clasificación basada en ese mismo enfoque divide los recursos en tres grupos: circular: cuando el mismo funcionario que emitió el acto impugnado es el que conoce del recurso y lo resuelve; vertical: cuando quien conoce de la impugnación, es un órgano superior de la autoridad emisora; y horizontal cuando hay un órgano especializado, de la misma jerarquía de la que emitió el acto, encargado de conocer el recurso.

Un criterio más para clasificarlos, deriva de la discrecionalidad de interposición, que le concede el ordenamiento jurídico al inconforme del acto, antes de acudir a instancias jurisdiccionales; así tenemos recursos optativos y obligatorios; Los primeros, no es necesario agotarlos previamente a una instancia jurisdiccional, los segundos, si es obligatorio acudir a ellos.

3.2.6.- Resolución.

La resolución que concluya con la tramitación de un recurso, como acto de autoridad que es, debe satisfacer todos los requisitos legales que establezca la norma jurídica aplicable y en última instancia los previstos por la Constitución General. Dentro de tales requisitos encontramos que la resolución deberá ser emitida por autoridad competente, encontrarse debidamente fundada y motivada, hacer alusión a todos y cada uno de los argumentos vertidos por el recurrente en su promoción de interposición y hacer una valoración de las pruebas rendidas.

Lo relativo a la competencia, así como lo correspondiente a la fundamentación y motivación, ya fue tratado en apartados anteriores, por lo que nos referiremos únicamente a los restantes.

La resolución del recurso debe cumplir con el "*principio de exhaustividad*", es decir, referirse a la totalidad de los conceptos de ilegalidad formulados por el reclamante, haciendo un análisis de ellos, sin poder omitir alguno, pues la volvería ilegal, así lo han reconocido tanto el Tribunal Fiscal de la Federación, como el Poder Judicial de la Federación en pronunciamientos similares al que a continuación se cita:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. AL RESOLVERLOS DEBEN ESTUDIARSE TODOS Y CADA UNO DE LOS MOTIVOS DE INCONFORMIDAD.- Las autoridades administrativas están obligadas a hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas en el recurso administrativo. En ese orden de ideas, cuando la autoridad emisora del acto combatido omita el estudio de alguna de las cuestiones formuladas en el recurso presentado durante la fase oficiosa del procedimiento, la Sala del conocimiento debe concretarse a ordenar que se subsane la irregularidad.*(Revisión núm. 786/84, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de febrero de 1985, pág. 644.)*

Sin embargo, lo anterior solamente es aplicable al supuesto de que todos los conceptos de ilegalidad planteados, no sean suficientes para acreditar que la resolución impugnada adolece de ilegalidad, en razón de que si la autoridad revisora, habiendo varios argumentos, y uno de ellos es suficiente para declarar ilegal el acto impugnado, con ese la puede declarar, evitándose el análisis del resto, pero siempre y cuando ese concepto se refiera a vicios de fondo y no de forma.

SEGURO SOCIAL. RECURSO DE INCONFORMIDAD.-SI EL RECORRENTE OBTIENE LA NULIDAD PARA EFECTOS Y LA PRETENDIA LISA Y LLANA, TIENE INTERES JURIDICO PARA PROMOVER JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Si el Consejo Regional del Instituto Mexicano del Seguro Social, al resolver un recurso de inconformidad, deja insubsistente las liquidaciones de cuotas obrero-patronales combatidas, por estimar que carecen de la debida fundamentación y motivación y deja a salvo los derechos del Instituto para emitirlas nuevamente una vez subsanadas las violaciones formales, dicha resolución afecta los intereses jurídicos del quejoso si al interponer aquel medio de impugnación pretendió una nulidad lisa y llana y no para efectos, haciendo valer violaciones de fondo. *(Jurisprudencia 2ª./J.43/97 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, correspondiente al mes de septiembre de 1996, págs. 249 y 250)*

Otro punto muy importante que debe satisfacer la resolución del recurso, es contener un examen de los elementos probatorios rendidos por el particular, haciendo la indicación del valor que tienen respecto a lo reclamado, pues de lo contrario se dejaría al gobernado en estado de indefensión, al no saber porque sus pruebas no resultan suficientes para acreditar su pretensión.

PRUEBAS OFRECIDAS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION. LA

**AUTORIDAD ESTA OBLIGADA A ESTUDIARLAS
Y VALORARLAS AL RESOLVER EL RECURSO.-**

Las pruebas ofrecidas y exhibidas por un particular al interponer el recurso de revocación, deben de ser estudiadas por la autoridad al resolver el recurso administrativo de que se trata, ya que de no hacerlo, incurre en un vicio formal que trae como consecuencia la nulidad de tal resolución (*Revisión núm. 291/83, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de enero de 1985, pág. 520*).

La autoridad administrativa que resuelve, por otra parte, debe constreñirse a lo planteado por el recurrente sin ir más allá, es decir, centrarse en los argumentos de impugnación en contra del acto, así como en éste, por ello se dice que *"...al resolverse el recurso administrativo no puede mejorarse, cambiarse o darse la fundamentación y motivación del acto impugnado; no pueden subsanarse los errores cometidos por la autora del acto; ni las irregularidades en que incurrió ella en la fase oficiosa; no pueden hacerse valer argumentos jurídicos no expuestos en el acto, ni aprovecharse de los argumentos del recurrente para corregirlo"*.²⁹

Por último la resolución que recaiga al recurso administrativo puede tener cualquiera de los siguientes sentidos: desecharlo por improcedente o sobreseerlo, revocar el acto impugnado, así como modificarlo, anularlo o confirmarlo.

²⁹ Emilio Margáin Manautou, El Recurso Administrativo en México, Edit. Porrúa, S.A., segunda edición, 1992, pág. 111.

3.2.7.- Importancia.

Se mencionan a favor de la existencia de los recursos administrativos muchos argumentos, unos a favor otros en contra. Dentro de los más importantes encontramos que en los primeros se dice, por un lado, que permite a las propias autoridades corregir sus deficiencias, sin necesidad de que una autoridad ajena se los señale, por lo que no salen a relucir sus errores; así mismo, permite identificar las fallas o lagunas de técnica legislativa existentes en la ley o bien las deficiencias en la actuación del personal encargado de aplicar las normas o interpretarlas, que provocan afectación en los intereses jurídicos de los particulares, de modo que, teniendo dicha información pueden promoverse las reformas legales pertinentes y capacitar adecuadamente al personal, a fin de hacer acordes tanto las normas aplicadas como la actuación del personal a los derechos de los particulares; por último, se evita el recargo de trabajo de los órganos jurisdiccionales ya que el recurso administrativo funciona como un cedazo, de manera que no todos los asuntos donde hay inconformidad, llegan a los tribunales.

En relación al administrado, los argumentos que se esgrimen a favor de los recursos, es que se ve beneficiado con ellos porque le resulta menos oneroso acudir a este medio de defensa, que a uno de tipo jurisdiccional en el que necesariamente tendrá que asistirse de un abogado por ser más rigurosa técnicamente su tramitación. También se señala, que la resolución del recurso es más expedita; además, de que representa una oportunidad al administrado de que su instancia se resuelva más apegada a la justicia que al derecho, en razón de que la autoridad puede considerar circunstancias que un tribunal no puede examinar por su misma rigurosidad.

En contra de la existencia de los recursos administrativos, se manifiesta que en vez de ser un medio para lograr la justicia son un obstáculo para ella, pues no son eficaces y sólo retardan el acceso a los tribunales, además los funcionarios encargados de resolverlos, en la mayoría de las ocasiones sostienen la idea de que siempre tiene la razón la autoridad; también se indica que la resolución del recurso, está influida por conservar la buena imagen de la autoridad y por ello no se resuelven los asuntos correctamente, lo que ha provocado que el particular más que considerarlos como una oportunidad de defensa, los tome como un mal necesario que hay que agotar, porque así lo obliga la ley antes de acudir a un medio jurisdiccional, en ese sentido, se pronuncia la Dra. Margarita Lomeli Cerezo.³⁰: *“En el dilatado procedimiento que el particular agraviado por una resolución de las autoridades administrativas tiene que seguir para defender sus derechos, los recursos que tiene que agotar ante la propia administración previamente a acudir a la instancia contenciosa, constituyen, más que un medio de defensa, un obstáculo para ésta, en virtud de que en la mayoría de los casos resultan ineficaces y sólo complican y retardan la resolución justa de las cuestiones controvertidas. La observación de la realidad lleva a sostener que en general las autoridades administrativas, al resolver los recursos que se promueven ante ellas, no lo hacen de una manera imparcial y objetiva, sino obedeciendo a criterios preestablecidos, que se mantienen muchas veces de*

³⁰Citado por Sergio Francisco de la Garza en la Ponencia intitulada “Recursos Administrativos”, presentada en el X Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., publicada en el libro Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México, 1987, pág. 31.

manera injustificada por una apreciación errónea de lo que es el interés público"

Otra de las razones que se esgrimen en contra de los recursos, es que debido a la diversidad de ordenamientos administrativos que los contienen, se provoca una gran confusión al gobernado, pues se regulan de diferente forma en cuanto a plazos, pruebas y en general procedimiento. Aquí es conveniente señalar, que ya hay un esfuerzo importante por concentrar normas de carácter administrativo, representado por la Ley Federal del Procedimiento Administrativo³¹, que unifica diversas disposiciones administrativas, entre ellas las relativas al recurso administrativo; sin embargo, dicho esfuerzo no es suficiente porque tal ordenamiento no es aplicable a todos los órganos de la administración pública federal, ni a todas las materias³²; no obstante es de reconocerse el avance logrado en ese sentido.

Independientemente de las opiniones que puedan suscitar los recursos administrativos, a favor o en contra, como lo afirma Martínez Rosaslanda,³³ opinión a la cual nos apegamos, éstos cumplirán con eficacia su cometido en la

³¹ Publicada en el Diario Oficial De la Federación el 4 de agosto de 1994, entrando en vigor el 1º de julio del año siguiente.

³² Tal ley dispone en su artículo primero que sus disposiciones sólo se aplicarán a las actuaciones de la administración pública federal centralizada dejando con ello fuera a los actos de los órganos que integran la administración paraestatal; asimismo se excluyen las materias siguientes: fiscal, en cuanto a contribuciones y accesorios que deriven de ellas, financiero, responsabilidades de los servidores públicos. electoral, competencia económica, justicias agraria y laboral, así como al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales.

³³ Citado por Sergio Francisco de la Garza en la Ponencia intitulada "Recursos Administrativos", presentada en el X Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., publicada en el libro Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México, 1987, pág. 30.

medida en que sean tramitados y resueltos con objetividad, apegados a derecho, aún cuando con ello se contravengan criterios rígidos internos de las autoridades y en esa misma medida estribará su importancia como elementos de preservación de la legalidad.

3.3.- EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

3.3.1. Definición y Sistemas de lo Contencioso Administrativo.

Además de los recursos administrativos como instrumentos de defensa de los gobernados contra las actuaciones de la administración pública, que han rebasado el marco de la legalidad en perjuicio de su esfera jurídica, dentro del seno del Poder Ejecutivo, existe otro medio con el cual los administrados pueden defenderse de dichas actuaciones, al someter la resolución administrativa que les causa agravio, a un órgano que actúa como tercero independiente de las partes (administrado, administración), y decide sobre la legalidad de la misma, luego de haberse seguido ante él un procedimiento de naturaleza jurisdiccional; este medio de defensa es lo que se conoce como "de lo Contencioso Administrativo".

Dolores Heduán Virúes³⁴ dice que *"...el contencioso administrativo en el derecho mexicano implica atribuir a un tribunal situado fuera del Poder Judicial la solución de los conflictos entre los particulares y los órganos del Poder Ejecutivo. Implica también la independencia de este tribunal frente a los demás órganos del Poder Ejecutivo, y*

³⁴ José Luis Vázquez Alfaro, Evolución y Perspectiva de los Organos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, D.F., 1991, pág. 30.

requiere de los jueces o magistrados el conocimiento especializado de la actuación de esos órganos."

Andrés Serra Rojas en relación a este tópico cita a Manuel Argañarás ³⁵: *"El contencioso administrativo es el juicio, recurso o reclamación, ubicado en un determinado sistema de jurisdicción relativa, que se interpone - después de agotada la vía gubernativa - en unos sistemas ante los Tribunales Judiciales y en otros ante Tribunales Administrativos Autónomos, sobre pretensiones o conflictos fundados en preceptos de Derecho Administrativo o facultades regladas, que se litigan entre particulares y la Administración Pública - federal o local - por las resoluciones o actos ilegales dictados por ésta, que lesionan o vulneran los derechos establecidos anteriormente a favor del reclamante, por una ley, un reglamento u otro precepto ..."*, dando su propio concepto señala que es *"... el recurso, acción o litigio, suscitado entre un particular y la Administración, a consecuencia de un derecho violado. Toda una actividad jurisdiccional encaminada al examen de la legalidad de los actos administrativos o pretensiones fundadas en Derecho Administrativo."*

Otros autores como Gabino Fraga³⁶ definen al contencioso administrativo desde dos aspectos: el formal y el material; el primero, parte de los órganos a quienes corresponda conocer de la controversia nacida entre el particular y la administración, órganos que estarán enclavados en el marco del Poder Ejecutivo y a los que se les denominará *"tribunales administrativos"*. Desde un punto de vista material, se atiende a la naturaleza de la controversia

³⁵ Andrés Serra Rojas, Derecho Administrativo, Tomo II, Edit. Porrúa, S.A., décimo cuarta edición, México, Distrito Federal, 1988, págs. 656-657.

³⁶ Gabino Fraga, ob. cit., pág. 443.

suscitada, sin importar a que poder (Ejecutivo o Judicial) pertenece el órgano que resuelve; en razón de lo anterior, se requiere que el acto que se impugna tenga las siguientes características: a) constituir un acto administrativo, lo anterior aunque parezca obvio, es necesario resaltarlo, ya que el simple hecho de que la administración emita un acto que cause una controversia, ésta no necesariamente puede encuadrarse en el marco de lo contencioso administrativo, pues se sabe que la administración emite otros actos que no son administrativos, como actos de naturaleza civil, mercantil, etc.; b) el acto administrativo que sea el motivo de la controversia debe ser definitivo, es decir, que no pueda ser objeto de modificación de mutuo propia por la emisora, o a partir de la interposición de un recurso, y si esto último acontece que dicha interposición sea optativa para el recurrente; además el acto debe causar al administrado una lesión en sus derechos subjetivos o legítimos.

Si comparamos las definiciones citadas al principio de este tema, con las concepciones del contencioso administrativo en sentido formal y material, se desprende que Dolores Heduán Virúes adopta el criterio formal, Serra Rojas el material y Argañaraz comprende los dos enfoques.

Enrique Silva Cimma³⁷ señala que el contencioso administrativo está regido por cinco principios básicos: 1.- *presupuesto de la necesidad de un procedimiento administrativo* (la actividad administrativa debe efectuarse siguiendo un procedimiento normado para evitar las irregularidades en que puede caer la administración

³⁷ Enrique Silva Cimma, ponencia intitulada "La Justicia Administrativa en el Derecho Chileno", presentada en el Congreso Internacional de Justicia Administrativa, celebrada con motivo del LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1996, págs. 4-7.

pública), dentro de este principio se inserta el de "*definitividad*" del acto impugnado, ya comentado anteriormente; 2.- *seguridad jurídica*, frente a las arbitrariedades de la administración pública siempre ha de existir un medio para que un tribunal pueda resolver si la actuación de aquella es legal o no; 3.- *legalidad*, los tribunales cuidaran que la actividad administrativa se efectúe conforme los lineamientos que marca el orden jurídico aplicable; 4.- *igualdad jurídica*, las mismas oportunidades y derechos tanto para la administración pública como para el particular, durante el proceso, sin embargo, el citado autor señala que este principio es bastante cuestionable y en vía de ejemplo menciona el caso del "*solve et repete*" (garantiza y después impugna); y 5.- *garantía jurisdiccional*, toda persona a fin de obtener justicia tiene derecho a accionar los órganos que la imparten.

Vázquez Alfaro³⁸ clasifica a la jurisdicción administrativa a partir de los siguientes criterios:

A. Especialidad de la jurisdicción.- en este enfoque se encuentra: a) *la jurisdicción administrativa genérica*, en la que el órgano jurisdiccional conoce de todo tipo de controversias que tengan su fundamento en derecho administrativo y b) *jurisdicción tributaria*, en la que solamente se deducen controversias en esta materia en específico.

B. Amplitud de facultades de los tribunales administrativos.- en este sentido la jurisdicción se clasifica en tres tipos: a) *retenida*, la poseen órganos que forman parte de la administración activa, cuyas resoluciones son aprobadas por las autoridades superiores de la propia

³⁸ José Luis Vázquez Alfaro, ob. cit. , págs. 33-38.

administración; b) *jurisdicción delegada*, los órganos que la desarrollan aunque forman parte del Poder Ejecutivo, no pertenecen a la administración activa, emiten verdaderas sentencias pero lo hacen a nombre de la administración; se dice que es jurisdicción de tipo delegada, porque sobre dichos órganos recae la función jurisdiccional que en otros tiempos fue propia de la administración activa; c) *plena autonomía*, los tribunales administrativos gozan de plenas facultades para resolver las controversias a través de un fallo que no es objeto de revisión por autoridades de la administración activa, ni formal ni materialmente.

C. Otro criterio para clasificar a la jurisdicción administrativa corresponde a las pretensiones solicitadas con relación a los efectos de la resolución, así se tiene: a) *jurisdicción de nulidad*, en donde la resolución emitida sólo declara la nulidad del acto reclamado, debiendo la administración pública sustituirlo por otro, acorde a los lineamientos que indique la sentencia. Las pretensiones que en esta jurisdicción se hacen valer, son de carácter puramente declarativo, en tal virtud, el tribunal sólo se pronuncia respecto de la legalidad de la actuación administrativa impugnada, sin reformarla; b) *plena jurisdicción*, en la sentencias se puede condenar a la administración a satisfacer la pretensiones deducidas por el particular, a efecto de remediar su esfera jurídica agraviada. En este tipo de procesos se ventilan, además de las pretensiones que se mencionaron en los juicios de nulidad, pretensiones de condena, por ello además de anular el acto impugnado se dictan medidas para modificarlo o reformarlo.

D. Debido a la importancia práctica que representa a su sistema de jurisdicción administrativa, la doctrina y jurisprudencia italiana clasifican a la jurisdicción

administrativa, atendiendo a los motivos aducidos para impugnar los actos administrativos, en consecuencia se tiene: a) *jurisdicción de legitimidad* en la que en los procesos se revisa la validez jurídica del acto y el juez actúa como un juez de casación; b) *jurisdicción de mérito*, los conceptos de impugnación en contra del acto administrativo, girarán en torno a la justificación, conveniencia y oportunidad del mismo. El criterio del juez será el de un prudente y buen administrador, con facultades de reforma del acto.

Retomando el criterio material del contencioso administrativo, se desprende que el conocimiento del contencioso administrativo puede corresponder tanto órganos de jurisdicción ordinaria, es decir aquéllos que pertenecen al Poder Judicial, como a órganos de jurisdicción especializada (administrativa), ubicados fuera de ese poder e inmersos en el ámbito del Poder Ejecutivo. Esos dos sistemas de resolución de los litigios derivados de normas de derecho administrativo, son los que adoptan los diversos órdenes jurídicos. Antonio Carrillo Flores³⁹ nos narra que el tópico de la justicia administrativa (entendida por él como jurisdicción administrativa), ha tenido nexos con el principio de la división de poderes, de donde parten los sistemas clásicos del control jurisdiccional de los actos efectuados con motivo de la función pública de la administración, los cuales son: el "*Sistema Continental Europeo o Sistema Francés*" y el "*Sistema Judicialista o Anglosajón*".

En primer término, haremos algunas referencias acerca del sistema judicialista y posteriormente nos avocaremos al

³⁹ Antonio Carrillo Flores, "La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México", Edit. Porrúa, Hnos. y Cia, México, 1939, pág. 159.

sistema francés, en razón de que este último representa mayor interés para el presente trabajo de investigación.

El sistema judicialista está fundado en una concepción rígida e irrestricta del principio de la división de poderes, el cual implica para el ejercicio del poder público, su división de acuerdo a las funciones públicas: así tenemos a los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales tendrán el desempeño único y exclusivo de la función que les encomendada; de tal manera que al primero le corresponderá la creación de normas generales, imperativas y coercibles que regulen las relaciones jurídicas de todos los sujetos que integran el grupo social, incluyendo al propio estado; el segundo atenderá a la difusión, aplicación y ejecución de las normas emanadas por el Poder Legislativo, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia y por último al Poder Judicial, le tocará resolver jurisdiccionalmente las controversias jurídicas que se susciten entre los miembros de la comunidad, de ahí la idea básica del sistema en estudio, la cual describe Bielsa⁴⁰ en los siguientes términos: *"..la autoridad judicial ha sido creada precisamente para conocer o aplicar la ley; a ella corresponde, impidiendo la violación de la ley, tutelar los derechos de los ciudadanos, de los administrados, en suma"*.

El sistema judicialista se apega a la concepción de que el poder debe limitar la arbitrariedad de otro poder, es decir frenar el poder con el poder mismo, sosteniéndose por tanto que el Poder Judicial debe limitar a la administración pública, en ese sentido, se le otorga a los órganos que lo integran la facultad de ventilar las controversias entre los particulares y la administración, ya que, precisamente, a

⁴⁰ Gabino Fraga, ob, cit., pág. 448.

dicho poder le corresponde tutelar los derechos de los gobernados. En este sistema la función jurisdiccional debe ser realizada precisamente por el Poder Judicial, independientemente de que una de las partes en controversia sea la propia administración, ésta debe ser juzgada en las mismas condiciones que los administrados.

Por su parte, el sistema continental nace en Francia (de ahí el que también se le denomine francés), deriva de una interpretación a la teoría de la división de poderes, en la concepción de que ningún poder puede inmiscuirse en la obra creadora (legislativa, ejecutiva o judicial) que se la ha conferido a otro, debiendo imperar una absoluta independencia e igualdad entre ellos; en tal virtud, el Poder Judicial no debe intervenir en la obra que realiza la administración. Esta no debe someter a examen de aquél su actuación, pues equivaldría a no encontrarse en un plano de igualdad e independencia entre poderes. La propia administración debe ser la encargada de resolver las controversias que se originen con motivo de sus actos y no el Poder Judicial, el cual sólo debe juzgar asuntos del orden común que le planteen los particulares.

La interpretación en que se basa el sistema francés, estuvo motivada por circunstancias históricas derivadas de la revolución francesa, que consistieron, según Bonnard⁴¹ *"...en una extrema desconfianza respecto de los tribunales judiciales en lo que concierne a su actitud frente a la Administración"*. El constituyente francés de 1789 quería evitar que los tribunales que iba a crear, estuvieran animados de ciertos vicios que habían tenido los anteriores tribunales representados por los parlamentos, que eran las cortes de justicia soberanas, mismas que se oponían

⁴¹ Antonio Carrillo Flores, ob.cit., pág. 168.

sistemáticamente a cualquier reforma administrativa y financiera, intentadas por el monarca o sus administradores locales, utilizando sus poderes de jueces a través de los intendentes, haciendo fracasar las reformas que se intentaban con el afán de proteger sus privilegios de clase, situación que evidentemente pondría en riesgo las reformas que la revolución pretendía instaurar, si los nuevos tribunales adquirían esas tendencias invadiendo de manera abusiva los otros poderes.

Un motivo de hecho que también contribuyó al nacimiento del sistema francés, fue el conocimiento especializado que sobre los asuntos de la administración pública, se requería por parte de quienes se les encomendaría su resolución, ya que implicaba tener presente el interés público y otras cuestiones metajurídicas, que no podrían ser valoradas correctamente por el Poder Judicial, en esa tesitura se pensó que el propio administrador estaba mejor capacitado que el juez para ventilar las cuestiones administrativas.

En razón de lo comentado, se establece una separación de las autoridades administrativas y judiciales; prohibiéndoseles a los tribunales del orden común intervenir en los asuntos de la materia administrativa, surgiendo para ello órganos enclavados en el seno de la administración pública, con facultades para resolver jurisdiccionalmente controversias fundadas en normas de derecho administrativo. El Consejo de Estado Francés es la primera autoridad de este tipo, naciendo en 1791. Estuvo dotado originalmente de la llamada justicia retenida, es decir se limitaba a elaborar dictámenes sobre los asuntos que se le ponían a su conocimiento; dichos dictámenes requerían de la aprobación del jefe de estado, sin embargo el prestigio y reconocimiento que alcanzó al cabo de poco

más de 80 años, propiciaron que en 1872, se le facultara para resolver en última instancia, sin requerir ulterior revisión de sus fallos, con lo que se conforma la jurisdicción delegada, rompiéndose el vínculo que unía al órgano que ventilaba los litigios con los titulares de la administración pública.

De lo expuesto, ya se pueden deducir los principios básicos que rigen al sistema francés y que puntualiza Vázquez Alfaro⁴²:

1. Principio de la legalidad de la administración pública.- Mediante él los tribunales ordinarios están imposibilitados para intervenir en las cuestiones administrativas y en especial de juzgar los actos de la administración.
2. Principio de separación de autoridades administrativas y judiciales.- Independencia de la administración frente a los órganos de jurisdicción ordinaria.
3. Principio de independencia de los órganos de jurisdicción administrativa respecto de las autoridades de la administración activa.- Rompimiento de nexos de grado o jerarquía, entre tribunales administrativos y autoridades de la administración activa.

En el trabajo de tesis intitulado *"El Cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación"*, el autor⁴³ nos señala otro principio llamado en Francia de "Jurisdicción Revisora", el cual consiste en *"...la necesidad de que la Administración haya conocido antes lo que el particular pretende de la misma y, en consecuencia dicte el*

⁴² José Luis Vázquez Alfaro, ob. cit. , pág. 39.

⁴³ Joaquín Cervantes Montenegro, "El Cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación", tesis de licenciatura, Editada por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988, pág. 78.

oportuno acto administrativo, ya sea confirmando, negando o anulando el mismo, y en caso de que el gobernado estime que dicho acto, confirmado por la administración vulnera o restringe sus legítimos intereses podrá acudir a la fase contenciosa..."; este principio viene a configurar lo que en la doctrina mexicana se conoce como "Principio de Definitividad".

Dentro del propio sistema francés tienen cabida cuatro tipos de contencioso administrativo, los cuales son ventilados en Francia ante el Consejo de Estado, tales contenciosos son:

1.- *Contencioso de Anulación.-* Llamado también como "*Contencioso Administrativo de Ilegitimidad u Objetivo*", en razón de que versa sobre derechos legítimos u objetivos, mismos que nacen cuando el orden normativo concede una mera facultad a un sujeto de actuar, pero no la de exigir la satisfacción de una determinada pretensión a otro; con relación a estos derechos se dice: "*No existe derecho subjetivo, ni por tanto interés jurídico cuando una persona tiene únicamente una mera facultad o potestad, que se da cuando el orden jurídico objetivo solamente concede o regula, una mera actuación particular, sin que éste tenga la capacidad otorgada por dicho orden, para imponerse coactivamente a otro sujeto; es decir, cuando no hay un poder de exigencia imperativo.*"⁴⁴

El carácter objetivo que distingue a este contencioso, deriva de que el mismo busca proteger una situación objetiva: la ley. Su fin es garantizar el cumplimiento de las normas jurídicas, en la emisión de los actos

⁴⁴ Alfonso Noriega citado por Luis Humberto Delgadillo en Principios de Derecho Tributario, Edit., Limusa, S.A. de C.V., tercera edición, México, 1987, pág. 201.

administrativos, anulándolos cuando los preceptos legales que los regulan no se han acatado por parte de la administración pública.

El principal mecanismo de defensa que se maneja en el contencioso de anulación es el "*Recurso por Exceso de Poder*", el cual es obra de la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés y que constituye un medio de protección efectivo contra la ilegalidad de las actuaciones administrativas; ya que por su conducto se instaura una vía procesal para impugnarlas, por ello se dice que es un "*control de legalidad*". El recurso por exceso de poder tiene una esfera de protección muy amplia, en principio señala Vázquez Alfaro,⁴⁵ procede contra cualquier acto administrativo independientemente de la autoridad emisora, por lo tanto se puede instaurar contra actos reglamentarios y decretos dictados en uso de facultades delegadas para legislar; se excluyen de su ámbito de protección los actos de los Poderes Legislativo y Judicial, así como contratos administrativos, actos políticos, actos emanados del gobierno en sus relaciones con los otros poderes y los efectuados con motivo de sus relaciones internacionales.

Puede hacer uso del recurso de referencia, todo aquél que sienta vulnerados sus intereses legítimos por una actuación de la administración, a efecto de anularla. Los supuestos que configuran los casos de anulación son: a) incompetencia de la autoridad creadora del acto, b) violación de las formas que se deben observar en su emisión y c) violación de las normas jurídicas aplicables. Una modalidad del recurso por exceso de poder lo constituye el "*Desvío de Poder*", el cual está dirigido a

⁴⁵ José Luis Vázquez Alfaro, ob. cit. , pág. 53.

revisar un acto administrativo dictado en uso de facultades discrecionales; acto que no está viciado por alguno de los supuestos de anulación del exceso de poder, en razón de que su emisión fue realizada por funcionario competente, siguiendo las reglas prescritas y aplicando correctamente el derecho, no obstante, al usarse las facultades discrecionales concedidas, el emisor pretende un fin distinto para el cual éstas fueron otorgadas, es decir, las intenciones del autor del acto son ilegítimas.

El contencioso de anulación también se distingue por las facultades limitadas que le son asignadas al juzgador en el fallo, respecto al acto impugnado, en virtud de que sólo debe declarar su simple anulación al acreditarse su inarmonía con el derecho, sin posibilidad de dictar medidas que lo contraríen o lo modifiquen. El Consejo de Estado Francés ha reconocido⁴⁶ que una declaración de nulidad sólo puede producir dos obligaciones para la autoridad administrativa demandada: a) la abstención de ejecutar el acto anulado y b) la instrumentación de las acciones pertinentes para retornar a la situación existente antes de la emisión del acto. El juez de anulación también encuentra limitación para hacer cumplir sus resoluciones, pues no le son conferidos poderes para ello; por último, los efectos de los fallos son "*erga omnes*" (generales), por lo tanto deben ser observados aun por autoridades que no formaron parte en el juicio.

2.- *Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción.*- Este constituye la antítesis del Contencioso de Anulación, sin embargo al igual que él, también ha sido desarrollado por la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés. Los derechos o intereses sobre los que se pronuncia son los

⁴⁶ Joaquin Cervantes Montenegro, ob. cit., págs. 99-100

denominados "*derechos subjetivos públicos de los administrados*", que a diferencia de los legítimos, contienen además de una facultad de actuación, otra de exigencia a favor del administrado y dirigida a la administración, respecto del cumplimiento de una pretensión otorgada y reconocida al primero por la norma jurídica; basta entonces para que se pueda acceder a este mecanismo de defensa, que el particular invoque la violación de un derecho de este tipo por la administración, en consecuencia no se requiere que se aleguen vicios de ilegalidad, toda vez que lo que se pretenderá será el reconocimiento y reparación de ese derecho.

El juzgador puede en la sentencia, una vez demostrada la violación del derecho subjetivo del administrado, no sólo anular el acto administrativo impugnado, sino modificarlo e incluso condenar a la administración pública a reparar el interés agraviado y en caso de no ser posible dicha reparación, proveer respecto de la reclamación sobre el pago de daños y perjuicios ocasionados al administrado. Otros poderes que se le conceden al juez son los relativos al cumplimiento de sus sentencias, los cuales son de lo más amplio, por otro lado, tales resoluciones tienen efectos "*inter partes*", es decir, son sólo vinculatorias en relación a las partes litigantes.

Por último, los asuntos propios del contencioso de plena jurisdicción son: contratos administrativos, responsabilidades de la administración pública, así como de sus servidores, pensiones, créditos a cargo del estado, asuntos electorales, etc.

Otros tipos de contencioso administrativo que se ventilan ante el Consejo de Estado Francés, están representados por el de "Interpretación" y el de "Represión"; el primero, se

reduce a determinar el sentido jurídico de una ley o reglamento en un acto administrativo con miras a solucionar una controversia; el segundo, integra un procedimiento mediante el cual el juez aplica una sanción a un particular, cuando su actuación infringe una norma administrativa. Estos dos contenciosos tienen poca relevancia en nuestro sistema jurídico, situación que no acontece con el de anulación y el de plena jurisdicción, como nos lo señala el Dr. Delgadillo Gutiérrez⁴⁷: *"... para algunos actos administrativos a nivel federal o local, existen tribunales administrativos especializados, para lo cual estaríamos en presencia del Sistema Continental Europeo Administrativo o Francés; y para otro tipo de actos también a nivel federal y estatal cuyo conocimiento no está reservado para los tribunales administrativos existe la vía de amparo, por lo que para este tipo de actos se ha establecido el Sistema Anglosajón, Angloamericano o Judicialista."*

3.3.2.- El Tribunal Fiscal de la Federación y el Proceso Contencioso Administrativo que ante él se tramita.

El sistema clásico contencioso administrativo europeo o francés, tiene aplicación en nuestro país, desarrollándose ante órganos jurisdiccionales insertados dentro del Poder Ejecutivo, con independencia de resto de las autoridades que integran a tal poder, para resolver las controversias que planteen los particulares con motivo de la actuación de la administración pública en el desempeño de su función; representado a nivel federal por conducto del Tribunal Fiscal de la Federación y a nivel local por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo de los

⁴⁷ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 202

estados, cabe destacar que no todas las entidades federativas que integran la República poseen una institución de estas características. El establecimiento de estos tribunales ha ido avanzando poco a poco y posiblemente pueda abarcar en un futuro a todos los estados; a la fecha sólo los siguientes cuentan con uno: Baja California, Distrito Federal, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Morelos, Nuevo León, Querétaro, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Veracruz y Yucatán; no se enuncia a Chiapas, toda vez que si bien tiene una ley que regula en específico el proceso contencioso administrativo, éste se tramita ante un órgano jurisdiccional perteneciente al Poder Judicial local,⁴⁸ peculiaridad que rompe con el sistema europeo o francés del que derivan los tribunales mencionados. En los apartados subsecuentes se estudiará al Tribunal Fiscal de la Federación y al proceso que ante él se ventila.

3.3.2.1.- Antecedentes.

Durante el siglo pasado en nuestro país, la jurisdicción contenciosa administrativa estuvo reservada para los tribunales adscritos al Poder Judicial, salvo algunas excepciones que retiraron dicha facultad a los tribunales ordinarios y la entregaron a órganos especializados; dentro de las excepciones en comento están los siguientes antecedentes jurídicos: la "*Real Ordenanza para el Establecimiento e Instrucción de Intendentes del Ejercito y Provincia en el Reino de la Nueva España*", la cual creó un órgano jurisdiccional que fungía como máxima autoridad en materia fiscal llamado "*Junta Superior de Hacienda*", en la que se apelaban las resoluciones emitidas

⁴⁸ El proceso contencioso administrativo del Estado de Chiapas, se desarrolla ante la Sala Administrativa del Supremo Tribunal de Justicia, según lo dispone la Ley de Justicia Administrativa de dicho estado.

por los "intendentes" como órganos de primera instancia en esa materia; sin embargo, la jurisdicción administrativa no pudo encontrar autonomía por el desorden en que se hallaban las ramas del derecho.

La Constitución de Apatzingán de 1814, la Constitución Federal de 1824, así como la Constitución Centralista de 1836, comprendieron a la jurisdicción administrativa dentro del marco del Poder Judicial. Es en 1853 cuando se elaboraron las Bases para la Administración de la República hasta la Promulgación de la Constitución, mismas que contemplaban de forma tenue el contencioso administrativo y que sirvieron de apoyo para el establecimiento de un Consejo de Estado de corte francés, lo cual se logró por medio de la *Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo* del 25 de mayo de 1853, mejor conocida como "*Ley Lares*", formulada por Teodosio Lares, influenciado por la cultura jurídica francesa. Tal Consejo tuvo a su encargo un proceso contencioso administrativo de justicia retenida, cuya competencia era, según su artículo segundo, obras públicas, contratos públicos, rentas nacionales, actos derivados de las materias de policía, agricultura, comercio e industria que tuvieran por objeto el interés nacional. Así mismo, tal ordenamiento legal prohibió expresamente la intervención del Poder Judicial, en las cuestiones de índole administrativo.

La vida de la Ley Lares en el mundo jurídico fue muy corta, pues con la promulgación de la Constitución de 1857, se estableció una estricta división de poderes que no dejó lugar para una jurisdicción especial representada por lo contencioso administrativo; ésta fue absorbida al ámbito del Poder Judicial Federal, mediante el juicio de amparo.

Ignacio L. Vallarta, fue uno de los principales opositores de la existencia de los tribunales administrativos; siendo ministro de la Suprema Corte de Justicia, sostuvo su anticonstitucionalidad, manifestando que la existencia de tribunales administrativos equivalía a depositar dos funciones, la administrativa y la judicial en una sola persona: el presidente de la república, lo que resultaba un ataque al principio de la división de poderes consignado en la Constitución de 1857.

En 1864 Maximiliano de Habsburgo intenta nuevamente instaurar un Consejo de Estado al estilo del modelo francés, en términos similares al previsto en la Ley Lares, pero con la derrota de su imperio, tal pretensión se viene abajo.

Durante el resto del siglo XIX y las primeras décadas del siguiente, no existen dispositivos jurídicos que establezcan la jurisdicción especializada en materia administrativa, sin embargo, surgen algunas referencias legales que van abriendo paso, para que en 1936 ésto fuera posible, entre ellas encontramos:

a) Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas de 21 de febrero de 1924 y Reglamento, dichas normas crearon la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, que conocía de las inconformidades contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras, cuya labor era, precisamente, calificar las declaraciones de los contribuyentes.

b) Ley para la Calificación de Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de las Penas Correspondientes del ocho de abril de 1924. Esta norma establecía un Jurado de Penas Fiscales, encargado de revisar la legalidad de las resoluciones administrativas que imponían multas.

c) Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927. Contempló un juicio de oposición que se promovía ante Juzgado de Distrito, previamente al amparo.

Los órganos establecidos por las leyes señaladas en los dos primeros incisos, no se podían calificar como jurisdiccionales, pues eran dependientes totalmente de la administración pública y guardaban jerarquía con relación a ella, además no emitían sentencias sino resoluciones administrativas, sin embargo, representan un antecedente del Tribunal Fiscal de la Federación. Es hasta 1936, cuando después de los fallidos intentos del siglo pasado, se le da cabida dentro del sistema jurídico mexicano, a una jurisdicción administrativa especializada; así el 27 de agosto de 1936 se promulga la Ley de Justicia Fiscal, la cual da origen al Tribunal Fiscal de la Federación, estableciéndolo como un órgano jurisdiccional de justicia delegada, perteneciente al poder ejecutivo, a semejanza del Consejo de Estado Francés; calificándosele al proceso que estaría a su encargo como de Contencioso de Anulación por la Exposición de Motivos de dicha ley, no obstante el articulado de la norma en comento, le concedía facultades que rebasan ese tipo de contencioso. Además los artículos transitorios suprimieron al Jurado de Penas Fiscales, la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta y al procedimiento de oposición que se ventilaba ante Juzgado de Distrito.

3.3.2.2.- Constitucionalidad.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, originalmente no contemplaba en precepto alguno, la creación y existencia de tribunales administrativos encargados de dirimir las cuestiones litigiosas entre el administrado y la administración pública; de tal suerte que a la fecha en que se expide la Ley de Justicia Fiscal de 1936

y con ella la instauración del Tribunal Fiscal de la Federación, primer órgano jurisdiccional de este tipo, se levantó una gran polémica en el ámbito doctrinal sobre su constitucionalidad y establecimiento de la jurisdicción administrativa en nuestro sistema jurídico; discusión que no trascendió de la doctrina, toda vez que ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación nunca se planteó tal problema⁴⁹.

El establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación revivió los argumentos sostenidos por Ignacio L. Vallarta en una tesis de la Suprema Corte, señalándose que si el poder ejecutivo juzgara sus propias actMaciones, se violaría el principio de la división de poderes establecido por el artículo 49 de la Constitución Federal, promulgada el cinco de febrero de 1917. Además se sostenía que la jurisdicción administrativa no era necesaria dentro del sistema jurídico mexicano, ya que el juicio de amparo cubría cabalmente con los asuntos de esta índole.

La exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, justificaba a la autoridad jurisdiccional que creaba, de la siguiente manera: *"En cuanto al problema de la validez constitucional de la ley que cree un tribunal administrativo en sentido formal, ha de resolverse afirmativamente, pues si bien, como únicamente se reconoce en la doctrina mexicana, no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos ya al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción ya apuntada, a los tribunales federales en vía de amparo,*

⁴⁹ Antonio Carrillo Flores citado por Margarita Lomeli Cerezo en "Crónica de la Evolución del Sistema de Justicia Fiscal"; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año IX, Agosto de 1996, número 104, págs. 145 a 165.

nada se opone en cambio, a la creación de tribunales administrativos que, aunque independientes de la administración activa, no lo sean del Poder Judicial."

El máximo tribunal judicial del país mediante interpretación jurisprudencial, resolvió las anteriores críticas aduciendo que si bien el artículo 14 constitucional, mencionaba que los juicios se debían ventilar ante tribunal competente, ello no quería decir, que necesariamente dicho tribunal tenía que pertenecer al poder judicial; además en tanto dicho poder tuviera conocimiento de los asuntos administrativos por conducto del amparo, la Constitución no resultaba transgredida.

Es hasta diciembre de 1946 que se reforma al artículo 104 constitucional, adicionándose a la fracción I un segundo párrafo, mediante la cual se faculta al Congreso de la Unión para establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia, contra las sentencias de tribunales administrativos; dándose con ello, aunque de manera indirecta, la base que requería el Tribunal Fiscal. Lo que se argumentó para que fuera aprobada la iniciativa correspondiente, fue la necesidad de resolver la inequidad procesal, toda vez que las autoridades administrativas no tenían a su alcance un medio legal para impugnar las resoluciones del tribunal en cita, que fueran adversas al interés público, en tanto los particulares si contaban con uno, por conducto del amparo. La citada reforma quedó en los siguientes términos:

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

I.....

En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la

*Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de Tribunales Administrativos creados por Ley Federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.*⁵⁰

Posteriormente, con las reformas a la norma fundamental publicadas en octubre de 1967, se constitucionalizó de forma directa al Tribunal Fiscal de la Federación; refrendándose la base de los tribunales contenciosos administrativos y se señaló expresamente su objeto, es decir, dirimir controversias entre la administración pública y los particulares.

La Constitución Federal nuevamente sufrió reformas en 1987 por motivo de la jurisdicción administrativa, las cuales consistieron en a) facultar a las entidades federativas a establecer tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para emitir sus fallos, encargados de resolver las controversias entre los particulares y la administración pública local, en ese sentido se modificó el artículo 116; b) Se trasladó la facultad del Congreso de la Unión de crear tribunales administrativos federales y del Distrito Federal del artículo 104 (dedicado al Poder Judicial) al 73 (relativo a las facultades legislativas a tal Congreso) y c) además al artículo 104 se le adiciona la fracción I-B, otorgándoles competencia a los Tribunales Colegiados de Distrito, para conocer sobre el recurso de revisión interpuesto contra las sentencias dictadas por los tribunales administrativos.

Actualmente la jurisdicción contenciosa administrativa, está perfectamente contemplada en la Constitución Federal, pues se hace mención a ella en la fracción XXIXH,

⁵⁰ Andrés Serra Rojas, ob. cit., pág. 683.

del artículo 73; fracción I-B, del artículo 104; fracción V; del artículo 116; disposición C, base primera, fracción V, inciso n, y base quinta, del artículo 122, este último precepto correspondiente al ámbito del Distrito Federal.

3.3.2.3.- Características.

El Tribunal Fiscal de la Federación, indudablemente está concebido de la cultura jurídica de Francia, pues nace inspirado en el Consejo de Estado Francés, y ha respetado desde su origen los principios fundamentales de esa cultura con relación a los tribunales administrativos : a) órganos jurisdiccionales que se ubican en el marco del poder ejecutivo, b) total independencia respecto del resto de la administración pública, es decir no existe una relación de grado o jerarquía con ésta. y c) definitividad del acto impugnado para acudir a la instancia jurisdiccional.

Los principios anteriormente mencionados se contemplan por la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en vigor, en los preceptos siguientes:

Artículo 1º. El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dístar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta ley establece.

Artículo 11. El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

A continuación menciona el tipo de resoluciones definitivas y define que se entiende por éstas :

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

Derivado del artículo 1º citado, podemos percatarnos que en cuanto a la amplitud de las facultades para emitir sus sentencias, el Tribunal Fiscal es un órgano con plena autonomía, porque así le determina expresamente su ley orgánica y porque sus fallos no son revisados por una autoridad administrativa superior, los emite en forma definitiva.

Por otra parte, doctrinalmente no existe consenso respecto a que tipo de contencioso (anulación o plena jurisdicción) es el que se ventila ante el Tribunal Fiscal; ni existe en los ordenamientos legales que lo regulan una disposición que expresamente lo defina. En la Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, se le atribuyó el carácter de contencioso de anulación, pero cabe indicar que las exposiciones de motivos no son las que rigen, sino las propias leyes, además el articulado de la ley, le confería atribuciones tanto de contencioso de anulación como de plena jurisdicción.

Actualmente dicha indefinición se mantiene; para algunos autores es de anulación, por ejemplo: Emilio Margáin⁵¹, quien al efecto comenta: *“Se considera que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción aun cuando recoge algunas de las características de este último pero no lo hacen perder su*

⁵¹ Emilio Margáin Manauto, De lo Contencioso Administrativo de anulación o de Ilegitimidad, Edit. Porrúa, S.A., quinta edición, México, 1995, pág. 7.

naturaleza de anulación. Dos son las características que configuran, sin lugar a dudas, que el Tribunal Fiscal es de anulación y ellas son ... a) El Tribunal Fiscal no puede ejecutar sus propias sentencias...b) Ante el Tribunal Fiscal el juicio es de ilegitimidad, violación de la ley con la resolución emitida..."

Dionisio J. Kaye⁵² se pronuncia en el mismo sentido que Margáin, pues estima que el juicio que a su cargo tiene el Tribunal Fiscal de la Federación, es de nulidad; Cortina Gutiérrez⁵³ manifiesta que el órgano en oíta, en algunos casos es de anulación y otros de plena jurisdicción; por el contrario, otros autores como Gregorio Sánchez León⁵⁴ consideran que es de plena jurisdicción.

Por su parte, el Dr. Luis Humberto Delgadillo⁵⁵, señala que el Tribunal de referencia es un tribunal mixto o ecléptico, en virtud de que no es totalmente de anulación ni puramente de plena jurisdicción, reuniendo características de uno y otro contencioso, opinión a la cual se apega el Lic. Lucero Espinosa⁵⁶; también es posible considerar a Serra Rojas ⁵⁷ dentro de este grupo, quien en lo relativo dice: *"...Estimamos que el tribunal fiscal no es por hoy un tribunal de plena jurisdicción, aunque el artículo 1º de la ley orgánica lo defina como un tribunal "dotado de plena autonomía", sin embargo, no sería posible negar que cada vez este tribunal extiende el campo de su competencia hacia materias que propiamente no corresponden a un tribunal de nulidad..."* y continúa indicando *"...la ley de*

⁵² Dionisio J. Kaye, ob. cit., pág. 176.

⁵³ Emilio Margáin Manautó, ob. cit., pág. 6.

⁵⁴ Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Cárdenas, novena edición, México, 1994, pág. 463.

⁵⁵ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 214.

⁵⁶ Manuel Lucero Espinosa, ob. cit., pág. 26.

⁵⁷ Andrés Serra Rojas, ob. cit., pág. 693 y 694.

Justicia Fiscal, desarrolló el juicio de anulación...Pero con posterioridad en las leyes sucesivas, en que aumentaron la competencia del tribunal, el juicio seguido ante el mismo es de nulidad, pero también de plena jurisdicción en otros casos''

Existe una posición⁵⁸ por lo cual nos inclinamos, que manejan la idea de que el menor o mayor grado de perfección de los tribunales contenciosos administrativos, estriba en su menor o mayor acercamiento hacia la cuestión de la plena jurisdicción, considerando que ésta debe tener los siguientes elementos: *notio, vocatio, coertio, iudicium e imperium*.

A través del primero de los elementos citados, el juzgador tiene conocimiento del conflicto; asimismo la *vocatio*, lo faculta para llamar a las partes interesadas en la controversia a comparecer ante él, incluso esta facultad la puede ejercer sobre personas que aunque no tengan que ver directamente con la disputa, pueden aportarle elementos de convicción; la *coertio*, es la atribución mediante la que el juez puede hacer uso de medios coactivos, para hacer cumplir sus decisiones emitidas en el transcurso del proceso. La *iudicium*, le permite resolver el conflicto mediante la aplicación del orden normativo al caso concreto controvertido, estableciendo el derecho que corresponde a cada una de las partes, lo que se ve materializado por conducto de la sentencia; por último, la función jurisdiccional cuenta con la *imperium* o también

⁵⁸ Conferencia del Dr. Miguel Angel García Domínguez, intitulada "El Concepto de Plena Jurisdicción en Relación con los Tribunales Locales de lo Contencioso Administrativo", en el Foro de Justicia Administrativa, realizada con motivo de la celebración del VI aniversario del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Guanajuato.

denominada *executio*,⁵⁹ que le otorga al juzgador medios coactivos, pero ya no para hacer cumplir sus resoluciones de trámite, sino para lograr que quien resulte obligado por su fallo cumpla con éste, aun en contra de su voluntad cuando se oponga a llevar a efecto lo dispuesto en la sentencia.

Tomando en cuenta lo expuesto, más que considerar al Tribunal Fiscal de la Federación como un contencioso administrativo ecléptico, pues es indudable que como se afirma, posee características tanto del de anulación como del de plena jurisdicción, en nuestra opinión es un contencioso de anulación con un grado muy avanzado hacia la plena jurisdicción. Los cuatro primeros elementos los posee, en razón de que los artículos 198, 207 al 214, 230 al 234, 236 al 239 del Código Fiscal de la Federación, relativos al proceso contencioso administrativo, los contienen. En cuanto a la *imperium* no se puede afirmar que la tenga, aun cuando existe un medio que trata de vencer la resistencia de las autoridades al cumplimiento de la sentencia, previsto en el artículo 239B del código de referencia, en razón de que es muy deficiente para tal objeto, principalmente porque limita su interposición a una única vez, de forma que ante la persistencia en la actitud renuente de las autoridades responsables, no se puede acudir nuevamente al Tribunal.

3.3.2.4.- Estructura.

El artículo segundo de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, señala que el mismo se integra por una Sala Superior y Salas Regionales. A su vez, La Sala Superior se compone de 11 magistrados, de entre los cuales se elige

⁵⁹ Carlos M. Oronoz Santana, Manual de Derecho Procesal Penal, Edit. Limusa, S.A., de C.V., México, 1989, pág.47.

al presidente del tribunal. La Sala Superior actúa en Pleno o en Secciones (dos), el Pleno se integra por los 11 magistrados, bastando la presencia de siete de ellos, para poder sesionar (art. 12). Las Secciones de la Sala Superior se conforman de cinco magistrados, de entre los cuales eligen su presidente cada una, bastando la presencia de cuatro para sesionar. El presidente del tribunal, no integra sección (art. 17).

Las Salas Regionales se componen de tres magistrados cada una, resultando necesaria la presencia de todos ellos para efectuar sesión (art. 27).

El territorio nacional se divide en 11 regiones (art. 28), sobre las que ejercen competencia territorial cada una de las Salas, estas son:

- ◆ Del Noroeste, con jurisdicción en los estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora.
- ◆ Del Norte-Centro, con jurisdicción en Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.
- ◆ Del Noreste, con jurisdicción en Nuevo León y Tamaulipas.
- ◆ Del Occidente, con jurisdicción en Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.
- ◆ Del Centro, con jurisdicción en Guanajuato, Michoacán, Hidalgo, Querétaro y San Luis Potosí.
- ◆ De Hidalgo-México, con jurisdicción en las mismas entidades.
- ◆ Del Golfo-Centro, con jurisdicción en Tlaxcala, Puebla y Veracruz.

- ◆ De Guerrero, con jurisdicción en dicho estado.
- ◆ Del Sureste, con jurisdicción en Chiapas y Oaxaca.
- ◆ Peninsular, con jurisdicción en Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- ◆ Metropolitana, con jurisdicción en el Distrito Federal y en Morelos.

3.3.2.5.- Competencia.

La competencia que actualmente tiene se puede clasificar en tres tipos⁶⁰: por territorio, materia y existe una competencia exclusiva, atribuida a las Secciones de la Sala Superior o al Pleno de ésta para resolver determinados asuntos.

La competencia por territorio es propia de las Salas Regionales de conformidad con los artículos 28 y 31 de su Ley Orgánica, así éstas conocerán de los juicios, atendiendo el lugar donde se ubique el domicilio fiscal del demandante, salvo los siguientes casos:

- ◆ Se trate de empresas que formen parte del Sistema Financiero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- ◆ Tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la ley que se mencionó anteriormente y determinen su resultado fiscal consolidado.

⁶⁰ Durante el año de 1996, rigió además una competencia por grado con el recurso de apelación, que se contemplaba en los artículos 245, 246, 247 y segundo párrafo del 249, del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual las sentencias emitidas por las Salas Regionales podían ser revisadas por la Sala Superior, sin embargo, dicho recurso fue suprimido por la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

- ◆ El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en territorio nacional.
- ◆ El demandante residiendo en el país no tenga domicilio fiscal.

En los tres primeros supuestos la Sala Regional competente, lo será aquella dentro de cuya jurisdicción territorial, se encuentre la sede de la autoridad emisora de la resolución impugnada y con relación al último caso, la Sala competente, será la que ejerza jurisdicción territorial en el domicilio del particular.

En el caso del juicio de lesividad, es decir cuando el demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, la competente, es la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de tal autoridad.

En cuanto a la competencia por materia, inicialmente el Tribunal Fiscal de la Federación sólo conocía de asuntos de naturaleza meramente tributaria, así lo disponía el artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 1936, que a letra dice:

“Artículo 14. Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien:

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

II. Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del poder ejecutivo que

constituyan responsabilidades administrativas en materia fiscal.

III. Contra los acuerdos que impongan sanciones por infracciones a las leyes fiscales.

IV. Contra cualquier resolución diversa de las anteriores, dictada en materia fiscal y que cause un agravio no reparable por algún recurso administrativo.

V. Contra el ejercicio de la facultad económica coactiva por quienes habiendo sido afectados con ella, afirmen:

1. Que el crédito que se les exige se ha extinguido.

*2. Que el monto del crédito es inferior al exigido,
o*

3. Que son poseedores, a título de propiedad, de los bienes embargados o acreedores preferentes al Fisco, para ser pagados con el producto de los mismos. El tercero deberá, antes de iniciar el juicio, formular su instancia ante la oficina ejecutora; o

4. Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la Ley. En este último caso, la oposición no podrá hacerse valer sino contra la resolución que aprueba el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible realización.

VI. Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o procedimiento ilegalmente percibido; y

VII. Por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que sea nulificada una decisión administrativa favorable a un particular."

El Código Fiscal de la Federación promulgado el 31 de diciembre de 1938, ordenamiento jurídico que abrogó a la ley de Justicia Fiscal de 1936, absorbió de ésta sus lineamientos básicos pues ni la estructura, ni la competencia asignada al Tribunal originalmente, sufrieron modificación sustantiva; en cuanto a esta última cuestión, sólo se hicieron algunas precisiones de redacción al precepto que determinaba los asuntos sobre los que conocía el órgano jurisdiccional en comento; así el artículo 14 de la ley referida, se convirtió en el 160 del Código, con los siguientes cambios:

II.- Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan contra funcionarios o empleados federales, responsabilidades administrativas en materia fiscal.

III.- Contra los acuerdos que impongan definitivamente y sin ulterior recurso administrativo, sanciones por infracción a las leyes fiscales. Para los efectos de esta fracción, no se considera como recurso administrativo la condonación a que se refiere el artículo 51.

V.- Contra el procedimiento administrativo de ejecución por quienes, habiendo sido afectados por él, afirman. ...

Las fracciones I, IV, los puntos de la fracción V, la VI, así como la VII, del referido artículo pasaron en los mismos términos que se preveían en la Ley de Justicia Fiscal.

Este primer Código Fiscal tuvo una vigencia de cerca de 30 años, tiempo durante el cual la competencia que se le asignó al Tribunal, se acrecentó, incorporándosele a su jurisdicción materias fiscales y administrativas, tanto del orden federal como local, situación que se efectuó mediante la expedición de leyes que expresamente le otorgaban competencia sobre controversias surgidas por su interpretación o aplicación, así como por varias iniciativas de reformas propuestas por el Poder Ejecutivo o el Legislativo. La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, expedida el 24 de diciembre de 1966, es bastante ilustrativa a este respecto:

" La confianza que el Tribunal Fiscal de la Federación ha merecido la revela el hecho de que, sin oposición de los sectores interesados ni de la opinión pública, su jurisdicción jamás se ha modificado sino para ampliarla. Así, después de la ampliación de la competencia que le otorgó la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal de 31 de diciembre de 1941, pueden destacarse las reformas siguientes: las que entraron en vigor en enero de 1943, atribuyendo al Tribunal Fiscal el conocimiento de los juicios iniciados en contra de la determinación, liquidación y percepción de créditos derivados de la Ley del Seguro Social; las de junio del mismo año que establecían una competencia contenciosa administrativa para examinar los requerimientos en materia de fianzas; las de enero de 1947 que encomendaron al propio Tribunal el conocimiento de la justicia fiscal en asuntos del Distrito Federal; las de enero de 1962 que le dieron competencia

para decidir controversias suscitadas sobre la interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Poder Ejecutivo; y por último, las de enero de 1966 que ampliaron su jurisdicción para conocer de los juicios iniciados en contra de acuerdos en materia de pensiones civiles, con cargo al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; así como en contra de las resoluciones que impusieran multas definitivas dictadas por las autoridades administrativas federales y las del Distrito Federal.

La competencia que tiene el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación vigente se conserva con cambios de redacción que no modifican su contenido, pero no se incluye la relativa a la competencia señalada en el artículo 10 de la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal, en virtud de que contienen aspectos procesales que es aconsejable permanezcan en dicha ley."

En ese orden de ideas, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que inició su vigencia en 1967, establecía en su artículo 22 las materias que abarcaría la competencia del citado órgano:

Artículo 22.- Las Salas del Tribunal conocerán de los juicios que se inician en contra de las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

1.- Las dictadas por autoridades fiscales, del Distrito Federal o de los organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de

una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal, indebidamente percibido por el Estado.

III.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto del que se refieren las fracciones anteriores.

IV.- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales o del Distrito Federal.

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establecen obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando el interesado afirme para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional, o de la Marina; según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado, o tiempo de servicios militares, la sentencia del Tribunal Fiscal sólo

tendrá efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las Dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

VIII.- Las que constituyan responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal, por actos que no sean delictuosos.

Además el artículo 24 de dicha ley, contemplaba la posibilidad de que otros ordenamientos legales, atribuyeran competencia al Tribunal.

Por otra parte, con la expedición de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 17 de marzo de 1971, se retira del conocimiento del Tribunal Fiscal, las multas administrativas impuestas por autoridades del ámbito del Distrito, para entregárselos a la jurisdicción del órgano que con tal ley nació.

La Dra. Margarita Lomelí Cerezo⁶¹ menciona que al entrar en vigor la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la

⁶¹ Lomelí Cerezo, Margarita; "Crónica de la Evolución del Sistema de Justicia Fiscal"; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año IX, Agosto de 1996, número 104, págs 145 a 165.

Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), se acrecenta de nueva cuenta la competencia del Tribunal, ya que las aportaciones establecidas en la ley en cita tienen carácter de fiscal, en esa tesitura, se le permite el conocimiento de las controversias entre ese instituto y patronos, una vez agotado el recurso que en tal ordenamiento se contempló.

El dos de febrero de 1978 se publica otra Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que con algunas reformas se mantuvo en vigor hasta el treinta y uno de diciembre de 1995. dentro de las reformas en comento se hallaron las siguientes⁶²: el primero de enero de 1980, se agrega a su competencia los asuntos de responsabilidades de los funcionarios públicos de organismos descentralizados federales y del Distrito Federal y se eliminan las cuestiones fiscales del Departamento del Distrito indicado; el primero de abril de 1983, inició la vigencia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, la cual permite al Tribunal la posibilidad de pronunciarse, sobre las controversias suscitadas por la aplicación de dicho ordenamiento.

La ley expedida en 1978, llegó a prever en su artículo 23 los asuntos sobre los que el Tribunal podía pronunciarse:

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

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la

⁶² Ibidem, pág. 163-164.

Federación, indebidamente percibido por el Estado.

III.- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales o del Distrito Federal.

IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto del que se refieren las fracciones anteriores.

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establecen obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Quando el interesado afirme para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional, o de la Marina; según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado, o tiempo de servicios militares, la sentencia del Tribunal Fiscal sólo tendrá efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal; así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX.- Las que requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

X.- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía, o acudir ante la instancia judicial competente.

XI.- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

La Ley Orgánica que se encuentra actualmente en vigor, retoma en su artículo 11, el artículo 23 de la ley anterior, modificando las fracciones II y IX y agrega tres fracciones más, relativas a asuntos que se hallaban dispersas en leyes especiales, quedando en los siguientes términos:

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

IX.- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

XI.- Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII.- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII.- Las que resuelven los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo; inclusive aquéllas a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Como hemos visto el Tribunal Fiscal de la Federación, nació con una competencia relativa exclusivamente a la materia fiscal, pero al paso de los ordenamientos que lo han regido, las reformas a esos ordenamientos y la posibilidad de jurisdicción otorgada por diversas leyes especiales, su competencia se ha ampliado a otros asuntos administrativos, al grado de que actualmente puede conocer sobre controversias de naturaleza administrativa en general (salvo ciertas excepciones), ello debido al crecimiento desorbitante que ha experimentado la administración pública en los últimos 60 años, con lo que

se fue imponiendo la necesidad de contar con una instancia jurisdiccional, que garantizara la defensa de los derechos de los administrados ante el actuar de la administración, no sólo en el campo fiscal, sino en la materia administrativa en general.

En este contexto es muy relevante la fracción XIII del II de la Ley Orgánica en vigor, ya que el recurso de revisión al que hace inferencia está al alcance de los particulares que resulten afectados por los actos y resoluciones administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente que pertenezca a los asuntos a que es aplicable la Ley Federal del Procedimiento Administrativo⁶³.

El ordenamiento en comento extiende su ámbito de aplicación a los actos, procedimientos y resoluciones de la administración pública federal centralizada (por lo que quedan fuera las actuaciones de los organismos públicos descentralizados), sin perjuicio de los tratados internacionales de los que México sea parte, asimismo se excluyen los asuntos de carácter fiscal, pero únicamente tratándose de contribuciones y los accesorios que de ellas se deriven, los de índole financiero, responsabilidades de servidores públicos, cuestiones electorales, competencia económica, justicias agraria y laboral, así como de ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales (artículo primero).

La competencia material que le confiere su Ley Orgánica al Tribunal y en especial la que se le atribuye, a través del conocimiento de las resoluciones que recaen al recurso de revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, trae como consecuencia que dicha

⁶³ Publicada el 4 de agosto de 1994 en el Diario Oficial de la Federación.

institución de justicia pueda ventilar asuntos administrativos de casi toda la Administración Pública Federal Centralizada, quedando fuera solamente los casos apuntados en el párrafo anterior, por lo que se puede considerar que prácticamente es un Tribunal Federal de lo Contencioso Administrativo.

Por último y haciendo referencia a la competencia exclusiva que tienen el Pleno o las Secciones de la Sala Superior para emitir resolución, ésta es relativa solamente a los asuntos que revistan características especiales, siendo ellos, según la fracción I del artículo 239 A) del Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

- Asuntos en que el valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución combatida.
- Aquellos que para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia.

Además hay asuntos que sólo compete resolver a las Secciones de la Sala Superior como son (fracción I del art. 2o de la Ley Orgánica):

- Los que versen sobre las materias que se indican en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
- En los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer

como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

- Los que el presidente del tribunal considere de importancia y trascendencia.

3.3.2.6- Ideas Generales del Proceso.

La doctrina señala que en todo proceso, entendido éste como *"...el complejo de actividades de aquellos sujetos - órgano jurisdiccional o partes- encaminado al examen y actuación, en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad. jurisdiccional compositiva del litigio."*⁶⁴ se realiza en dos etapas, una instructiva y otra resolutive. La primera de ellas está integrada por tres fases que son a) postulatoria, en ella se plantean las pretensiones de la parte actora por un lado y por el otro las resistencia de la demandada a esas pretensiones, lo cual se representa con la demanda y la contestación; b) fase probatoria, se ofrece y desahogan los elementos probatorios con los que las partes estiman acreditar sus argumentaciones; y c) preconclusiva, conformada por las alegaciones formuladas por las partes, a fin de señalarle al juez que su contraparte no tiene razón en su pretensión. Una vez realizadas estas tres fases, se puede dictar sentencia, el objetivo de la etapa de instrucción es poner en relieve los puntos controvertidos y las pruebas que con relación a ellos hay.

La segunda etapa corresponde únicamente al juzgador, éste con base en la etapa instructiva resolverá el conflicto, mediante un razonamiento de lo argumentado y probado

⁶⁴ Alfonso Nava Negrete, citado por Francisco de la Garza en Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., décimo octava edición, México, 1994, pág. 670.

por las partes en relación a lo indicado por las normas legales, es decir aplicará el derecho al caso concreto controvertido, lo que se verá materializado en la sentencia.

El contencioso administrativo que ventila el Tribunal Fiscal de la Federación, como proceso que es, no escapa de las ideas mencionadas (aunque tiene sus particularidades), en ese sentido, la fase postulatoria se constituye con la presentación de la demanda y su contestación y en algunos casos, con la ampliación de la demanda y su respectiva contestación; la fase probatoria aunque no está bien delimitada como en los procesos civiles o penales, en donde hay un procedimiento de ofrecimiento y otro de desahogo de pruebas, existe en el contencioso administrativo, pues las pruebas se ofrecen y desahogan (cuando la naturaleza de la prueba lo permite como en las documentales) en el propio escrito de demanda o contestación; señalándose su admisión o desechamiento por el magistrado instructor, en los mismos autos que tengan por presentadas la demanda o la contestación y si la prueba admitida requiere de desahogo especial, como la testimonial, confesional, inspección, etc., se proveerá la conducente para ello. En el contencioso administrativo también hay alegatos, con lo que queda cubierta la fase preconclusiva y por lo que corresponde a la etapa resolutive, ésta se da a partir del cierre de la instrucción hasta que la Sala del Tribunal dicta sentencia.

3.3.2.7.- Improcedencia y Sobreseimiento.

En opinión de G. Sánchez León⁶⁵ la improcedencia del juicio *"...Consiste en que mediante la función jurisdiccional no es posible resolver las controversias jurídicas de fondo o substanciales planteadas por las partes, porque las mismas*

⁶⁵ Gregorio Sánchez León, ob. cit., pág. 521.

no son conforme a derecho o carecen de fundamento, debido a las causas determinadas expresamente por la ley."

Para Manuel Lucero⁶⁶, la improcedencia del juicio es *"...la imposibilidad jurídica que tiene el juzgador para dirimir una controversia, por cuestiones de hecho o de derecho, que impidan al órgano jurisdiccional analizar y resolver la pretensión de la parte actora."*

Las definiciones anteriores son muy similares, destacándose en ellas, en que hay una circunstancia de hecho o de derecho que hace que la pretensión del demandante no sea válida y por lo mismo el juzgador no pueda pronunciarse sobre ella, de tal manera que su demanda es rechazada por el órgano jurisdiccional, no iniciándose el juicio; así mismo la improcedencia es un asunto que debe ser revisado de oficio..

Las razones por las que el contencioso administrativo es improcedente, según la ley, están comprendidas en el artículo 202 del Código Fiscal de la Federación y son las siguientes:

- a) Cuando la resolución o acto administrativo demandado no afecte el interés jurídico del demandante.
- b) En el caso de que la resolución o acto demandado no corresponda al conocimiento del Tribunal, es decir, no sea de su jurisdicción
- c) Que hubieran sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, existiendo identidad de partes y siendo el mismo acto impugnado independientemente de que las violaciones alegadas sean diferentes.

⁶⁶ Manuel Lucero Espinosa, ob. cit. pág. 45.

- d) En los casos en que se configure el consentimiento, pudiendo ser cuando no se promovió medio de defensa alguno, conforme lo contemple la legislación respectiva o juicio ante el Tribunal, en los plazos previstos por el Código Fiscal Federal.
- e) Que sean materia de recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante la autoridad administrativa o ante el mismo Tribunal, esto es lo que se conoce como *litispendencia*.
- f) Que pueden impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, salvo que la interposición de éste sea optativa. Esta causal es sanción a la inobservancia del principio de definitividad, que implica que deben agotarse todos los medios de defensa previos al juicio contencioso, o bien que los mismos sean optativos.
- g) Cuando exista conexidad⁶⁷ con otro acto que haya sido impugnado por algún medio de defensa diferente.
- h) Que hayan sido impugnados en procedimiento judicial.
- i) Contra ordenamientos que den normas o instrucciones generales y abstractas, sin haberse aplicado concretamente al demandante.
- j) Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- k) Cuando de las constancias de autos apareciere que no existe el acto reclamado.

⁶⁷ Nos dice el propio Código Fiscal de la Federación en el segundo párrafo de la fracción VII del artículo 202, que hay conexidad cuando concurren las causas de acumulación que el mismo ordenamiento prevé y estas son: identidad de partes y agravios, siendo diferentes los anteriores, el acto impugnado sea el mismo o se impugnen varias partes del mismo acto o bien independientemente de lo anterior, se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

- l) Que pueda impugnarse conforme lo dispone el artículo 97 de la ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando haya sido ejercida.
- m) Dictados por autoridad administrativa, para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias, a que se refiere el inciso anterior.
- n) En los demás casos en que la improcedencia, resulte de alguna disposición del Código Fiscal Federal o de las leyes fiscales especiales.
- o) Que hayan sido dictados por autoridad administrativa, en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició posteriormente a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal.⁶⁸

Con relación al sobreseimiento del juicio se dice que *"Es un acto procesal proveniente de la potestad jurisdiccional, que concluye una instancia judicial, sin resolver el negocio en cuanto al fondo, substantivamente, sino atendiendo a circunstancias o hechos ajenos, o al menos diversos, de lo substancial de la controversia subyacente o fundamental."*⁶⁹

En el sobreseimiento, el magistrado instructor admitió la demanda, no percatándose de que había una causal de improcedencia y ya durante la tramitación del juicio, la advierte, entonces decreta el sobreseimiento del mismo, concluyéndolo sin haber analizado el fondo del asunto, o

⁶⁸ Esta causal fue adicionada por la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996.

⁶⁹ Ignacio Burgoa citado por Gregorio Sánchez León, ob. cit., pág. 525.

bien pueden sobrevenir causas supervenientes durante el desarrollo del juicio que impiden al juzgador resolver el fondo de la cuestión planteada, por lo que tiene que sobreseer el proceso.

De acuerdo con el artículo 203 del Código Fiscal Federal tiene cabida el sobreseimiento parcial o total del juicio cuando: a) el demandante se desista de su demanda, es decir cuando renuncie a su acción, dicha renuncia debe ser expresa; b) sobrevenga durante el juicio alguna causal de improcedencia; c) el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intrasmisible o si su muerte deja sin materia el proceso, d) la autoridad demandada deja sin efectos el acto impugnado y e) en los demás casos que por disposición legal no se pueda emitir resolución en cuanto al fondo.

3.3.2.8.- Las Partes en el Proceso.

“Parte es la persona que exige del órgano jurisdiccional la aplicación de una norma sustantiva a un caso concreto, en interés propio o ajeno”⁷⁰, es decir, parte es aquella persona física o moral que puede actuar en un proceso ya sea haciendo valer un derecho, defendiéndose de la demanda enderezada en su contra o bien interviniendo como excluyente o coadyuvante en cualquiera de los casos antes mencionados.

El artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, precisa quienes son partes en el proceso contencioso administrativo y estos son:

- a) El demandante o actor: tiene esa calidad quien promueve el juicio, pudiendo hacerlo el particular o la

⁷⁰ José Becerra Bautista, El Proceso Civil en México, Edit. Porrúa, S.A., décimo tercera edición, México, 1990, pág. 19.

autoridad administrativa (juicio de lesividad), que se ven afectados en sus intereses jurídicos por una resolución administrativa.

b) Los demandados: son contra quien o quienes se endereza la demanda y a la cual o cuales se les exige el cumplimiento de una prestación determinada, poseen ese carácter:

1. La autoridad emisora de la resolución impugnada.
2. El particular a quien favorezca la resolución, cuya modificación o nulidad solicite la autoridad administrativa (juicio de lesividad).
3. El titular del órgano de la administración pública de quien dependa la autoridad emisora de la resolución impugnada.

c) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público: podrá a personarse siempre que acontezcan los siguientes casos:

◆ Cuando se controviertan actos de las autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

◆ Cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación.

d) El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante, lo que da posibilidad que pueda ser particular o autoridad.

Coincidimos con Sánchez León⁷¹ en que el concepto de tercero que se mencionó en el párrafo anterior, no es congruente con lo que se establece en el primer párrafo

⁷¹ Gregorio Sánchez León, ob. cit., pág. 507.

del artículo 211 del mismo código, en virtud de que en él se indica:

“Artículo 211.- El tercero dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se corra traslado de la demanda, podrá apersonarse en juicio, mediante escrito que contendrá los requisitos de la demanda o de la contestación, según sea el caso, así como la justificación de su derecho para intervenir en el asunto.”

De lo transcrito, se deduce que tercero no sólo es quien tenga un derecho incompatible con el actor, como lo establece la fracción IV del artículo 198 del ordenamiento de referencia, sino también quien tenga una pretensión incompatible con la del demandado.

Por último, dentro de juicio contencioso administrativo, se pueda dar lo que se conoce como *litisconsorcio*, pues el Código Fiscal de la Federación se prevé la posibilidad de que varias personas puedan en conjunto promover juicio, cuando la resolución impugnada afecte los intereses jurídicos de todas ellas, sin embargo en el escrito de demanda deberán nombrar un representante común y en caso de omisión el magistrado instructor lo nombrará (art. 197).

3.3.2.9.- Fases Procedimentales.

El proceso contencioso administrativo que se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se desenvuelve en general en cuatro fases procedimentales, pudiendo excepcionalmente ser seis (en caso de presentarse los supuestos que dan lugar a la ampliación de la demanda, pues entonces se contará con ella y con la contestación que de la misma formule la autoridad demandada). Las fases

son: demanda, contestación, alegatos y cierre de instrucción y sentencia; ocasionalmente: ampliación de la demanda y contestación a la misma, estas dos últimas, en secuencia procedimental se ubicarían después de la contestación de la demanda.

3.3.2.9.1.- La Demanda.

En la obra intitulada *El Proceso Civil en México*⁷², se define a la demanda en términos generales como *"...el escrito inicial con que el actor, basado en un interés legítimo, pide la intervención de los órganos jurisdiccionales para la actuación de una norma sustantiva a un caso concreto."*

Para Dionisio J. Kaye⁷³ la demanda es *"...el documento escrito por virtud del cual el actor o demandante inicia su contienda ante los tribunales, ejerciendo su acción para obtener su pretensión jurídica."*; en pocas palabras podríamos decir, que la demanda es el documento donde el actor consigna sus pretensiones y el acto que abre el juicio.

Conforme al artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, la demanda deberá contener los siguientes datos; nombre del demandante, domicilio fiscal y domicilio para oír y recibir notificaciones; b) la resolución que se impugna; c) la autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado (en el caso de juicio de lesividad); d) Los hechos que motiven la demanda; e) las pruebas que se ofrezcan, (si se ofrece testimonial o pericial hacer el señalamiento de los hechos sobre los que versarán, además de nombre y domicilio de los testigos y/o perito); f) los conceptos de impugnación y g) nombre y domicilio del tercero interesado.

⁷² José Becerra Bautista, ob. cit., pág. 30.

⁷³ Dionisio J. Kaye, ob. cit., pág. 188.

Si la demanda es omisa en señalar los datos referidos en los incisos a), b) y f), se desechará la misma por improcedente; si la omisión corresponde a los indicados en el resto de los incisos, se requerirá al promovente para que subsane su error, dentro de un término de cinco días, apercibido que de no hacerlo, se tendrá su instancia por no presentada o bien por no ofrecidas las pruebas, según el caso.

Además de cumplir con los requisitos mencionados el demandante deberá acompañar a la demanda: a) una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular del órgano administrativo del que dependa la autoridad que emitió la resolución reclamada; b) el documento con que el promovente acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada o bien señalar los datos del registro del documento, con el que la acredite ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio; c) el documento en que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad (negativa ficta); d) 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, en el supuesto de que dicha notificación se hubiere realizado por edictos, deberá mencionarse la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se efectuó; e) el cuestionario firmado por el actor que deba desahogar el perito; f) el interrogatorio firmado también por el promovente para el desahogo de la testimonial y g) las pruebas documentales que se ofrezcan (art. 209).

Por otra parte, la demanda deberá presentarse por escrito, directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la

notificación de la resolución impugnada o enviarse por correo certificado con acuse de recibo, si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde está la sede de la sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se realice desde el lugar en que resida el demandante; sin embargo, el artículo 207 que establece lo anterior, también indica una excepción⁷⁴ y los casos de suspensión a dicho término: a) cuando se pida la modificación o la nulidad de una resolución favorable a un particular, las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución; b) cuando el interesado fallezca durante el plazo para interponer la demanda, éste se suspenderá hasta por un año, si antes no se acepta el cargo de representante de la sucesión; c) si el particular solicitó a las autoridades fiscales, iniciar el procedimiento de resolución de controversias, contenido en un tratado para evitar la doble tributación, incluyendo en su caso, el procedimiento arbitral, entonces la suspensión cesará cuando se notifique la resolución que dé por terminado dicho procedimiento y d) en los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, la suspensión cesará en cuanto se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente.

Por otra parte, toda promoción presentada ante el Tribunal deberá estar firmada por quien la formule, sin este

⁷⁴ Existen otros dos supuestos de excepción al término de los 45 días de interposición de la demanda: negativa ficta y requerimientos de fianzas a cargo de terceros que no impliquen garantía sobre obligaciones fiscales, en el primer supuesto, se puede presentar en cualquier tiempo después de haber transcurrido tres meses de la presentación de la solicitud a la autoridad (artículo 37 del Código Fiscal de la Federación) y en el segundo, dentro de los 30 días siguientes a la notificación del requerimiento (artículo 135 de la Ley Federal de Fianzas).

requisito se tendrá por no presentada, salvo que el promovente no sepa o no pueda firmar, entonces imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego (art. 199).

3.3.2.9.2-. La Contestación.

Dionisio J. Kaye⁷⁵ dice que *"El escrito en que el demandado evacua el traslado de la demanda y da respuesta a ésta, se denomina contestación de la demanda que es, además, el documento con el que propiamente se fija la controversia e inicia el juicio."*

Una vez que se admite la demanda, se corre traslado de ella a las autoridades demandadas (y al tercero si lo hubiere), para que la contesten dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta efectos el emplazamiento; sino se produce la contestación en tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el demandante impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Los puntos a que debe hacer referencia la contestación son los siguientes: a) los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar, es decir aquellos que *"...suspenden el curso del juicio mientras no se resuelvan, por referirse a presupuestos procesales sin los que el proceso no puede ser válido. Se les llama de especial pronunciamiento, porque se deciden mediante una resolución que únicamente a ellos concierne y no por la resolución definitiva en la que se deciden las cuestiones litigiosas"*⁷⁶. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento contemplados para el contencioso

⁷⁵ Dionisio J. Kaye, ob. cit., pág. 192.

⁷⁶ Gregorio Sánchez León, ob. cit., pág. 501.

administrativo son: incompetencia en razón de territorio, acumulación de autos, nulidad de notificaciones, interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia y recusación por impedimento; b) las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda (causales de improcedencia y sobreseimiento); c) alusión a cada uno de los hechos que el demandante impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, argumentando que los ignora por no ser propios o exponiendo como ocurrieron, según el caso; d) Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación, es decir, rebatir los fundamentos de derecho en que está basada la demanda y e) las pruebas que se ofrezcan, en caso de pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que versará, y se indicarán el nombre y domicilio del perito y/o testigos, sin estos datos se consideraran como no ofrecidas.

Al igual que en la demanda, la contestación debe ir acompañada por ciertos documentos: a) copias de la misma y de los documentos anexos para el demandante y tercero, en caso de que lo haya; b) el documento con el que acredite personalidad cuando el demandado sea particular y no gestione en nombre propio; c) el cuestionario que deba desahogar el perito, el cual debe ir firmado por el demandado; d) en su caso, la ampliación para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante; e) las pruebas documentales que se ofrezcan, si no se exhiben junto con la contestación, los documentos señalados, el magistrado instructor requerirá al contestante, para que los presente en un término de cinco días, apercibiéndolo que para el

caso de omisión, tratándose de los dos primeros incisos, se tendrá a la contestación como no interpuesta y en lo relativo al resto de los incisos, se tendrán como no ofrecidas las pruebas.

Al contestar la demanda, la autoridad no podrá cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada, pues el Tribunal debe juzgar en los términos en que la misma fue dictada, ya que de no ser así, se le dejaría en estado de indefensión al actor, al permitir que la autoridad mejorará su actuación; por otra parte, en el caso de negativa ficta, la autoridad expresará los hechos y el derecho en que se apoyó la misma.

La autoridad demandada en la contestación o hasta antes del cierre de instrucción, podrá allanarse a las pretensiones del actor, Briseño Sierra⁷⁷ define al allanamiento como *“El comportamiento del demandado cuando se somete a la pretensión del actor, tenga o no razón este último. Todavía cabe recordar que entre el allanamiento y la confesión, se interpone el reconocimiento por el que el demandado admite esas razones que fundan la pretensión contraria. El allanamiento va más allá de ambos supuestos, implica la renuencia a continuar el proceso y añade la admisión de los hechos y el derecho sostenido por el actor”*. También en los momentos procesales indicados, la autoridad podrá revocar la resolución impugnada, configurándose con ello, una causal de sobreseimiento.

3.3.2.9.3.- Ampliación de Demanda y Contestación a la misma.

Como ya se había mencionado, la ampliación de la demanda (y en consecuencia la contestación a ella), sólo tienen

⁷⁷ Citado por Gregorio Sánchez León, ob. cit., pág. 504.

cabida en el proceso contencioso administrativo de manera excepcional y esto será cuando se actualicen los siguientes supuestos:

- a) Cuando se impugne una negativa ficta.
- b) Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- c) Cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado o por lo menos no en términos de ley; pueden ocurrir dos situaciones:
 - ◆ El actor conoce el acto administrativo, entonces la impugnación contra la notificación, se hará valer en la demanda, manifestándose la fecha en se conoció. Si se pretende impugnar, además de la notificación, el propio acto administrativo, los conceptos de impugnación en contra de éste, se expresarán junto con los que se hagan, respecto de la notificación.
 - ◆ El actor no conoce el acto administrativo que le afecta jurídicamente, ello lo manifestará en su demanda, indicando la autoridad a quien impute el acto, su notificación o su ejecución. La demandada en este supuesto, al contestar la demanda, exhibirá constancia del acto administrativo y de su notificación, que podrán ser atacados en ampliación de demanda por el actor.

En estos casos, el Tribunal examinará la impugnación que se haga contra la notificación previamente al análisis de la impugnación que ataque al acto administrativo; si resuelve que no hubo notificación o que ésta no se realizó conforme a derecho, tendrá al demandante como sabedor del acto, a

partir de la fecha que expresó en la demanda, quedando sin efectos todo lo actuado con base a aquella y ya entonces se avocará al examen de la impugnación contra el acto; pero si el Tribunal resuelve que la notificación es legal, sobreseerá el juicio respecto de la impugnación de la resolución administrativa, por extemporaneidad en la interposición de la demanda.

d) Cuando al contestar la demanda, la autoridad introduzca cuestiones que, no obstante no cambien la fundamentación del acto impugnado, no fueron del conocimiento del actor antes de presentar su demanda.

La promoción de la ampliación de la demanda deberá contener el nombre del demandante y juicio en que se actúa, acompañando las copias necesarias para correr traslado, así como las pruebas que se ofrezcan. Es aplicable al caso, lo relativo a la presentación del escrito inicial de demanda, con relación a la omisión de las copias o pruebas, ya señalado anteriormente.

El plazo para interponer la ampliación de demanda es de 20 días, contados a partir del día siguiente, a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo, que admita la presentación de la contestación; el mismo término, corresponde para contestar la ampliación, pero empezará a contar a partir del día siguiente a aquél, en que surta efectos la notificación del auto que tienen por presentada la ampliación. A esta contestación, le son aplicables las mismas reglas de una contestación normal.

3.3.2.9.4.- Alegatos y Cierre de Instrucción.

Becerra Bautista⁷⁸ concibe a los alegatos manifestando que, *"...son argumentaciones jurídicas tendientes a demostrar al*

⁷⁸ José Becerra Bautista, ob. cit., pág. 165.

tribunal la aplicabilidad de la norma abstracta al caso concreto controvertido, con base en las pruebas aportadas por las partes."

Para Dionisio J. Kaye⁷⁹ los alegatos son *"El escrito en que las partes hacen valer las razones, los argumentos, las doctrinas y puntos de hecho que sean favorables a sus pretensiones..."*

La importancia de los alegatos, estriba en que representan una posibilidad, tanto para el actor como para el demandado, de demostrar razonadamente que les asiste el derecho, resaltando lo acreditado con las pruebas, invocando precedentes jurisprudenciales o jurisprudencias; sin embargo, los litigantes no pueden sustraerse en ellos de la litis, ni pretender que formen parte de ésta, porque la litis se integra con la demanda y la contestación y en su caso ampliación de la demanda y contestación a la misma, por tanto, el contenido de los alegatos deberá ser congruente con lo argumentado en la integración de la litis.

No existiendo pruebas por desahogar, ni incidentes de previo y especial pronunciamiento que resolver, 10 días después de substanciado el juicio, el magistrado instructor notificará por lista a las partes, que disponen de cinco días para presentar sus alegatos por escrito, los cuales serán considerados al emitir sentencia (art. 235)

Una vez fenecido el término que se concede a las partes para rendir sus alegatos, con o sin ellos, se cierra la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa y lo que procede es la emisión de la sentencia.

⁷⁹ Dionisio J. Kaye, ob. cit., pág. 195.

3.3.2.9.5.- Sentencia.

La sentencia es el acto procesal del juzgador con el cual se pone fin al proceso y donde se deciden las cuestiones litigiosas planteadas por las partes, mediante ella se realiza la segunda etapa en que se divide el proceso, es decir, la resolutive.

En términos generales la sentencia *"...es la resolución del órgano jurisdiccional que dirime con fuerza vinculativa, una controversia entre partes."*⁸⁰

Eduardo Pallares⁸¹ da su definición de la manera siguiente: *"Sentencia es el acto jurisdiccional por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principales materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso."*

Las sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación deben pronunciarse dentro de los 60 días siguientes a aquel en que haya quedado cerrada la instrucción del juicio (la excepción se da en el supuesto de existir una causal de sobreseimiento, entonces no es necesario que se haya dado el cierre de instrucción), dentro de ese plazo, el magistrado instructor tiene los primeros 45 días para elaborar el proyecto, el resto del plazo, corresponden a los otros dos magistrados integrantes de la Sala para analizar y decidir si apoyan o no el proyecto.

Las sentencias se dictan por unanimidad o mayoría de votos de los miembros de la Sala o bien por voto particular del magistrado instructor. En el segundo caso, el magistrado que no concuerde con el criterio plasmado en el proyecto, puede manifestar en la sentencia, que vota en

⁸⁰ José Becerra Bautista, ob. cit., pág. 181.

⁸¹ Citado por Gregorio Sánchez León, ob. cit., pág. 549.

contra del proyecto o formular voto particular razonado, para lo cual tiene un máximo de 10 días. En el tercer supuesto, el magistrado instructor engrosará su fallo, con los argumentos que al respecto formulen el resto de los magistrados integrantes de la Sala y el proyecto quedará como voto particular.

Se pueden clasificar a las sentencias que dan por concluido el juicio contencioso administrativo en dos tipos según resuelvan o no el fondo del litigio:

- a) Aquellas en las que el órgano jurisdiccional estudió y resolvió la litis planteada. Dentro de este grupo, el sentido de la resolución puede ser de dos formas: validez o nulidad del acto administrativo impugnado; esta última forma puede revestir cualquiera de las modalidades siguientes: nulidad lisa y llana o para efectos.
- b) Aquellas en las que el órgano jurisdiccional decreta el sobreseimiento del juicio, no entrando al estudio del fondo de la controversia.

Emilio Margáin Manautou⁸² expresa que las sentencias emitidas por las salas del Tribunal Fiscal Federal de acuerdo a su naturaleza son de cuatro tipos:

- a) La sentencia declarativa en que exclusivamente se anula la resolución por omisión de la forma exigida por ley o por vicios de procedimiento, señalándose de que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.
- b) La sentencia que declara la nulidad de la resolución en forma lisa y llana.

⁸² Emilio Margáin Manautou, ob. cit., pág. 325.

- c) La sentencia de condena que obliga a la autoridad a ajustarse a los lineamientos de la sentencia o que dicte nuevo acto conforme a lo resuelto.
- d) La sentencia que declara la nulidad cuando la resolución dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los que la ley las ha conferido, debiendo apegarse el nuevo acto a derecho.

Como se puede observar esa clasificación se refiere solamente a las sentencias de nulidad, faltando las que declaran la validez de la resolución materia del juicio, cuando el actor no demostró que la misma era ilegal.

Por otra parte, la sentencia debe cumplir con ciertos requisitos que la doctrina ha clasificado en formales y sustanciales. Los primeros se refieren a la redacción de la sentencia y elementos estructurales que debe contener, como son: a) el preámbulo que implica datos de identificación del lugar, día en que se emite la sentencia, nombres de las partes, número de juicio, identificación del órgano resolutor etc.; b) resultandos, donde se establecen los antecedentes del asunto, sin entrar en consideraciones valorativas; c) considerandos, en ellos se hace la confrontación de las posiciones de las partes y el juez saca sus conclusiones, tomando en cuenta lo acreditado con las pruebas; d) puntos resolutivos, el juez determina el derecho que corresponde a cada parte.

Los requisitos sustanciales implican cuestiones internas que deben cumplir las sentencias y se dice que son la congruencia, la motivación y la exhaustividad. Tales requisitos están contenidos en el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.

La congruencia significa que la resolución debe ser acorde con los planteamientos de las partes. Señala la teoría que es de dos tipos: interna, es decir, que no existan en la sentencia resoluciones o afirmaciones contradictorias entre sí, y externa, que implica que la sentencia se ocupe solamente de los puntos controvertidos

Por lo que corresponde a la motivación, ya sabemos que todos los actos de molestia de las autoridades, deben exteriorizar las consideraciones de hecho o de derecho, que se tomaron en cuenta por el órgano jurisdiccional, para resolver en determinado sentido, la motivación también implica la fundamentación, es decir la cita de los preceptos legales aplicables al caso.

En lo que respecta a la exhaustividad, el juzgador tiene la obligación de estudiar y referirse, a todos y cada uno de los puntos controvertidos que integran la litis, sin poder hacer abstracción de alguno.

Con lo expuesto hasta aquí, acerca de las sentencias que formula el Tribunal Fiscal de la Federación, nos conformaremos por el momento, en el capítulo siguiente de este trabajo de investigación, se ahondará respecto a ellas.

3.3.2.10.- Los Recursos y otros Medios de Impugnación en el Proceso.

“Los recursos dentro de un procedimiento judicial – jurisdiccional cambiaríamos nosotros para hacer más extensiva la definición - son instancias ante el propio organismo que tramita el juicio o ante su superior jerárquico, por las cuales se busca la corrección o anulación

*de alguna parte del procedimiento o de algún acto dentro de éste que se estime ilegal.*⁸³

En el juicio contencioso se tienen establecidos dos recursos procesales y tres medios de impugnación que tienen relación con la actuación del Tribunal:

Recurso de Reclamación.- Procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de demanda, su contestación o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que nieguen la intervención del tercero. Este medio de defensa se interpone ante la Sala Regional que tramita el juicio o bien ante la Sección de la Sala Superior respectiva, dentro de un término de 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto de que se trate. Interpuesto el recurso se le corre traslado a la contraparte por el término igual al de interposición, para que manifieste lo que a su derecho convenga y se da cuenta a la Sala para que resuelva teniendo un plazo de cinco días para ello.

Recurso de Revisión.- Procede en contra de las resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos y sentencias definitivas, este recurso sólo lo pueden promover las autoridades (no importando que en el proceso hayan sido demandantes o demandadas), ante Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala o Sección correspondiente (en los casos de atracción mencionados en el artículo 239A), presentando el escrito que contenga dicho medio de impugnación dentro de los quince días siguientes a que surta efectos su notificación. Además, para que no se interponga indiscriminadamente

⁸³ Dionisio J. Kaye, ob. cit., pág. 202.

por las autoridades el recurso de referencia, éste sólo procede en los siguientes supuestos:

- a) El asunto sea de cuantía que exceda 3,500 veces el Salario Mínimo General Diario en el Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia impugnada.
- b) Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la indicada anteriormente o ésta sea indeterminada, debiendo la autoridad razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.
- c) Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas Coordinadas (en este caso quien debe interponer el recurso es la dependencia citada) en ingresos federales y siempre que el negocio se refiera a:
 1. Interpretación de leyes y reglamentos en forma tácita o expresa.
 2. Determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
 3. Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
 4. Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan en el sentido del fallo.
 5. Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
 6. Las que afecten el interés fiscal de la federación.

- d) Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- e) Sea una resolución en materia de aportaciones de Seguridad Social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo.

Queja.- En el incumplimiento de la sentencia firme emitida por el Tribunal, la parte afectada puede hacer uso de este medio legal, por una única vez, ante la sala que dictó la resolución. La queja procede contra actos o resoluciones de la autoridad que: 1) repitan indebidamente la resolución anulada o en los que se incurra en exceso o defecto cuando tal acto o resolución tenga por objeto cumplir con la sentencia del tribunal y 2) Cuando la autoridad sea omisa respecto del cumplimiento de la sentencia para lo cual deberá haber transcurrido el plazo legal (art. 239B).

Aclaración de sentencia.- Procede cuando alguna de las partes considere contradictoria, ambigua u oscura una sentencia definitiva del Tribunal Fiscal de la Federación, por una sola vez, para que precisamente se aclare. Se promueve dentro de los 10 días siguientes de aquel en que haya surtido efectos su notificación, ante la Sala o Sección que emitió la sentencia, debiendo precisar la parte que se solicita se aclare. El Tribunal resuelve en un término de cinco días de promovido el recurso, no debiendo variar la sustancia de la sentencia. La resolución que se dicte se considera parte de la sentencia y su interposición interrumpe el término para la impugnación de ésta (art. 239C).

Excitativa de Justicia.- Se otorga a favor de cualquiera de las partes y se promueve ante el presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula en el plazo legal, el proyecto de sentencia, o bien en caso de existir dicho proyecto, no se haya dictado sentencia definitiva por la Sala Regional o Sección de la Sala Superior respectiva (arts. 240 y 241).

3.4.- EL AMPARO.

Se dejó asentado en tema anterior, que en nuestro sistema jurídico coexisten los dos sistemas clásicos de control jurisdiccional de la legalidad de los actos administrativos, es decir, el sistema europeo o francés y el sistema judicialista o anglosajón, ya que para algunas actuaciones emanadas de la administración pública federal o estatal en ejercicio de su función, se puede acudir a los tribunales administrativos, en tanto que para aquellas que no son competencia de los tribunales de referencia, la vía legal corresponde a los tribunales judiciales a través del juicio de amparo; por otra parte, también es de señalarse que las sentencias que versan sobre controversias tramitadas ante un tribunal administrativo, no implican necesariamente una decisión final, pues cabe la posibilidad de que dichas resoluciones puedan ser impugnadas a través del amparo, o en su caso, por recurso de revisión; y en la resolución que en estos medios de defensa se dicte, si se dirá la última palabra en asuntos de controversias entre particulares y administración pública.

Este apartado tratará aunque de manera general y breve hacer un esbozo de la instancia que corresponde al Poder Judicial Federal, en su encargo constitucional de tutelador de las garantías individuales de los gobernados. Los requisitos de actuación de las autoridades administrativas,

como la competencia, el debido proceso, la forma, la fundamentación, la motivación, etc., no son sólo conceptos recogidos por las legislación secundaria, sino figuras jurídicas que se comprenden en el rango de derechos fundamentales y en esa calidad son comprendidos por la norma suprema de nuestro país. Con el estudio del amparo se completaran los medios de defensa a disposición de los particulares, en contra de las resoluciones administrativas que estimen les causan una afectación indebida a su esfera jurídica.

3.4.1.- Definición y Generalidades.

Dentro de las definiciones que contiene la doctrina se encuentran las siguientes:

"... El juicio de amparo es el proceso instituido en la Constitución, con el carácter de controversia judicial, para que las personas puedan obtener el que las autoridades de todo orden con las excepciones que la ley consigna respeten y hagan respetar la efectividad de las garantías individuales. Brevemente, el juicio de amparo es el medio específico y concreto de evitar o corregir los excesos o equivocaciones del poder público que afecten los derechos del hombre."⁸⁴

"... es el medio con que cuentan los particulares para controlar la constitucionalidad de los actos y resoluciones emitidos por las autoridades legislativas, administrativas o judiciales ... es un juicio autónomo, cuya finalidad es mantener el orden constitucional, el principio de legalidad y hacer efectivas las garantías otorgadas por la

⁸⁴ Luis Bazdresch, "El Juicio de Amparo: Curso General"; Edit. Trillas, quinta edición; México, D.F.; 1992, pág. 12 .

*Constitución General de la República a todos los habitantes del territorio nacional.*⁸⁵

*"... es un medio jurídico que preserva las garantías constitucionales del gobernado contra todo acto de autoridad que las viole (fracción I del artículo 103 de la Constitución); que garantiza en favor el sistema competencial existente entre las autoridades federales y las de los Estados (fracciones II y III de dicho precepto) y que, por último, protege, toda la Constitución, así como toda la legislación secundaria, con vista a la garantía de legalidad consignada en los artículos 14 y 16 de la ley fundamental y con función del interés jurídico particular del gobernado en estas condiciones, el amparo es un medio jurídico de tutela directa de la Constitución y de tutela indirecta de la ley secundaria, preservando bajo este último aspecto y de manera extraordinaria y definitiva todo el derecho positivo."*⁸⁶

El amparo tiene una doble finalidad, por un lado, la preservación del orden constitucional sobre los actos de cualquier autoridad (legislativa, ejecutiva o judicial), así como la tutela del conjunto normativo secundario que regula la actuación de los órganos del poder público en su relación con los gobernados, y por otro, el otorgamiento de la protección de la justicia de la Unión a aquél que demostró lo apartado de una actuación estatal con respecto a la Constitución General.

⁸⁵ Dionisio J. Kaye, ob. cit., pág. 207.

⁸⁶ Ignacio Burgoa Orihuela, "El Juicio de Amparo"; Edit. Porrúa, S.A.; trigésimo tercera edición, México, D.F.; 1992; pág. 172-173.

El amparo se encuentra normado por los artículos 103 y 107 a nivel constitucional y en el orden legal por la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos citados. Del segundo precepto indicado se derivan un conjunto de principios o postulados básicos en que se funda la institución del amparo, los cuales se hallan pormenorizados y reglamentados por la ley en mención; doctrinalmente se manejan los siguientes principios:

a) *Instancia de Parte Agraviada.*- Implica que el juicio de amparo nunca procede de forma oficiosa, siempre habrá de promoverlo quien vea afectadas sus garantías individuales por una actuación de autoridad. Gracias a este principio se evitan fricciones entre los poderes estatales, por actuaciones de ellos mismos que se consideran inconstitucionales, en las hipótesis previstas en el artículo 107 de la norma suprema, ya que no es un poder el que ataca el actuar de otro, sino que quien lo hace es el sujeto que se siente agraviado. La fracción I del precepto en comento, así como el 4° de la Ley de Amparo lo contemplan en los siguientes términos:

Artículo 107.- ... I.- El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada.

Artículo 4.- El juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame...

b) *Existencia de Agravio Real y Personal .-* El acto de autoridad que se reclame debe causar una afectación a las garantías individuales, que consistirá en un perjuicio o menoscabo en la esfera jurídica de una persona en específico (física o moral).

c) *Principio de Relatividad de las Sentencias de Amparo.*- A este principio se le conoce también como "Fórmula Otero", la cual esta prevista en el artículo 107 constitucional en los siguientes términos: "*La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.*"; esa misma idea se encuentra contemplada en el artículo 76 de la Ley de Amparo.

El principio en estudio evita que los efectos de las sentencias que se dicten el juicio de amparo sean "*erga-omnes*", es decir, de carácter general limitándose a amparar y proteger al quejoso en el caso especial, sin pronunciarse en términos generales en relación al acto que se hubiere impugnado; en otras palabras, los efectos de las sentencias son "*inter-partes*", vinculando sólo a los que son parte del juicio; no obstante existe una excepción por la cual los efectos de la resolución, se extienden a las autoridades que por sus funciones tienen que ejecutar el acto, contra el que se dictó el amparo.

d) *Principio de Definitividad.*- Es requisito imprescindible que previo a acudir al amparo, el particular agote todos los medios legales de defensa, establecidos en los ordenamientos jurídicos ordinarios aplicables al acto que se considera inconstitucional, en virtud de los cuales sea susceptible de ser modificado, revocado o anulado. El principio de mérito se encuentra previsto en las fracciones III y IV del artículo 107 constitucional y XIII a XV del diverso 73 de la Ley de Amparo.

El principio de definitividad tiene varias excepciones, en el caso de la materia administrativa, Burgoa Orihuela⁸⁷ nos señala las siguientes:

- Respecto a la reconsideración administrativa, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, que cuando aquélla no se contemple expresamente en la ley conducente, sino que de hecho suela interponerse, el amparo es procedente aun cuando no se hubiere agotado.
- Cuando el acto sea omiso respecto a la fundamentación en que se deba apoyar.
- También la Suprema Corte de Justicia sea pronunciado en el sentido de que, cuando el acto violatorio pueda ser impugnado por dos o más vías, cuyo ejercicio quede a elección del particular, no es necesario acudir a las dos antes de interponer la demanda de amparo.
- En el caso de recursos que no contemplen la suspensión o previéndola exijan más requisitos que los señalados por la Ley de Amparo.
- Cuando el agraviado argumente, únicamente violaciones directas a la Constitución por el actuar de la autoridad.

e) *Principio de Estricto Derecho.*- El órgano judicial federal que conozca del amparo exclusivamente deberá constreñirse al estudio de los agravios expuestos en la demanda, sin poder suplir de oficio, ni los actos reclamados ni los conceptos de violación; este principio no rige en la procedencia de la acción de amparo, pero si establece una línea de actuación del juzgador de amparo. El principio de referencia se ubica constitucionalmente en la fracción II

⁸⁷ Ibidem, págs. 288-294.

del artículo 107 de la norma fundamental, a contrario sensu y 79 de la ley reglamentaria.

Las excepciones que en materia administrativa presenta este principio son:

- Cuando los actos reclamados se funden en leyes declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- El quejoso sea menor de edad o incapacitados.
- El juez de amparo advierta una violación manifiesta de la ley que hubiere colocado al quejoso en estado de indefensión.

f) *Principio de Prosecución Judicial del Amparo.*- Consiste en que el juicio de garantías se sustancia por procedimientos y formas de carácter jurídico, implicando por ello que se observen las figuras jurídicas procesales: demanda, contestación, audiencia de pruebas, alegatos y sentencia.

3.4.2.- Tipos de Amparo.

El amparo en materia administrativa tiene dos vertientes: una para impugnar actos de la administración activa federal o local, violatorios de garantías individuales cuya competencia escapa de los tribunales administrativos y otra en la que resulta procedente contra las sentencias definitivas emitidas por dichos órganos jurisdiccionales. Vázquez Alfaro⁸⁸ señala al respecto:

"a) Amparo en ausencia de un proceso administrativo en estricto sentido, para el estudio, por parte de órganos jurisdiccionales

⁸⁸ José Luis Vázquez Alfaro, ob. cit., pág. 262.

especializados, de las pretensiones fundadas en derecho administrativo. En tal sentido, el artículo 103, fracción I, de la Constitución, y el artículo primero de la Ley de Amparo, establecen que son objeto del juicio de amparo los actos de las autoridades administrativas que violen las garantías individuales. Por lo tanto, asume la forma de un amparo biinstancial en todos aquellos casos no comprendidos en la competencia de los tribunales administrativos que actualmente existen en nuestro país, sector que configura un verdadero "proceso administrativo.

En segundo lugar el amparo procede contra los fallos definitivos de los tribunales administrativos. En realidad funciona como un recurso de casación en materia administrativa, ya que su objetivo central es el análisis de las violaciones procesales o de fondo en que hubieran incurrido dichos tribunales."

El amparo referido en primer término se le denomina legalmente "amparo indirecto" y al segundo "amparo directo"; el Dr. Burgoa los llama: amparo biinstancial, al citado en primera instancia porque contra las sentencias que en él se emiten, cabe la impugnación a través del recurso de revisión del cual conocen los Tribunales Colegiados de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y uniinstancial, en razón de que los fallos dictados son firmes y por tanto inatacables, excepto en los casos en que se decida sobre la constitucionalidad de leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República y reglamentos de leyes locales expedidos por los Gobernadores o cuando se establezca la interpretación directa de un precepto

constitucional (fracción IX del artículo 107 de la Constitución General y 83 de la Ley de Amparo).

3.4.2.2.- Amparo Directo.

De conformidad con el artículo 107 de la Constitución General, en relación con el 158 de la ley de la materia, este tipo de amparo procede en contra de sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas, ya sea que la violación se cometa en ellas o que, cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicadas, tales violaciones deben consistir en que los actos jurisdiccionales señalados sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales del derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Ahora bien, ¿qué debemos entender por sentencias definitivas y por resoluciones que ponen fin al juicio?, la propia Ley de Amparo da la respuesta: se entenderán por sentencias definitivas las que decidan el juicio en lo principal y por resoluciones que ponen fin al juicio, aquellas que sin decidir el juicio en lo principal lo dan por concluido, en los dos casos, respecto de las cuales las leyes comunes no concedan ningún recurso ordinario por virtud del cual puedan ser modificadas o revocadas (artículo 46 de la Ley de Amparo). Por otro lado, se consideran violadas las leyes de procedimiento y afectadas las defensas del

particular cuando: no se le cite a juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley; haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate; no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o no se reciban conforme a la ley; se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado; se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad; no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviera derecho legalmente; cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, excepto las que fueren instrumentos públicos; no se le muestre algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar en relación a ellos; se le desechen los recursos a que tuviere derecho en términos de ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan indefensión; cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juzgador impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder y por último, en los demás casos análogos a los anteriores, a juicio de la Suprema Corte o Tribunal Colegiado de Circuito, según corresponda.

El juicio de amparo directo por lo general es competencia de Tribunales Colegiados de Circuito; sin embargo, en casos que por su interés o trascendencia lo amerite, la Suprema Corte de Justicia podrá conocer de él. (fracción V del artículo 107 constitucional y 182 de la Ley de Amparo).

Por otra parte, en el amparo que se estudia no hay posibilidad de ofrecer y desahogar pruebas, en razón de que los hechos ya fueron examinados por el tribunal que emitió la sentencia impugnada, además el órgano

jurisdiccional que conoce del amparo, posee el expediente integrado por la autoridad responsable, en donde se contienen los autos relativos al ofrecimiento y desahogo de pruebas.

El sentido que pueden tener los fallos de amparo directo son : a) dejar firme la sentencia reclamada, cuando se desestimen los agravios del quejoso o se sobresea el asunto por sobrevenir una causal de improcedencia; b) otorgar la protección de la Justicia de la Unión anulando el fallo atacado y restituyendo al agraviado en el goce de la garantía violada.

3.4.2.2.- Amparo Indirecto.

La fracción VII del artículo 107 de la Constitución Federal, así como el artículo 114 de la Ley de Amparo determinan que el conocimiento del amparo indirecto está reservado para los Juzgados de Distrito, pudiéndose interponer contra los siguientes actos:

- Leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sólo entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso.
- Actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo. En estos casos cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el

procedimiento, si por virtud de estos últimos hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.

- Actos de tribunales judiciales, administrativos, o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.
- Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieran dejado sin defensa al quejoso.
- Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desaprueben.
- Actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación.
- Actos ejecutados dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate de juicio de tercería.
- Leyes o actos de autoridad federal o de los Estados, que invadan la esfera competencial de una u otros.

En el amparo indirecto se ofrecen y desahogan pruebas, puesto que el acto que se reclama no ha sido analizado

jurisdiccionalmente; la Ley de Amparo no regula plenamente la cuestión probatoria, por lo que se aplica supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Por último, el efecto de las sentencias en las que se concede el amparo, tanto directo como indirecto, es restituir al quejoso en el goce de la garantía violada, regresando el asunto al estado en que se encontraba antes de la violación cuando el acto reclamado sea de carácter positivo. y siendo negativo, el efecto será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir lo que la misma exige (artículo 8o de la Ley de Amparo).

CAPITULO IV

LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.

4.1.- Ideas generales, 4.2.- Causales de ilegalidad que generan una nulidad lisa y llana, 4.2.1.- Incompetencia, 4.2.2.- Violación respecto a los hechos y a la aplicación del derecho, 4.2.3.- Desvío de poder, 4.3.- Causales de ilegalidad que generan una nulidad para efectos, 4.3.1.- Vicios de forma, 4.3.2.- Vicios de procedimiento, 4.4.- Interpretación armónica de los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, 4.5.- El orden de estudio que sobre las causales de ilegalidad planteadas, debe hacer la sentencia de conformidad con el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.

4.1.- IDEAS GENERALES.

En la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 1936, ordenamiento jurídico que creó al Tribunal Fiscal de la Federación, se hizo referencia expresa a las causas o vicios de ilegalidad de los que podía adolecer un acto administrativo (fiscal), de tal manera, que pudieran ser alegados en el juicio que ventilaría dicho órgano jurisdiccional. Hasta la fecha se han conservado con ciertas

reformas de redacción, pero en esencia siguen siendo los mismos. La citada Exposición de Motivos establecía al respecto:

"Derivadas del carácter del juicio son las causas que la ley fija para esa anulación. En la generalidad de los casos dichas causas suponen violación de la ley, ya en cuanto a la competencia o en cuanto a la forma o en cuanto a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo. Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder..."

En esa tesitura, la mencionada ley contempló en su artículo 56 cuatro causas de anulación:

"Artículo 56. - Serán causales de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo:

- a) Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento administrativo impugnado.*
- b) Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o procedimiento impugnado y*
- c) Violación a la ley aplicada o que debió aplicarse al emitir la decisión, y*
- d) Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por las infracciones a las leyes fiscales."*

También desde esa ley se confería de manera implícita al Tribunal Fiscal de la Federación, facultad para emitir dos tipos de sentencias de nulidad del acto administrativo, cuando durante el juicio se hubiera acreditado la ilegalidad de éste: nulidad lisa y llana y nulidad para efectos; no obstante, esta última estaba limitada a los juicios que iniciara la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para nulificar una resolución administrativa favorable a un particular. Lo anterior se desprende del artículo 58 de dicha norma legal que en lo relativo determinaba:

“Artículo 58.- Cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que se limite a mandar reponer el procedimiento o a reconocer la ineficacia del acto en los casos de la fracción VII del artículo catorce, indicará de manera concreta en que sentido debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal...”

Actualmente el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación establece expresamente que las sentencias que concluyen el proceso (resolviendo la litis planteada por las partes), giran en torno a dos sentidos: a) validez de la resolución impugnada y b) nulidad de la misma, pudiendo ser ésta de dos tipos: nulidad, lisa y llana o aquella que señala determinados efectos.

Por último, antes de pasar al siguiente tema en donde se hablará sobre los vicios de ilegalidad que generan una y otra nulidad de las resoluciones administrativas, es conveniente precisar lo que debe entenderse como *“nulidad”*.

Etimológicamente el término nulidad del latín *nullitas*, proviene del adjetivo *nullus-a-um*, que quiere decir nulo,

ninguno, que no es; por tanto, nulidad significa la negación de algo.

Carlos Eduardo B., José Buteler Cáceres y Manuel Arauz Castex, proponen cada uno, su definición de lo que es nulidad¹:

"La sanción expresa, implícita o virtual que la ley establece cuando se han violado u omitido las formas por ella prefijadas para la realización de un acto jurídico, al que se priva de producir sus efectos normales."

"La nulidad es la sanción de invalidez prescrita por la ley, por adolecer el acto jurídico de un defecto constitutivo."

"La sanción legal, por la que se priva de sus efectos propios a un acto jurídico, en virtud de un antecedente existente en el momento de su celebración."

Por su lado, Alberto Luis Mauricio² expresa que son elementos propios de la nulidad los que a continuación se enuncian:

- a) Una sanción correspondiente a un proceder que no debió ser.
- b) La nulidad debe basarse en la ley.
- c) Aniquilación de los efectos propios del acto jurídico, pues la nulidad le niega esas consecuencias.

¹ Alberto Luis Mauricio, Nulidades Procesales, Edit. Astrea, Argentina, Buenos Aires, 1992, pág. 11.

² Ibídem, pág. 12.

d) Anomalía constitutiva, la causal de nulidad se presenta en el momento de la celebración de acto.

De lo anterior se concluye entonces, que la nulidad es una sanción prevista en la ley, para aquellos actos jurídicos que en su realización se incurrió en algún vicio, privándoseles de los efectos jurídicos que deberían producir normalmente.

4.2.- CAUSALES DE ILEGALIDAD QUE GENERAN UNA NULIDAD LISA Y LLANA.

La nulidad lisa y llana declarada en una sentencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, es aquella que destruye la resolución administrativa impugnada, dejándola totalmente sin efectos jurídicos; concediéndosele el derecho al demandante por haber acreditado una ilegalidad de fondo en el asunto.

Dice el profesor Luis Humberto Delgadillo³ a este respecto *"...se trata de violaciones que afectan al fondo, a la esencia del asunto, y que su existencia debe traer la total anulación de la resolución, ya que en el supuesto en que ésta se apoyó no existió o fue diferente, porque la consecuencia jurídica que pretende aplicar la autoridad, que es la esencia del acto impugnado, no puede tener vida jurídica."*

Por su parte, Rubén Aguirre Pangburn⁴ manifiesta con relación a las causales de ilegalidad, que provocan una

³ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año VI, Febrero de 1992, N° 62, pág. 57.

⁴ Ponencia de Rubén Aguirre Pangburn, intitulada "Las Causales de Ilegalidad en los Tribunales Contenciosos Administrativos", presentada en el Congreso Internacional de Justicia Administrativa con motivo del

nulidad lisa y llana del acto administrativo reclamado y que él ubica dentro de lo que llama "control de legalidad interno", que se trata de *"...vicios con la resolución impugnada, constituye el análisis de fondo de la misma y controla la legalidad relativa al objeto del acto administrativo, a los motivos del mismo y al fin del propio acto."*

La incompetencia del funcionario, también es causal de ilegalidad que provoca nulidad lisa y llana, ello en razón de que la competencia es una cuestión de trascendental importancia dentro de los elementos del acto administrativo, ya que puede ser correcto en cuanto a su objeto, a sus motivos y a su fin, haberse realizado conforme el procedimiento que marca la norma y acatar los requisitos formales exigidos por las leyes, pero si el actuar se realiza sin tener atribuciones para ello, se vicia el conjunto de los elementos y acarrea que se le prive de sus efectos jurídicos de forma lisa y llana.

Así tenemos que los vicios de ilegalidad que debe contener un acto administrativo para declararlo nulo lisa y llanamente, de acuerdo con el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación son:

- ◆ Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- ◆ Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

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

4.2.1.- Incompetencia.

La fracción I del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece esta causal de ilegalidad y se extiende en tres sentidos:

- a) Incompetencia del funcionario que dictó la resolución administrativa impugnada.
- b) Incompetencia del funcionario que ordenó se dictará la resolución administrativa impugnada.
- c) Incompetencia del funcionario que llevo a cabo, el procedimiento administrativo del que se deriva la resolución impugnada.

A la competencia se le define como *“el conjunto de facultades o atribuciones que el orden jurídico confiere al órgano administrativo”*.⁵

Para Serra Rojas⁶ es *“...la aptitud de un funcionario o empleado para otorgar actos jurídicos, o en otros términos es la posibilidad de hacer actos jurídicos”*.

Auby y Drago⁷ definen a la competencia en el sentido de que es *“...la aptitud jurídica de los individuos o de los*

⁵ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Elementos de Derecho Administrativo, Edit. Limusa, S.A. de C.V., México, 1986, pág. 79.

⁶ Andrés Serra Rojas, Derecho Administrativo, Tomo II, Edit. Porrúa, S.A., décimo cuarta edición, México, 1988, pág. 713.

⁷ Citados por Rubén Aguirre Pangburn en la ponencia intitulada “Las Causales de Ilegalidad en los Tribunales Contenciosos Administrativos”, presentada en el Congreso Internacional de Justicia Administrativa con

organismos colectivos que constituyen las autoridades administrativas para llevar a cabo actos jurídicos a nombre de una persona pública. Ella constituye en consecuencia, un título jurídico que permite, bajo ciertas condiciones y con ciertos límites, llevar a cabo actos imputables a una persona pública."

Si a la competencia en términos generales se le define como el cúmulo de facultades que posee una autoridad para actuar en determinado sentido, conferidas expresamente por la ley: a la incompetencia la podemos concebir como la carencia de tales facultades legales. Laubádere⁸ sobre dicho punto se manifiesta: *"La incompetencia constituye un vicio radical del acto administrativo, porque los poderes de los agentes públicos son rigurosamente atribuidos y repartidos por la ley, la noción de competencia es, en efecto, la base de todo el derecho público."*

La doctrina clasifica al vicio de incompetencia en tres modalidades: invasión de funciones, funcionarios de hecho y usurpación de funciones. La primera modalidad atañe al órgano administrativo, las restantes al sujeto que funge como titular (excepto en el caso de la usurpación de funciones por intromisión de un poder en el campo de otro). Sólo es susceptible de ser impugnada ante el contencioso administrativo la primera modalidad.

motivo del LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1996, pág. 7.

⁸ André de Laubádere citado en la ponencia de Gabriel Morales L., "Comentarios sobre el Juicio de Nulidad", presentada en el X Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., publicada en el libro Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México, 1987, pág. 67.

El primer caso citado es el más común, pudiéndose dar en distintas formas: invasión de funciones de orden jerárquico , invasión de funciones en razón de la persona, invasión de funciones en razón de territorio, invasión de funciones en razón del tiempo.

Invasión de funciones de orden jerárquico.- Debe entenderse que la jerarquía es un *"...vínculo que liga a las unidades que integran toda la organización, colocando a unas respecto de otras en una relación de dependencia, que les da estabilidad y cohesión"*⁹, en ese sentido, este tipo de incompetencia se presenta cuando quien emite el acto o resolución administrativa, no tiene atribuida legalmente la facultad que está ejerciendo, correspondiendo ésta, a otra autoridad que pertenece al mismo órgano administrativo. De lo anterior se deriva la posibilidad de que se puedan presentar tres situaciones: a) que una autoridad ejerza funciones que legalmente corresponden a una inferior, b) que una autoridad inferior ejerza funciones que son propias legalmente de un superior y c) que una autoridad se atribuya facultades que corresponden a otra de igual rango jerárquico que ella. En los supuestos mencionados, las autoridades administrativas podrán ejercitar las atribuciones que correspondan al inferior, al superior o a la de igual jerarquía, pero siempre y cuando lo permita el orden legal; en el primer caso, se le llama avocación, en el segundo delegación y en el tercero concurrencia.

Respecto a la avocación se dice que es *"...cuando un órgano superior ejerce las facultades o atribuciones que por ley o delegación tiene a su cargo un órgano inferior."*¹⁰, en tanto que a la delegación se le define como *"...la transmisión del*

⁹ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit., pág. 82.

¹⁰ Ibidem, pág. 83.

*ejercicio de facultades que un órgano hace a favor de otro inferior..."*¹¹

Otro caso en el que puede actuar una autoridad inferior, investida de las facultades de un superior, sin caer en la incompetencia, aparte de la delegación, es en la *suplencia*, la cual será únicamente de manera temporal y también siempre que lo prevea y permita la norma legal conducente. La suplencia tiene cabida por la necesidad de que, ante la ausencia de la persona física que funge como autoridad, exista quien efectúe determinados actos, que si se retrasarán redundarían en un perjuicio en el desempeño de la función pública.

En el tercer supuesto, cuando una autoridad administrativa ejerce facultades que corresponden a otra de igual rango jerárquico, también incurre en incompetencia, salvo que existan facultades concurrentes, es decir, que ambas autoridades puedan pronunciarse sobre el mismo asunto.

Incompetencia en razón de la persona.- Esta se da cuando la actuación ejercida por una autoridad administrativa, es de la competencia de otra, con la que no hay un nexo de tipo jerárquico.

Incompetencia en razón de territorio o lugar.- Acontece cuando la autoridad administrativa ejerce sus atribuciones, pero fuera de la circunscripción territorial que el orden jurídico le ha designado.

Incompetencia en razón del tiempo.- Siguiendo a Manuel Lucero Espinosa¹², diremos que esta forma de

¹¹ *Ibidem*, pág. 84.

¹² Manuel Lucero Espinosa, *Teoría y Práctica de lo Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Edit. Porrúa, S.A., cuarta edición, México, 1997, pág. 219.

incompetencia se presenta cuando la facultad legalmente atribuida a una autoridad administrativa, es ejercida por ésta pero fuera del lapso temporal señalado, ya sea antes o después de él.

Por lo que corresponde a la segunda modalidad de la incompetencia, las actuaciones efectuadas por funcionarios de hecho, es decir, sujetos que realizan funciones públicas ocupando el cargo de manera irregular, se presumen validas, en virtud de que el público en general no tiene conocimiento de las condiciones de legitimidad en que se encuentra el funcionario, respecto al cargo que desempeña.

En lo que concierne a la tercera modalidad de la incompetencia, la usurpación de funciones, ocurre cuando una persona se arroga la facultad de efectuar actos administrativos sin tener ninguna investidura de carácter público o bien cuando la autoridad administrativa ejerce una función distinta a la que tiene a su cargo, es decir, se entrometa en el ámbito del poder legislativo o del judicial o incluso dentro del propio poder ejecutivo cuando realiza funciones jurisdiccionales (como en el caso de los órganos contenciosos administrativos).

Tanto las actuaciones de los funcionarios de hecho, como las realizadas incurriendo en usurpación de funciones, no son impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Con relación al usurpador, la doctrina considera que como no posee una investidura pública sus actuaciones son inexistentes jurídicamente por lo que no se puede atacar algo que no existe, sin embargo, se puede combatir al funcionario de hecho o al usurpador por vía penal, pues su actuar implica hechos constitutivos de delitos: ejercicio

indebido del servicio público y usurpación de funciones públicas, ambos previstos en la legislación penal federal.

En el caso del funcionario de hecho, su estancia en la administración pública es ilegítima desde su origen y por lo mismo a esta incompetencia se le denomina también incompetencia de origen. Legitimidad en el puesto público del funcionario y competencia del órgano público son cuestiones totalmente diferentes y así lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación, pues la primera hace alusión, a la manera en que se conforma un órgano a través de una persona física que reúne los requisitos necesarios para actuar y expresar la voluntad del ente público, mientras que la segunda se refiere al conjunto de facultades conferidas legalmente a éste para efectuar actos jurídicos.

En ese orden de ideas, no se considera a la incompetencia de origen (ilegitimidad del funcionario en el puesto), como violatoria de las garantías individuales comprendidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución General. El Poder Judicial de la Federación argumenta que tales preceptos no se refieren a la manera en que un sujeto se integra a la función pública, es decir, si es válida y correcta su designación para ocupar un puesto público, sino que ellos se limitan a salvaguardar que la actuación de los órganos públicos frente a los particulares, se encuentre dentro de los cauces legales. Así la idea de competencia que se maneja en los artículos citados es la misma que se plantea en la fracción I del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, de tal suerte que los máximos tribunales del país, se han pronunciado en el sentido de que los tribunales contenciosos administrativos, e incluso ellos mismos, no pueden conocer de la legitimidad de los titulares de los órganos públicos, argumentándose también, que tales

instancias no son controles internos de la organización administrativa, siendo en todo caso, el propio órgano estatal en el que se desempeñó el funcionario ilegítimo, tomar acciones en ese sentido. Para ilustrar lo anterior se tienen los siguientes pronunciamientos:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, COMPETENCIA DEL EXAMEN DE LA INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 238, FRACCION I DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. La incompetencia del funcionario, a que se refiere el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es aquella que se deriva de la inexistencia de normas legales que faculten a la autoridad, para la realización de determinadas atribuciones. Es decir, se contempla al conjunto de facultades otorgadas por la ley a determinadas autoridades, para establecer si su actuación se encuentra comprendida dentro de ellas o no. Lo anterior implica que el Tribunal Fiscal de la Federación, sólo debe analizar a la autoridad considerada como tal, con independencia del funcionario investido con dicho carácter, está facultada para la realización del acto impugnado. Así, la competencia del Tribunal Fiscal al examinar estas cuestiones, únicamente conlleva al análisis de la ley respectiva, para establecer si el funcionario que suscribe el acto está facultado por ella, con abstracción de la persona física que ostenta el nombramiento correspondiente. Esto último, que comprende el análisis de la legitimación en la designación y ratificación del nombramiento

de una persona en particular, no es facultad del Tribunal Fiscal de la Federación. Por último, cabe hacer la consideración que ni la Carta Magna, ni el Código Fiscal de la Federación, ni la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, facultan a este último para analizar tales cuestiones, siendo por demás incongruente que un tribunal de carácter administrativo federal, realice el estudio sobre la validez el procedimiento seguido para la designación de funcionarios pertenecientes a la Administración Pública Federal. (*Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Jurisprudencia número 13º.A.J./9, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo III, mayo de 1996, págs. 311-312*).

INCOMPETENCIA.- EL ARTICULO 238, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION SOLO COMPRENDE LA INCOMPETENCIA DEL ORGANO DE AUTORIDAD Y NO LA ILEGITIMIDAD DEL NOMBRAMIENTO DE SU TITULAR.- La incompetencia de un órgano administrativo de autoridad es una institución diferente a la ilegitimidad del nombramiento del titular de dicho órgano (o también llamada incompetencia de origen).- Al respecto, el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, no distingue expresamente ambas cuestiones; sin embargo, es evidente que el precepto y fracción aludidos sólo se refiere a la incompetencia del órgano de autoridad derivada de la ley o del

reglamento específicos pues, para sostener que también alude a la ilegitimidad, sería necesario que así se estableciera expresamente en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Orgánica de este Tribunal. (*Precedente III-PS-I-2 visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación N° 99, Tercera Epoca, Año IX, marzo de 1996 pág. 8; Juicio de Nulidad No. 100(14)/307/94/178/93.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de enero de 1996, por unanimidad de 4 votos.- Magistrado Ponente: Lic. Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Santiago González Pérez.*)

INCOMPETENCIA DE ORIGEN. NOCION Y DIFERENCIAS CON LA COMPETENCIA A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.-...el artículo 16 constitucional no se refiere a la legitimidad de un funcionario ni la manera como se incorpora a la función pública, sino a los límites fijados para la actuación del órgano frente a los particulares, ya que son justamente los bienes de éstos el objeto de tutela del precepto en tanto consagra una garantía individual y no un control interno de la organización administrativa. Por lo tanto, ni los tribunales de amparo ni los ordinarios de jurisdicción contencioso-administrativo federal, por estar vinculados al concepto de competencia del artículo 16 Constitucional, reproducido en el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, pueden conocer de la legitimidad de funcionarios públicos, cualquiera que sea la

causa de irregularidad alegada; lo anterior, sin perjuicio de la posible responsabilidad administrativa o quizá penal exigible a la persona dotada de una investidura irregular o incluso sin investidura alguna (*Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, Amparo Directo 2093/88. Carlos Cruz Morales, 5 de febrero de 1989, Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel, Secretario: Adriana Leticia Campuzano Gallegos*).

Por otra parte, la resolución impugnada es ilegal si en el documento que la contiene, no se mencionan las normas y preceptos legales en que se funda la competencia tanto material como territorial de dicha autoridad para emitir la resolución, se ha considerado que de no hacerlo así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión al no permitírsele examinar los fundamentos que facultan al funcionario a actuar en ese sentido, así como el carácter con el que desarrolla la actuación y de esta forma determinar, y en su caso impugnar, aparte de la ilegalidad del acto de molestia la del apoyo con que se emitió. Así lo ha establecido el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 29/90, en Jurisprudencia, cuyo rubro dice:

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.- Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir con las

formalidades esenciales que le dan eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorga tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funda la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicho con la ley fundamental o la secundaria (*Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 77, Mayo de 1994, pág. 12.*)

En cuanto a fundar la competencia territorial en el propio acto de molestia, el Tribunal Fiscal de la Federación ha dictado el siguiente precedente:

COMPETENCIA TERRITORIAL.- LA
AUTORIDAD DEBE FUNDARLA EN EL TEXTO
MISMO DEL ACTO DE MOLESTIA.- De
conformidad con lo dispuesto por el artículo 16
Constitucional, nadie puede ser molestado en su
persona, familia, domicilio, papeles y posesiones,
sino en virtud de mandamiento escrito de la

autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, de lo que se desprende que para atender estrictamente la garantía prevista por dicho numeral, la autoridad debe acreditar su competencia tanto material como territorial, señalando en el propio acto de molestia, no solamente los dispositivos legales que le otorguen expresamente las facultades para actuar en tal sentido, sino también el precepto, acuerdo o decreto que determine el ámbito territorial dentro del cual puede ejercitar tales atribuciones, a fin de no dejar al afectado en estado de indefensión y tenga plena posibilidad de examinar si se encuentra ubicado dentro de dicha circunscripción, si la autoridad realmente tiene atribuciones específicas que respalden su actuación. (*Precedente III-PS-I-17 visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación N° 99, Tercera Epoca, Año IX, Marzo de 1996 pág. 19; Juicio de Nulidad No. 100(14)/140/95/1168/94.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 1° de marzo de 1996, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic, Rosana E. de la Peña Adame*).

Es de señalarse, que en el supuesto de una resolución ilegal a consecuencia de falta de fundamentación de competencia, el Tribunal Fiscal de la Federación se limitará a declarar, una nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución, en donde se subsane tal omisión, en virtud de que en este caso, se está ya no en presencia del

consignado en la fracción I del artículo 238, sino en el supuesto a que hace referencia la fracción II del mismo precepto legal.

Por último, mediante las reformas al Código Fiscal de la Federación que a parecieron publicadas el 15 de diciembre de 1995, en el Diario Oficial de la Federación, se considera exclusivamente a la incompetencia del funcionario emisor, como una cuestión de orden público y en ese sentido se faculta al Tribunal Fiscal, para hacerla valer en los juicios a efecto de declarar ilegal la resolución impugnada, aun cuando el actor no haya vertido argumentos en contra de ese vicio.

4.2.2.- Violación respecto a los hechos y a la aplicación del Derecho.

La fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece esta causal de ilegalidad en los siguientes términos:

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

En dicho precepto se establecen cinco supuestos: los hechos que motivan la resolución a) no se hayan realizado, b) son distintos o c) la apreciación que hace la autoridad de ellos es equivocada, o bien la resolución se emitió d) contraviniendo las disposiciones legales aplicables o e) éstas no se aplicaron.

Se identifican a los supuestos mencionados en el párrafo anterior con las formas argumentadas por Argañarás¹³, en que puede suceder este vicio: a) cuando la autoridad administrativa, al producir el acto, se aparta deliberadamente, en todo o en parte, de la norma legal que lo rige, b) cuando al producir el acto, incurre en una equivocada interpretación de esa norma, es decir, en el error de derecho y c) cuando por error de hecho acerca de la existencia, o apreciación de las circunstancias que, según la norma legal, debían determinar la producción del acto, ha incurrido en una falsa aplicación de esa norma. Los tres primeros supuestos establecidos en la fracción IV en comento, coinciden con la tercera manera señalada por Argañarás, en tanto que los dos últimos, se les identifica con las dos primeras situaciones mencionadas por el mismo tratadista.

El Dr. Delgadillo Gutiérrez¹⁴ menciona, que esta causa de ilegalidad se refiere a dos situaciones en particular: violación con relación a la apreciación de los hechos y violación respecto de la aplicación del derecho. Lo que se conoce dentro de la Teoría General del Derecho como error de hecho y error de derecho. En el sentido antes expresado se manifiesta Aguirre Panburg:¹⁵ *"Esta fracción comprende dos causales, la de la ilegalidad de los motivos y la violación de la regla de derecho..."*

¹³ Citado por Manuel Lucero Espinosa en ob. cit., pág. 243.

¹⁴ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año VI, Febrero de 1992, N° 62., pág. 56.

¹⁵ Ponencia de Rubén Aguirre Pangburn, intitulada "Las Causales de Ilegalidad en los Tribunales Contenciosos Administrativos", presentada en el Congreso Internacional de Justicia Administrativa con motivo del LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1996, pág. 42.

Partiendo de la división apuntada por los dos anteriores autores, hablaremos en primera instancia de los motivos, a los cuales se les debe concebir como todas aquellas situaciones de hecho o de derecho que la autoridad administrativa toma en cuenta para realizar un acto. Gabino Fraga¹⁶ los define en los siguientes términos: *“El motivo del acto es el antecedente que lo provoca. Un acto administrativo se integra con tal elemento cuando existe previa y realmente una situación de hecho o de derecho; cuando esa situación es la prevista por la ley para provocar la actuación administrativa y cuando el acto particular que se realiza es el que la misma ley ha determinado...”*

De manera que si tales circunstancias no se realizaron, o en efecto, se realizaron pero de una forma distinta a como realmente sucedieron o sobre ellas se da una apreciación errónea, se va a provocar que la autoridad aplique preceptos jurídicos que no corresponden al caso, por lo tanto, las violaciones que aquí se comprenden afectan al fondo o esencia del acto y de acreditarse las mismas en el juicio contencioso, darán origen a una nulidad lisa y llana del acto impugnado, es decir, no existe una adecuación de la conducta al supuesto normativo aplicado.

En lo concerniente a la violación de las normas de derecho, se da cuando no hay lugar a dudas de la existencia de las circunstancias de hecho o de derecho, es decir, el motivo del acto existe, pero al sancionarlas, la autoridad administrativa aplica normas jurídicas que no corresponden al motivo acontecido; aquí no hay una adecuación del supuesto normativo que se aplica a la conducta presentada y en esa virtud se declarará ilegal el

¹⁶ Citado por Rubén Aguirre en la ponencia referida, pág. 48.

acto, de acreditarse el vicio por el demandante, procediendo su nulidad.

Por otra parte, no debe confundirse la indebida fundamentación y motivación de la resolución impugnada, que es el vicio que hemos estado estudiando, con la falta de cita de la motivación y fundamentación en la misma, pues esta última implica que la autoridad omita citar tanto los motivos del acto, como los fundamentos jurídicos en que se apoyó para emitirlo conforme a esos motivos, caso que no encuadra en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, sino en la fracción II. Sobre este punto alude el Dr. Delgadillo¹⁷: *“A diferencia de la causal de anulación consistente en la falta de fundamentación y motivación, consignada en la fracción II del artículo 238 de referencia, en esta causal el vicio es producido por la indebida fundamentación y motivación de la resolución impugnada, ya que el documento en que consta la resolución sí contiene la mención de las disposiciones que sirvieron de apoyo legal para la emisión del acto, y se expresan los razonamientos que llevaron a la autoridad a determinar que la conducta o la situación jurídica del particular encuadra en el supuesto de la norma, pero las disposiciones legales fueron incorrectamente aplicadas, porque los hechos no se dieron, fueron distintos o no se apreciaron correctamente.”*

4.2.3.- Desvío de Poder.

Esta causal en los inicios del Tribunal Fiscal, estuvo limitada exclusivamente a las sanciones, pero en 1981 se rompe con esa limitación y se extiende su aplicación todo acto administrativo emitido en ejercicio de facultades discrecionales.

¹⁷ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit. pág. 57-58.

La Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal establecía que:

“...Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por abandono de las reglas, que aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones, porque es ahí donde la necesidad del acatamiento de las reglas implícitas antes dichas, aparece con claridad en el derecho tributario mexicano, pues en la materia de impuestos las autoridades normalmente no obran ejerciendo facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos en las leyes.”

Por su parte la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación de 1981, hace inferencia a esta causal de la siguiente manera:

“...También constituye una innovación fundada el extender el desvío de poder a las resoluciones administrativas diferentes de las que imponen multas...”

Así, a partir de entonces se prevé a la causal en comento, en los mismos términos en que actualmente la encontramos. Por otro lado, la doctrina define al desvío de poder como:

“...el hecho de una autoridad administrativa que, aunque cumpliendo un acto de su competencia y observando para ello las formas prescritas y todavía sin incurrir en ninguna violación formal de la ley, hace uso de sus poderes para otros

*finés de aquellos para los cuales esos poderes le fueron concedidos.*¹⁸

*"...es el vicio que tacha de nulidad un acto por el cual la administración, desconociendo las reglas, ha buscado un fin diferente a aquel que el derecho le asigna, desviando así de su fin legal las facultades que le han sido conferidas."*¹⁹

*"En general, en el desvío de poder la Administración Pública voluntariamente usa sus poderes, con un fin diverso a aquel que le ha sido señalado por la ley."*²⁰

La propia fracción V del artículo 238, del Código Fiscal de la Federación, proporciona claramente la idea de lo que implica este vicio en los actos administrativos: *"Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."*, idea que es muy similar a las manejadas por la doctrina.

Ahora bien ¿qué debemos entender por facultades discrecionales?; el maestro Gabino Fraga²¹ señala que la discrecionalidad *"...tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse o en que momento debe obrar o cómo debe obrar o en fin qué contenido va a dar a su actuación."*

¹⁸ Maurice Hauriou citado en la ponencia de Gabriel Morales L., "Comentarios sobre el Juicio de Nulidad", presentada en el X Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., publicada en el libro Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México, 1987, pág. 66.

¹⁹ Rivero citado por Rubén Aguirre en la ponencia referida, pág. 50.

²⁰ Andrés Serra Rojas, ob. cit. pág. 714.

²¹ Citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez en ob. cit., pág. 58.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado con relación a tales facultades y ha sentado jurisprudencia:

FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES. SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidas en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y de cómo hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyan el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales (*Sala Superior, Jurisprudencia No. 165, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Mayo de 1982, pág. 483.*)

Se desprende de las definiciones de desvío de poder, que las facultades discrecionales siempre han de tener un fin determinado por la ley que las confiere, entendiéndose como fin el propósito de realización del acto administrativo, pero si la ley no menciona expresamente

que fin se persigue, la actuación discrecional de la autoridad, en última instancia, deberá perseguir el interés colectivo o como dice la jurisprudencia citada *la satisfacción de las necesidades colectivas*, en esa virtud, si el acto no se apega al fin que contempla la facultad discrecional de la que derivó, es susceptible de ser nulificado .

Dentro del desvío de poder podemos encontrar dos variantes: desvío en el fin y desvío en el medio. El primero se le identifica como el desvío de poder tradicional, es decir, el que hace referencia al fin; el segundo ocurre cuando la administración utiliza un medio diferente del contemplado por la ley para alcanzar un fin lícito. Así la ha sostenido el Poder Judicial de la Federación en el pronunciamiento que en seguida se enuncia y que en lo conducente señala:

DESVIO DE PODER Y OTRAS CAUSAS DE ANULACION DE LOS ACTOS DISCRECIONALES DE LA ADMINISTRACION. APLICACION DE LA FRACCION V DEL ARTICULO 238 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.- Los actos en cuya formación gocen de discrecionalidad las autoridades administrativas no escapan del control que ejercen los tribunales del país: éstos, entre ellos el Tribunal Fiscal de la Federación, pueden invalidarlos por razones de ilegalidad, por razones de inconstitucionalidad o por una causal de anulación que les es aplicable específicamente conocida como desvío de poder...regulada concretamente por la fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que se produce cuando a pesar de la

aparición de la legalidad del acto, se descubre que el agente de la administración emplea un medio no autorizado por la ley para la consecución de un fin lícito (desvío en el medio), o utiliza un medio establecido por la norma para el logro de un fin distinto del perseguido por ella (desvío en el fin), en cuyos casos estará viciado de ilegitimidad el acto (*Amparo Directo 297/86, -Precedente del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito- visible en el informe presentado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1986, Tercera Parte, Tribunales Colegiados, pág. 102*).

Rubén Aguirre²² sostiene que dentro del desvío de poder, se da una modalidad de éste, conocida como *desvío de procedimiento*, "... y que consiste en realizar un procedimiento con un propósito diferente del aquél que prevé la ley...". En nuestra opinión esa definición de desvío de procedimiento no se distingue en nada de lo que es el desvío en el fin, porque de acuerdo a ella, lo que se está desviando es el propósito, al cual hemos identificado como fin. y no el procedimiento.

La Dra. Lomelí Cerezo²³ expone que el Tribunal Fiscal de la Federación, al anular actos administrativos impositivos de sanciones (multas), basándose en la ilegalidad de referencia, lo a hecho no apegándose a la idea tradicional o clásica del desvío de poder (ejercicio de facultades discrecionales conferidas para un fin determinado por el ordenamiento normativo, buscando la satisfacción de fines

²² Rubén Aguirre ponencia citada, pág. 52.

²³ Citada por Rubén Aguirre en la ponencia referida, págs. 54-57

extraños); sino a las circunstancias de hecho o derecho que deben ser consideradas por la autoridad, al emitir el acto, tales como la gravedad de la infracción y las posibilidades económicas del infractor; en ese orden de ideas dicha autora expresa:

“La irregularidad de los actos anulados por el Tribunal Fiscal de la Federación por desvío de poder no radica generalmente en el fin o propósito que se intenta obtener por la autoridad fiscal, ya que éste es legítimo –la represión y la prevención de las infracciones a las disposiciones fiscales- sino en el motivo, como hemos dicho antes, y en esto se distingue del desvío de poder clásico, aunque tiene de común con éste que implica un control de la facultad discrecional.”

Es de mencionarse que al demandante corresponde la carga de la prueba para acreditar el desvío de poder, lo cual resulta un tanto difícil por el carácter subjetivo de las intenciones del agente de la administración y porque el acto está revestido de una aparente legalidad, pues se emitió dentro de ámbito de competencia y respetando las formas y procedimientos prescritos; pero aún así se puede acreditar, toda vez que deben existir constancias del actuar (documentos), que se pueden complementar con testimoniales, presuncionales etc. Además la teoría nos marca una serie de hechos que son síntoma de la presencia del desvío de poder²⁴: contradicción del acto con actos o medidas anteriores o posteriores, motivación excesiva, injusticia manifiesta, disparidad del tratamiento, presiones sobre el funcionario.

²⁴ Lucero Espinosa Manuel, ob. cit. pág. 248.

Para concluir lo relativo a esta causal de ilegalidad, cabe señalar que la fracción V del Código Fiscal de la Federación, se instituyó como una forma de control a las facultades discrecionales, legalmente concedidas a las autoridades administrativas, que con su actuación no persigan el fin legal asignado o en todo caso el interés general.

4.3.- CAUSALES DE ILEGALIDAD QUE GENERAN UNA NULIDAD PARA EFECTOS.

Entendemos por nulidad para efectos, aquella declaración jurisdiccional que priva de sus efectos jurídicos a una resolución administrativa, al acreditarse en el juicio que la misma no cumple con los requisitos de procedimiento y de forma exigidos por las leyes, siempre que éstos afecten las defensas del particular y trasciendan en el sentido de la resolución de referencia; teniendo por objeto dicha declaración, que la autoridad administrativa emisora subsane las violaciones en que incurrió, reponiendo procedimiento o emitiendo de nueva cuenta la resolución, de acuerdo a la forma y términos que se indiquen en el fallo del juzgador.

En este tipo de nulidad operan dos causales de ilegalidad que se encuentran establecidas en las fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación:

- ◆ Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada. Inclusive la ausencia de fundamentación y motivación.

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

La doctrina engloba a estas dos causales de ilegalidad en un sola, conocida como "*violación a las formas*", pero como bien lo dice Manuel Lucero²⁵, no se puede dar el mismo tratamiento a los vicios de procedimiento del acto que a los de la forma del mismo, pues los primeros atañen a los requisitos que preparan la voluntad administrativa y los segundos, se refieren al medio en que se exterioriza esa voluntad.

4.3.1.- Vicios de Forma.

Esta causal de ilegalidad hace inferencia directamente al acto mismo de la autoridad administrativa, en cuanto a la carencia o cumplimiento parcial de los requisitos ordenados por la ley que debe contener el medio físico en que se plasma el acto.

¿Cuáles son los requisitos que debe contener la resolución administrativa?, el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez²⁶ expresa al respecto de la cuestión planteada que "*...no pueden ser más que aquellos que permitan identificar a los sujetos, al objeto, al fundamento y la razón legal de su emisión; es decir, la autoridad que expresa la voluntad del órgano y el particular a quien va dirigido, el propósito del acto, sus antecedentes y sus consecuencias; así como los fundamentos y motivos que sustentan su existencia...*"

²⁵ Ibidem, pág. 238.

²⁶ Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, ob. cit. pág. 48.

El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, deriva directamente del primer párrafo del artículo 16 constitucional; estableciendo los requisitos mínimos que deben tener los actos o resoluciones de las autoridades administrativas: a) constar por escrito, b) precisar la autoridad emisora, c) señalar la fundamentación y motivación, d) determinar el objeto o propósito del acto, e) ostentar la firma del funcionario competente y f) señalar la persona o personas a quien va dirigido. Estos requisitos son indispensables para integrar la forma del acto administrativo, de tal manera que si la autoridad administrativa no los indica en el documento que contenga el acto, el mismo será ilegal y susceptible de ser declarado nulo.

Ahora bien, es conveniente destacar que el artículo 238 del código de referencia, hace alusión únicamente a la omisión de requisitos formales *"...exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada..."*, así que no cualquier omisión en los requisitos formales es factible de nulidad, sino que ésta se dará exclusivamente cuando se omitan aquellos requisitos que dejen en estado de indefensión al particular e influyan en el sentido del acto administrativo.

La doctrina clasifica a las formalidades en dos tipos: a) sustanciales y b) secundarias; dicha clasificación parte de la trascendencia que tenga el elemento formal, en el sentido de la decisión administrativa, de esa manera las primeras, dada su naturaleza esencial, con llevan en caso de su omisión o cumplimiento parcial o irregular en el acto, una nulidad de manera tajante del mismo; en tanto que las segundas, su omisión o incumplimiento irregular no da paso a una nulidad del acto administrativo. Por otro lado, ¿cuándo se deja en estado de indefensión al particular?, se

dice que en el momento en que la omisión del requisito formal sea un obstáculo para armar su defensa en contra de la resolución administrativa que lo afecta jurídicamente.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.-
CUANDO NO PROCEDE PARA DECLARAR LA
NULIDAD DE LA RESOLUCION QUE EL
ACTOR ALEGUE LA VIOLACION DE LA
GARANTIA RESPECTIVA.- El artículo 16
constitucional obliga a las autoridades a fundar
y motivar sus resoluciones...la falta de
motivación sólo puede ser aquella que impida o
dificulte la defensa que conoce perfectamente y
que se sigue lógicamente de los diversos
elementos de la resolución (*Tesis visible en la
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación N°
42, Segunda Epoca, Año V, Junio de 1983, pág.
910*).

A la fundamentación y motivación se les ha considerado como un requisito formal sustancial y en ese sentido, en nuestra opinión lo resalta la fracción III del artículo 238 del Código Tributario Federal cuando determina "*...inclusive la ausencia de fundamentación o motivación ...*", además porque debe recordarse, que éstos son requisitos que se exigen nada menos que por la Constitución General (primer párrafo del artículo 16). Por otra parte, hemos sostenido que la motivación significa el enunciamiento que debe hacer la autoridad, de las razones mediatas e inmediatas relacionadas con las circunstancias de hecho necesarias y suficientes que provocan el acto administrativo, mientras que la fundamentación se refiere a las normas o preceptos jurídicos aplicables al caso, en donde se hallan contemplados esas circunstancias de hecho. Fundamentación y motivación de las actuaciones de

la autoridad son elementos imprescindibles e inseparables, de manera que si un acto administrativo contiene sólo uno u otro, procede entonces declarar su nulidad, incluso la Constitución en su artículo 16 utiliza el término copulativo "y", no así el disyuntivo "o", que da la idea de alternativa de cualquiera de los dos elementos, por tanto, es constitucional, así como legalmente obligatorio la presencia de ellos para que la actuación del órgano público se encuentre apegada a derecho.

Al igual que en la incompetencia del funcionario emisor de la resolución impugnada, la ausencia total de fundamentación y motivación también se considera de orden público y por tal razón, el Tribunal Fiscal de la Federación la puede hacer valer de oficio, aun cuando no se alegue en la demanda (penúltimo párrafo del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación).

4.3.2.- Vicios de Procedimiento.

Esta ilegalidad tiene incidencia sobre las formalidades y trámites anteriores a la resolución administrativa, es decir a todas esas actuaciones que lo preceden y preparan, las cuales si no se ajustan a las disposiciones que exige el orden normativo, la hacen nacer viciada, sin embargo, es menester dejar aclarado, que al igual que en los requisitos de forma, no todas aquellas omisiones o irregularidades del procedimiento pueden provocar una declaración de nulidad de la resolución administrativa que de él derivó, pues los vicios deben ser de tal magnitud que encuadren en el supuesto a que alude la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación; es decir que *"...afecten las defensas del particular y trasciendan en el sentido de la resolución impugnada..."*; ¿qué vicios del procedimiento pueden tener esa naturaleza?

La Constitución Política de nuestro país hace referencia expresa a este vicio, pues señala en el segundo párrafo de su artículo 14:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento...”

Aunque en tal precepto se aluda a tribunales y a procedimientos jurisdiccionales, se ha interpretado que abarca a todas las autoridades y a todo tipo de procedimientos, por lo que dicha disposición le es aplicable, también a los procedimientos administrativos.

En ese orden se dice que el procedimiento se ha establecido, por una parte, como una garantía de seguridad de los administrados, pero además como una forma de eficacia de los actos de la administración pública, en virtud de que el acto administrativo no puede ser producido de la forma en que se le antoje a la autoridad, sino que debe ser precisamente con las formalidades que indican las leyes aplicables, las cuales deberán considerar el respeto de los derechos de los gobernados y el mejor desempeño de la función pública.

Volviendo al segundo párrafo del artículo 14 constitucional, de él se deduce que existen dos tipos de formalidades del procedimiento: esenciales y otras que no lo son, a las que se les puede llamar secundarias porque no tienen dicho carácter y que por lo mismo, aunque se den en el procedimiento no provocan una nulidad, ya que no alteran la consecuencia jurídica contenida en la resolución

administrativa, ni dejan en estado de indefensión a alguna de las partes. El Poder Judicial de la Federación, a través del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha establecido con relación a lo comentado la siguiente tesis:

ACTOS ADMINISTRATIVOS, VICIOS LEVES DE LOS.- Vicios leves son los que no alteran la naturaleza jurídica de los actos administrativos ni producen consecuencias adversas para el gobernado, de ahí que su existencia no da lugar a la invalidez de dichos actos (*Precedente, Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tomo VII, Marzo de 1991, pág. 106*).

Los requisitos esenciales por el contrario implican cuestiones que permiten la garantía plena del debido proceso, asegurando la oportunidad de defensa que otorga a todo sujeto de derecho la Constitución y que si la misma no les es proporcionada, necesariamente repercutirá en gran medida en la resolución administrativa. El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Quinto Circuito, señala cuales son los requisitos esenciales en la siguiente tesis:

REVISION FISCAL FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO COMO HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION CONTRA SENTENCIAS DEFINITIVAS Y RESOLUCIONES QUE DECRETEN O NIEGUEN SOBRESEIIMIENTOS, DICTADAS POR LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION (CUARTO PARRAFO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).- ...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 éstas últimas...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 órgano jurisdiccional. En consecuencia, será precisamente la inobservancia de las normas procesales que establecen las 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..." (*Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Epoca Octava, N° 63, Marzo de 1993, tesis: V.2° J/60 pág. 51*).

FORMALIDADES ESENCIALES DEL
PROCEDIMIENTO, SON LAS QUE
GARANTIZAN UNA ADECUADA Y
OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO

PRIVATIVO.- La garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa, 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse esos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado (*tesis, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, N° 53, Mayo de 1992, pág. 34*).

4.4.- INTERPRETACION ARMONICA DE LOS ARTICULOS 238 Y 239 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Se desprende de una interpretación armónica de los artículos 238 y 239 del Código Tributario Federal, las siguientes reglas para la emisión de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación con relación a las causales de ilegalidad.

Cuando se acrediten en el proceso contencioso administrativo, las causas de ilegalidad que se contienen en las fracciones II y III del primer precepto citado, la sentencia que pronuncie el Tribunal Fiscal deberá declarar la nulidad de la resolución impugnada para efectos, es decir, para que se reponga el procedimiento a partir de la etapa procedimental en que se presentó la ilegalidad y que vicio a las subsecuentes, a fin de que ésta sea subsanada y el procedimiento a partir de ahí, se reinicie apegado a las reglas legales y a su término se emita la resolución que en derecho proceda; o bien se declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución, en la que el documento que la contenga comprenda los requisitos de forma necesarios, a modo de que el administrado tenga la oportunidad de constatar que efectivamente a él va dirigido el acto de molestia, la autoridad emisora y demás datos que establezcan el objeto, contenido y fin de la voluntad administrativa, así como la fundamentación y motivación suficiente.

Por otro lado, cuando se acrediten las causales de ilegalidad a que hacen referencia las fracciones I, IV y V del artículo 238 del ordenamiento de mérito que aluden a la incompetencia, violación respecto a los hechos o a la aplicación del derecho y desvío de poder, la sentencia que emita el Tribunal Fiscal será una declaración de nulidad lisa y llana.

Sin embargo, lo indicado anteriormente no debe ser considerado como reglas estrictas y absolutas, toda vez que existen casos en que tratándose de violaciones en el procedimiento o en la forma, la nulidad que determina el Tribunal Fiscal no es para efectos, sino lisa y llana de la resolución impugnada; para ilustrar lo mencionado basta citar los siguientes pronunciamientos que al respecto han

dictado la Sala Superior del órgano jurisdiccional en cita, así como el Poder Judicial Federal:

NULIDAD LISA Y LLANA. CASO EN QUE DEBE DECRETARSE, AUN TRATANDOSE DE VIOLACIONES DE FORMA O DE PROCEDIMIENTO.- Si la resolución impugnada lo es una liquidación que se formula como consecuencia de un procedimiento en el que se han contravenido los preceptos que lo regulan, está circunstancia dará lugar a una declaratoria de nulidad lisa y llana al configurarse la causal de anulación contenida en la fracción IV del artículo 238 del Código Tributario, ya que la propia liquidación se ha dictado también en contravención a las disposiciones aplicables (*Juicio atrayente N° 92/91/103/92.- Resuelto en sesión de 4 de junio de 1992, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Ma. Del Carmen Cano Palomera, SS-144*).

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, DEBEN DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA, Y NO PARA DETERMINADOS EFECTOS, CUANDO EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DE DONDE DERIVAN ESTA VICIADO DE ORIGEN.- Si en el juicio de nulidad seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación, queda demostrado la ilegalidad del procedimiento de fiscalización antecedente, y presupuesto de la resolución liquidatoria impugnada, ya sea porque la orden de visita domiciliaria respectiva, se hubiese emitido en

violación en los artículos 16 constitucional y 38 fracción III, del Código Fiscal de la Federación; por no precisarse el objeto que se busca, ni el objeto ó propósito de que se trate, o bien, porque no se circunstanció en forma debida, el hecho relativo a la identificación de los auditores designados, y que comparecieron a la práctica de la visita, por no haberse consignado, de manera pormenorizada, los datos relativos a los documentos que sirvieron para llevar a cabo dicha identificación, ante el sujeto pasivo visitado, dejándose de respetar las formalidades previstas en los artículos 44 fracción III y 46 fracción I, del citado Código Fiscal; ella acarrea la nulidad lisa y llana de la liquidación de impuestos, con base en los artículos 238 fracción IV y 239 fracción II del propio Código, por haberse dictado la contravención de las disposiciones aplicables que afectan la garantía de legalidad del gobernado y es fruto de un procedimiento viciado de origen; el cual no es susceptible de ser repuesto, hasta el punto de retrotraerse al momento en que ocurrió la afectación, con el propósito de subsanar las violaciones cometidas, pues de pretenderlo, la autoridad actuaría sin ninguna base legal, en cuanto que la orden de visita, en la que forzosamente tendría que apoyarse es ilegal, y por tanto, no puede provocar consecuencias de derecho. Por consiguiente, esta resolución, esta afectada de nulidad lisa y llana, y no para efectos, ya que, si bien la violación a las disposiciones fiscales, entraña vicios de procedimiento, también es verdad que son de

imposible reparación, sin que la autoridad quede por esta causa, constreñida al ejercicio de sus facultades de comprobación legalmente contenidas, como tampoco queda impedida para ese fin, siempre que se encuentre dentro del término legal (*Juicio atrayente 114/92/187/92-II.- resuelto en sesión de 29 de abril de 1993, por mayoría de 6 votos y 1 con los resolutivos, Magistrado Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria, Secretario: Lic. Avelino Toscano Toscano, SS-249*).

ORDENES DE VISITA.- SU ILEGALIDAD PRODUCE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION EMITIDA COMO CONSECUENCIA DE SU EJECUCION.- Si la orden de visita se declara ilegal por contravenir lo dispuesto en el artículo 16 constitucional y 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, la resolución que se basa en los hechos y omisiones conocidos durante la ejecución, debe declararse nula en forma lisa y llana, toda vez que al ser ilegal el acto primigenio que autoriza la actuación de los visitadores, vicia lo actuado y por lo mismo, no tiene valor legal como motivación de lo resuelto (*Precedente III-PS-I-19; Juicio de Nulidad No. 100(14)/140/95/1168/94.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1º de marzo de 1996, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic. Rosana E. de la Peña Adame*).

ORDEN DE VISITA.- LA ILEGALIDAD DE LA MISMA PRODUCE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.- Considerando que la orden de visita es el acto administrativo que da inicio al procedimiento de fiscalización, debe estimarse que la ilegalidad de dicho acto implica necesariamente la inexistencia de la base de tal procedimiento, por lo que debe declararse la nulidad de las resoluciones administrativas dictadas con apoyo en el procedimiento cuya orden de visita fue declarada ilegal (*Tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación IX, Epoca T. VII. 2o. del Tribunal Colegiado del 6º Circuito., febrero de 1998, pág.. 521*).

Vemos que el criterio en estos pronunciamientos jurisdiccionales para declarar nulidad lisa y llana, es que al no haberse llevado a cabo el acto de origen de conformidad con las disposiciones legales, se configura la fracción IV del artículo 238 y por tal razón aun siendo vicios de procedimiento o forma, procede declarar ese tipo de nulidad.

Otro criterio que se sostiene para declarar una nulidad lisa y llana, en los casos de los vicios antes apuntados, consiste en que cuando el acto primario del procedimiento de donde deriva la resolución impugnada presenta vicios de forma en el mismo, como podría suceder con una orden de visita que no señale por ejemplo: el objeto que se busca, se vicia el resto de las actuaciones subsecuentes, actualizándose en consecuencia la hipótesis de la fracción III del precepto en estudio; correspondiendo en consecuencia una nulidad para efectos, en el sentido de que la autoridad repusiera el procedimiento a partir de la

violación cometida, lo que en este caso implicaría volver a emitir una nueva orden de visita, con lo que se iniciaría un nuevo procedimiento independiente del anterior, en esa tesitura resulta ocioso decretar una nulidad para efectos, pues tendría las mismas consecuencias jurídicas que una declaración de nulidad lisa y llana.

El Dr. Delgadillo Gutiérrez²⁷, nos dice que también puede suceder el caso contrario, que ante violaciones de fondo a las que correspondería comunmente una nulidad lisa y llana, se decrete en cambio una nulidad para efectos y nos proporciona un ejemplo: *"...cuando la litis se refiera a una resolución en que la autoridad niega una pensión por considerar que el derechohabiente no contribuyó al fondo de pensiones el número de años requeridos por la ley, pero durante la instrucción del juicio el demandante prueba que la apreciación de los hechos fue incorrecta y que se dejó de aplicar la disposición debida, se deberá declarar la nulidad de conformidad con la fracción IV del artículo 238 de referencia, pero si la resolución fuera anulada en forma lisa y llana, se haría nugatorio el derecho del particular, puesto que de nueva cuenta tendría que presentar su solicitud, y la autoridad podría, ante una nueva instancia, negar nuevamente el beneficio solicitado, con lo que se volvería a empezar, y así sucesivamente. Por tanto, en este caso, aunque se esté en el supuesto de la fracción IV del artículo 238, la nulidad deberá ser para el efecto de que se otorgue al demandante la pensión solicitada."*

El artículo 239 del Código Fiscal de la Federación si bien establece que, acreditándose los vicios comprendidos en las fracciones II y III del artículo 238, se deberá emitir fallo de nulidad para el efecto de reposición del procedimiento

²⁷ Ibidem, pág. 60.

o emisión de nueva resolución, precisando la forma y términos en que deba ser cumplido; también deja abierta la posibilidad de que en los demás casos, el tribunal pueda señalar en la sentencia los términos en que se ha de apoyar la autoridad para dictar resolución en acatamiento del fallo del tribunal. En ese orden de ideas, ante vicios como la incompetencia y la violación respecto a los hechos o aplicación del derecho, (ilegalidades previstas en las fracciones I y IV del multicitado artículo 238), a las que corresponde, de acreditarse su presencia en el acto impugnado, una declaración de nulidad lisa y llana, se pueda indicar en la sentencia la forma y términos en que la misma se habrá de cumplir.

Manuel Lucero²⁸ expresa que los efectos de las sentencias de nulidad lisa y llana en las que se precisen los términos que han de servir de pauta para que la autoridad dicte resolución son restitutorios de los derechos violados al actor como en los casos de *“...devolución de ingresos indebidamente percibidos por el Estado, en materia de pensiones civiles o militares, en materia de responsabilidades de servidores públicos, en materia de pago de daños o perjuicios causados por servidores públicos a los gobernados.”*

RESPONSABILIDADES.- CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.- PRECISIONES QUE PUEDEN INDICARSE A LA AUTORIDAD.-
El artículo 239, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece que las declaratorias de nulidad hechas con base en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del

²⁸ Manuel Lucero Espinosa, ob. cit., pág. 253.

artículo 238 de dicho ordenamiento jurídico, deberán ser para efectos de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución pero esto no obsta para que, en caso de declararse la nulidad por otras causales, y concretamente en lo atinente a los casos de nulidad declarada con base en la fracción IV del numeral en comento, dicha declaratoria puede indicar a la autoridad administrativa, los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución, salvo que se trate de facultades discrecionales, en atención a que en dicha norma jurídica se dispone que siempre que se esté en algunos de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 238 de dicho Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, y en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa salvo que se trate de facultades discrecionales. En este orden de ideas, si se declara la nulidad lisa y llana de una resolución en materia de responsabilidades, por no acreditarse la infracción cometida por el servidor público, el Tribunal Fiscal de la Federación podrá precisar que la declaratoria de nulidad, tiene efectos restitutorios, a fin de que el servidor público sea reintegrado a su cargo, con todos los derechos y obligaciones inherentes al mismo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (*Precedente III-PS-II-194; Recurso de Apelación*

No. 100(A)-II-914/96/949/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de agosto de 1997, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez).

EFFECTOS DE LA SENTENCIA SE DEBEN DAR EN EL FALLO, AUN TRATANDOSE DE NULIDAD LISA Y LLANA.- Conforme a los artículos 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, y 239 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, aun cuando se declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada por haberse configurado la causal de anulación prevista en la fracción IV, del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, se deben dar efectos al fallo, con el fin de que el servidor sea reintegrado al cargo que venía desempeñando antes de su inhabilitación, con todos los derechos de que hubiese sido privado por la ejecución de las sanciones anuladas, sin perjuicio de lo que establezcan otras leyes (*Precedente III-PS-II-199; Recurso de Apelación No. 100(A)-II-924/96956/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de septiembre de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 con los resolutivos.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Cruz Yañez Cano; tesis aprobada en sesión de 28 de noviembre de 1997).*

El único caso en que no se establece la posibilidad de que la sentencia pueda indicar los términos en que la autoridad deba emitir su resolución, es cuando se declare la nulidad con base en el desvío de poder (fracción V del artículo 238), en razón de que el acto anulado fue emitido en uso de facultades discrecionales concedidas a la autoridad administrativa, por tanto, sólo a ella le corresponde determinar si emite un nuevo acto en sustitución del anterior o no, en que momento lo debe hacer y que contenido le dará al mismo.

4.5.- EL ORDEN DE ESTUDIO QUE SOBRE LAS CAUSALES DE ILEGALIDAD PLANTEADAS, DEBE HACER LA SENTENCIA DE CONFORMIDAD CON EL ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Actualmente el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 237, un sistema de estudio que deben realizar las Salas del Tribunal Fiscal al emitir sentencia, para el caso de que el actor argumente en su demanda distintos motivos de ilegalidad ya sean procesales, formales o de fondo.

Así, el artículo en comento establece en su segundo párrafo que:

“Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar una nulidad lisa y llana...”.

En esa tesitura se entiende entonces que, el análisis de las causales de ilegalidad con que se pudiera decretar una nulidad para efectos, se reserva para después del estudio que se haga sobre las correspondientes a cuestiones de fondo.

Este método se instauró con la reforma que sufrió el artículo 237 mediante el Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican Otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995; en vigor a partir del día primero del año siguiente, y lo que pretende es dar una mayor seguridad jurídica al demandante al procurar que preferentemente a una nulidad para efectos, del acto impugnado, se declare una nulidad lisa y llana.

En la Exposición de motivos de dicho Decreto, se mencionaba que con las reformas que en él se contenían, se buscaba alcanzar cinco objetivos:

1. *Impulsar un nuevo federalismo.*
2. *Alentar la actividad económica y promover las exportaciones.*
3. *Avanzar en la simplificación fiscal y administrativa.*
4. *Otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.*
5. *Modernizar la administración tributaria.*

Para justificar el objetivo cuarto se argumentó: *"...incorporar medidas que promuevan un marco jurídico que limite la posibilidad de interpretaciones discrecionales a los distintos ordenamientos en materia fiscal en perjuicio de los contribuyentes y garantice medios de defensa y procedimientos que resuelvan de manera eficaz las posibles inconformidades que se presenten...";* en ese sentido, por lo que corresponde al Tribunal Fiscal de la Federación como medio de defensa, se indicó: *"...se establece que el Tribunal al dictar sentencia deberá avocarse a las cuestiones formales que puedan dar lugar a una nulidad lisa y llana, pero también a las cuestiones de*

fondo. Ello provocará que los juicios no se limiten a revisar cuestiones formales, alargando innecesariamente los conflictos e imponiendo costos a las partes al reponerse procedimientos y formas viciadas en resoluciones que son ilegales en cuanto al fondo."

Antes de la reforma aludida, no se había contemplado expresamente en ninguno de los ordenamientos que regularon al contencioso administrativo federal, un método de análisis en particular sobre las causales de ilegalidad al momento de emitirse sentencia, dejándose dicha cuestión a criterio jurisprudencial. El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1995, se limitaba a señalar el trato que había de darse a los agravios que argumentaran vicios de procedimiento o forma del acto impugnado. En lo conducente dicho precepto establecía:

"Cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimientos, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y resolver cada uno, aún cuando considere fundado alguno de ellos..."

Esta obligación a cargo del Tribunal se introdujo mediante reforma hecha al precepto en comento, por Decreto publicado el 5 de enero de 1988, ya que el mismo se hallaba redactado en los siguientes términos:

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

No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

Lo que se buscaba era una más expedita administración de justicia, al enfatizar el principio de exhaustividad de las sentencias contemplado en el primer párrafo del multireferido artículo, obligando a las Salas del Tribunal a pronunciarse sobre la totalidad de los vicios de procedimiento y forma de la resolución impugnada, hechos valer por el actor y no únicamente del que (o de los que) consideraran fundados para declarar la nulidad, de tal manera que en la sentencia se le indicara a la autoridad, los vicios en que había incurrido en su actuación con el objeto de que ésta, al cumplimentar el fallo de la Sala no incurriera en los mismos defectos; agilizándose el trámite de los procedimientos administrativos, al evitar un sin número de impugnaciones a través del tribunal, por un mismo acto administrativo.

Por otra parte, como se indicó la legislación reguladora del proceso contencioso administrativo, anterior a la reforma de diciembre de 1995, era omisa en cuanto establecer un orden de análisis en la sentencia, de las causales de ilegalidad aducidas por el demandante, en mérito de ello el Poder Judicial Federal tuvo que pronunciarse en ese sentido, e impuso un método consistente en que cuando el actor planteara en su demanda diversos conceptos de nulidad, el Tribunal tenía que examinar en primer término los relativos a vicios de procedimiento y/o forma, para posteriormente estudiar las cuestiones de fondo, absteniéndose de pronunciarse sobre estos últimos, en caso de ser fundados aquéllos, pues se argumentaba que posiblemente, una vez corregidos los errores de procedimiento y forma, el sentido de la nueva resolución

administrativa podría ser diferente y en ese supuesto resultaba innecesario el estudio de los vicios de fondo. Para ilustrar lo comentado se tiene la siguiente tesis:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
OBLIGACION DE ANALIZAR
PREFERENTEMENTE AQUELLOS CONCEPTOS
DE NULIDAD QUE SE REFIERAN A OMISION
DE FORMALIDADES O POR VIOLACIONES AL
PROCEDIMIENTO.- El segundo párrafo del
artículo 237 del Código Fiscal de la Federación
dispone lo siguiente: "Cuando se hagan valer
diversos conceptos de nulidad por omisión de
formalidades o violaciones de procedimiento, la
sentencia o resolución de la Sala deberá
examinar y resolver cada uno, aun cuando
considere fundado alguno de ellos..." Lo anterior
se debe interpretar en el sentido de que las Salas
del Tribunal Fiscal de la Federación están
obligadas a analizar todos y cada uno de los
conceptos de nulidad de carácter formal que les
proponga la parte actora; empero de llegar a
estimar fundado alguno o alguno de ellos, se
deben abstener de resolver las cuestiones de
fondo, pues bien, pudiera suceder que la
autoridad administrativa al subsanar la violación
formal en que incurrió, cambia el sentido de su
determinación, ya que esa específica finalidad es
la que justifica la anulación por ese tipo de
violaciones (*Amparo Directo 1132/90, visible en
el Semanario Judicial de la Federación, Octava
Epoca, Tomo VII, Abril de 1991.*)

El mismo criterio ya había sido sostenido, por el Tribunal Fiscal, aun antes de la reforma de enero de 1988, como nos lo indica la tesis que a continuación se cita:

SENTENCIAS. ORDEN LOGICO EN EL ESTUDIO DE LAS CAUSALES DE ANULACION.- El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación en vigor enumera las causales de anulación de una resolución dentro de un orden lógico, es decir, que de encontrarse fundada una causal por vicios de forma o de procedimiento se excluye el análisis de las causales esgrimidas en cuanto al fondo. Por ello, las Salas de Primera Instancia antes de estudiar si las resoluciones impugnadas incurren o no en violaciones en cuanto al fondo, deben analizar primeramente las cuestiones relativas a violaciones formales o de procedimiento que les fueron planteadas y si estas últimas resultan fundadas, deberá abstenerse de estudiar las cuestiones relativas al fondo, pues aun en el supuesto de que las mencionadas en último término resultaren fundadas, en nada variaría la nulidad decretada por haberse acreditado la violación formal o de procedimiento en que incurrió la autoridad demandada (*Sala Superior, Tesis visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Epoca, Año VI, N° 66, Junio de 1985, pág. 1084*).

Los pronunciamientos que hacían los órganos jurisdiccionales competentes con relación al punto que estamos estudiando, se fueron perfeccionando, pues se fue especificando la preponderancia de estudio de una causal de nulidad sobre las demás, tal causal es la relativa a la

incompetencia, este vicio se volvió de estudio preferente, es decir, antes de analizar cualquier otra causal debía examinarse el agravio que respecto a la incompetencia se esgrimiera; además se fue afianzando la idea de que el propio artículo 238 del Código Fiscal de la Federación imponía el método en que habían de analizarse las causales, de modo que éste tendría que realizarse en el orden que se enumeraban las causales, es decir, primero se estudiaba la incompetencia, después vicios de forma y procedimiento, y así sucesivamente hasta llegar al desvío de poder, pero de encontrar antes una causal de nulidad fundada, se excluía el análisis de las restantes. Las siguientes jurisprudencias de Tribunales Colegiados son ilustrativas de lo comentado:

SENTENCIAS FISCALES. ORDEN LOGICO EN EL ESTUDIO DE LAS CAUSALES DE ANULACION.-
El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación enumera las causales de anulación de una resolución fiscal o de un procedimiento administrativo, dentro de un orden lógico, en tanto que el estudio de la causal anterior excluye el análisis de las siguientes para decretar, cuando sea procedente, la nulidad del acto o del procedimiento administrativo impugnado, por lo que las Salas Fiscales, antes de resolver que los proveídos combatidos carecen de las formalidades que legalmente deben revestir, analizarán la causal relativa a la competencia de la autoridad emisora ya que dicha cuestión es de análisis preferente, y en caso de que dicha causal resulte ineficaz para declarar la nulidad de los proveídos, entonces deberán proceder en el orden indicado por el

referido precepto legal, al estudio de las restantes causales de anulación que se aduzcan para resolver en la forma que legalmente procede (*Jurisprudencia del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, N° 67, Julio de 1993, pág. 33*).

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. ORDEN LOGICO EN EL ESTUDIO DE LAS CAUSALES DE NULIDAD.- De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 237 (reformado por el Decreto de cinco de enero de 1988) y 238 del Código Fiscal de la Federación, el orden lógico en el estudio de las causales de nulidad tiene que ser el siguiente: se debe analizar en primer lugar, la incompetencia del funcionario que haya dictado la resolución reclamada u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución; si dicha causal resulta fundada, ello es bastante para declarar la nulidad lisa y llana de la resolución, sin que deban estudiarse las siguientes. En cambio, si la misma resultara infundada, se debe entrar al estudio de la totalidad de los argumentos relativos a la omisión de requisitos formales y a vicios del procedimiento, aun cuando uno o más de estos argumentos resulten fundados y solamente en el caso de que la totalidad de los argumentos antes precisados resultaran infundados, se entrará al estudio de las cuestiones de fondo. El principio de exhaustividad en el estudio de las violaciones

formales y de los vicios del procedimiento tiene la finalidad de administrar una justicia completa y evitar, en lo posible el reenvío "que es causa de retardo injustificado en la resolución de asuntos y que implicaría labor injustificada para la Justicia Federal", según se apunta en el Dictamen de la Cámara de Diputados, de fecha 26 de diciembre de 1987, conforme al cual se aprobó la reforma al artículo 237 del Código Fiscal de la Federación indicada (*Jurisprudencia visible en el Semanario Judicial de la Federación, IX Epoca, T.III. 2º TC del 1er C., junio de 1996, pág. 735*).

Con la reforma del artículo 237, mediante el decreto publicado el 15 de diciembre de 1995, se sustituyó dicho criterio de estudio por el que actualmente está en vigor y que al principio de este tema se mencionó. Ahora existe la obligación de efectuar un análisis preferente de los causales de ilegalidad que pudieran generar una nulidad lisa y llana (incompetencia, violación respecto a los hechos o a la aplicación del derecho y desvío de poder), sobre las cuestiones de procedimiento y forma.

Por otro lado en el capítulo anterior, se había mencionado que uno de los requisitos intrínsecos o sustanciales de las sentencias, es cumplir con el principio de exhaustividad, el cual implicaba un examen y pronunciamiento a cargo del juzgador de todos los puntos controvertidos, así como de las pruebas rendidas en el juicio. A dicho principio no está exento el Tribunal, en razón de que el mismo se halla expresamente contemplado en el primer párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación en vigor, idea que recoge la siguiente jurisprudencia:

SENTENCIA FISCAL.- OBLIGACION DE LA SALA FISCAL DE ANALIZAR LA TOTALIDAD DE LOS CONCEPTOS DE NULIDAD HECHOS VALER, EFECTOS DE LA CONCESION DE AMPARO.- Al dejar de analizar la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación algún agravio hecho valer por la recurrente en contra de la resolución combatida y que se encuentre en relación directa con ésta por dirigirse a impugnar los razonamientos esgrimidos por la autoridad emisora para mouivaria, deja de cumplir con el imperativo legal que le impone el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, por lo que debe concederse el amparo, para el efecto de que se deje insubsistente la sentencia combatida y la Sala Responsable dicte otra en que se analice el concepto de nulidad omitido (*Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación; Semanario Judicial de la Federación, IX Epoca T. III., 2º Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, junio de 1996, pág. 732*).

Sin embargo, dicho principio generalmente no se ha cumplido, pues antes de la reforma de 1995, como ya se dejo asentado, el Tribunal fundamentándose en los criterios antes mencionados, estudiaba inicialmente los vicios de procedimiento y forma argumentados por el actor y si los hallaba fundados no procedía al estudio de las cuestiones de fondo; posteriormente con la preferencia en el estudio del vicio de incompetencia, de encontrarse el agravio relativo fundado, el tribunal procedía en la forma antes descrita; con la reforma de 1995 al segundo párrafo del artículo 237, sigue aconteciendo la misma situación, toda vez que las Salas ahora analizan en primer término las

causales de ilegalidad relativas a una nulidad lisa y llana y encontrando una fundada, con ella declaran la nulidad de la resolución impugnada, absteniéndose de efectuar el análisis de las demás causales invocadas, justificando su proceder en el principio de economía procesal, argumentando que en virtud de que aun cuando hubiere otras causales fundadas, en nada variaría el sentido del fallo y si en cambio resultaría ocioso tal análisis; al caso resulta ilustrativo el siguiente precedente del Tribunal

CADUCIDAD DE FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.- SU ESTUDIO CONFORME A LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación en vigor, deben examinarse en primer lugar los conceptos de anulación que conllevan a la declaratoria de nulidad en forma lisa y llana; por tanto, tomando en cuenta que la caducidad es uno de esos argumentos, cuando ésta sea fundada se hace innecesario el análisis y estudio de los demás conceptos pues sería inútil calificar la legalidad o ilegalidad de la resolución impugnada, cuando ésta se emitió fuera del plazo establecido en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, para que la autoridad pueda ejercer sus facultades de liquidación *(Precedente III-PS-II-15; Juicio de Nulidad No. 100(14)340/93/6812/93.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 5 de marzo de 1996, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria:*

*Lic: Ma. Concepción Martínez Godínez; tesis
aprobada en sesión de 26 de marzo de 1996).*

Efectivamente tiene razón el Tribunal, es contundente la cuestión práctica que argumenta, no tiene caso analizar el resto de los conceptos de impugnación hechos valer en la demanda, cuando uno de ellos es fundado y atañe el fondo del asunto, por lo tanto, el examen del resto de los motivos de inconformidad, aun siendo fundados no variaría el sentido de la sentencia; sin embargo, hay que destacar que con ese actuar, se está violando la ley por parte de quien le indica a las autoridades que no han actuado conforme a derecho, al declarárseles un acto administrativo emitido por ellas, ilegal y en consecuencia nulo. El Tribunal Fiscal debe ser la primera autoridad en apegarse a la ley, situación que transgrede al no agotar el principio de exhaustividad de las sentencias consignado en el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación; tal facultad que se arroga el Tribunal de no examinar y pronunciarse sobre todos los puntos controvertidos del acto impugnado, no está contemplada y permitida en ordenamiento legal alguno que norme al Tribunal, pero insistimos consideramos válida la razón práctica que esgrime el órgano jurisdiccional en cita.

Por las anteriores consideraciones, creemos que el legislador debería reformar el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación para establecer una excepción al mismo, a fin de que el Tribunal Fiscal de la Federación pueda legalmente dejar de cumplir con el principio de exhaustividad de las sentencias, cuando alguna causal de ilegalidad sea suficiente para declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado, no así con los relativos a cuestiones de nulidad para efectos, en caso de proceder el estudio de las mismas.

El artículo que se ha estado comentando, actualmente está redactado, en lo conducente, en la siguiente forma:

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

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar una nulidad lisa y llana, En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.”

Proponemos que dicho precepto se reforme, sólo en su segundo párrafo, en el sentido antes apuntado para quedar como sigue:

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar primero aquellos que permitan llevar a declarar una nulidad lisa y llana; pudiendo abstenerse de realizar el análisis de los puntos controvertidos, en los términos que se indican en el primer párrafo de este precepto, únicamente en el caso de existir una causal fundada que dé lugar la declaración de ese tipo de nulidad del acto impugnado. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos

formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución."

De esa forma se establecería legalmente la facultad que el Tribunal ha venido realizando, al emitir sentencias de nulidad con solamente una causal de ilegalidad fundada cuando el demandante argumentó diversas causales, pero única y exclusivamente tratándose de vicios que generan una nulidad lisa y llana, ya que tratándose de violaciones procedimentales o formales se deben estudiar todas y cada una de ellas, con el objeto de evitar el reenvío de asuntos.

CONCLUSIONES

1. Los argumentos que se plantean en contra de los recursos administrativos, como instancia de defensa ante los actos ilegales de la Administración Pública, en muchas ocasiones resultan fundados. No es extraño que quienes se encargan de su resolución tengan que ajustarse a ciertos criterios que les son impuestos por sus superiores, criterios que pueden pretender un fin diverso del que marca la norma jurídica, por lo que dichos medios de impugnación cumplirán con el encargo de ser verdaderos medios de defensa y no representar trabas legales que retrasan la impartición de justicia, en la medida en que sean resueltos con objetividad, con apego a derecho y reconociendo, por parte de la propia autoridad, los errores incurridos en la resolución impugnada.
2. Los sistemas clásicos de lo contencioso administrativo: francés y judicialista parten de la idea de la división de poderes, aunque con un enfoque distinto; el último se sustenta en una concepción pura de dicho principio: cada poder tiene asignada una específica función a desarrollar, misma que no puede ser efectuada por otro poder al que no le fue encomendada, en esa virtud, como al poder judicial le corresponde dirimir jurisdiccionalmente los conflictos, la tutela de los derechos de los particulares frente a la administración, está a cargo de los tribunales ordinarios. El sistema francés en cambio interpreta a la división de poderes como separación de poderes y exige igualdad e

independencia entre ellos, por lo que los litigios donde participe la administración pública con motivo de un acto administrativo, deben ser resueltos por el propio poder ejecutivo y no ser sometidos al conocimiento del poder judicial, en esa tesitura se crean tribunales especiales fuera del seno de dicho poder.

3. El sistema francés tiene dos variantes de gran importancia: el contencioso administrativo de anulación y el de plena jurisdicción. Al primero también se le denomina objetivo o de ilegalidad y su pretensión únicamente es restablecer la legalidad violada, conoce de derechos legítimos y en él se argumentan por el particular afectado, causas de anulación del acto administrativo (incompetencia, violación de las formalidades exigidas por las leyes, inobservancia de la ley y desvío de poder) y de encontrarse que el acto efectivamente se apartó de la legalidad solamente se declara su nulidad; por su parte, el contencioso de plena jurisdicción conoce de derechos subjetivos afectados y su objeto es la reparación de los mismos cuando han sido violados por la administración, de acreditarse la violación no se limita a declarar la nulidad del acto que causa agravio, sino que además obliga a la autoridad a respetar y reparar el derecho afectado.
4. Tanto el sistema judicialista como el francés tienen aplicación en nuestro país, pues para la impugnación de ciertos actos administrativos, existe el acceso directo a la jurisdicción del poder judicial a través del

amparo indirecto y para otros, es necesario acudir a los tribunales administrativos.

5. Con la Ley de Justicia Fiscal expedida el 27 de agosto de 1936, nace el Tribunal Fiscal de la Federación, órgano especializado dentro del poder ejecutivo encargado de resolver jurisdiccionalmente las controversias entre la administración pública federal y los particulares; atribuyéndosele por la exposición de motivos de la ley citada, al proceso que ante él se desenvolvería, la naturaleza de contencioso administrativo de anulación, aunque el articulado de la misma ley le confería atribuciones que desbordaban ese carácter y que eran propias de un contencioso de plena jurisdicción. Actualmente no existe acuerdo en la doctrina, para definir que tipo de contencioso administrativo es el que posee actualmente el Tribunal Fiscal de la Federación. Para algunos autores es de anulación, para otros es de plena jurisdicción y otros más señalan que es ecléctico, porque tiene atribuidas por las normas legales que lo regulan características que son de los dos tipos de contencioso. Por otra parte. El Tribunal Fiscal de la Federación nace al margen de la Constitución, en razón de que al momento de su creación no había sustento constitucional que permitiera el establecimiento de tribunales administrativos, siendo hasta 1946 que se reforma la Norma Fundamental para permitir constitucionalmente su existencia. A la fecha no existe ningún problema en ese sentido, toda vez que se encuentran perfectamente contemplados los tribunales contenciosos administrativos en la Constitución por la

fracción XXIX-H del artículo 73, fracción I-B del artículo 104, fracción V del artículo 116 y disposición c, base primera, fracción V, inciso n y base quinta del artículo 122.

6. La competencia que originalmente le fue asignada al Tribunal Fiscal de la Federación, era exclusivamente tributaria pero con el paso del tiempo, ésta fue en aumento abarcando materias propias de un contencioso de plena jurisdicción, como créditos a cargo del gobierno federal, pensiones civiles y militares, contratos administrativos, etc.; actualmente conoce de casi toda la materia administrativa federal, facultad derivada del artículo 11 de su Ley Orgánica, donde cabe destacar la posibilidad que le otorga la fracción XIII del artículo referido, para pronunciarse sobre las resoluciones recaídas al recurso de revisión previsto por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, por tanto, se puede afirmar que prácticamente es un tribunal federal de lo contencioso administrativo.
7. El orden de estudio de las causales de ilegalidad, actualmente en vigor en el proceso contencioso administrativo federal (artículo 237 del Código Fiscal de la Federación), que se debe realizar para emitir sentencia, cuando se han argumentado varias de ellas en contra de una resolución administrativa, es el siguiente: primeramente, se deben analizar las causales que pudieran generar una nulidad lisa y llana y en caso de no haberse esgrimido éstas o habiéndolas no fueran fundadas, se procederá con el examen de las causales que provocan una nulidad para efectos.

8. Por último, estimamos necesario reformar al artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, en los términos propuestos dentro del cuerpo del presente trabajo (tema 4.5), a fin de ajustar a la ley la posibilidad de que el Tribunal no agote el principio de exhaustividad de la sentencia a que está obligado, al resultar fundada y suficiente una causal de ilegalidad que provoque nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, cuando se esgriman por el demandante varias causales; actuación que ha venido realizando al margen de la ley, pero que sin embargo, tiene una justificación práctica, suficientemente válida para actuar en dicho sentido. En lo que respecta a las causales relativas a vicios de procedimiento y/o forma, cuando se aleguen varias, en este supuesto si se debe agotar el principio en comento, a efecto de evitar el reenvío de asuntos.

BIBLIOGRAFIA

1. Acosta Romero Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., vigésimo novena edición, México, 1990.
2. Báez Martínez Roberto, Manual de Derecho Administrativo, Editorial Trillas, México, 1990.
3. Bazdresch Luis, El Juicio de Amparo: Curso General, Editorial Trillas, quinta edición, México, 1992.
4. Becerra Bautista José, El Proceso Civil en México, Editorial Porrúa, S.A., décimo tercera edición, México, 1990.
5. Burgoa Orihuela Ignacio, El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, S.A, trigésimo tercera edición, México, 1992.
6. Cárdenas Elizondo Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.
7. Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Editorial Harla, S.A. de C.V., segunda edición, 1993.
8. Cervantes Montenegro Joaquín, El Cumplimiento de las Sentencias que Emite el Tribunal Fiscal de la Federación, Tesis de Licenciatura, Editada por el Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1988.
9. Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México, 1987.

10. Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto y Lucero Espinosa Manuel, Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México, 1989.
11. Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México, 1986.
12. Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, S.A. de C.V., tercera edición, México, 1987.
13. Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., vigésimo novena Edición, México, 1990.
14. Garza Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., décimo octava edición, México, 1994.
15. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I-O, Editorial Porrúa, S.A., y UNAM, tercera edición, México, 1989.
16. Kaye Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Themis, México, 1989.
17. Lucero Espinosa Manuel, Ley Federal de Procedimiento Administrativo Comentada, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996.
18. Lucero Espinosa Manuel, Teoría y Práctica de lo Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Editorial Porrúa, S.A., cuarta edición, México, 1997.

19. Margáin Manautou Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, Editorial Porrúa, S.A., quinta edición, México, 1995.
20. Margáin Manautou Emilio, El Recurso Administrativo en México, Editorial Porrúa, S.A., segunda edición, 1992.
21. Margáin Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., décimo primera edición, México, 1993.
22. Martínez Morales Rafael I., Derecho Administrativo, Primer y Segundo Curso, Editorial Harla, México, 1991.
23. Mauricio Alberto Luis, Nulidades Procesales, Editorial Astrea, Argentina, Buenos Aires, 1992.
24. Oronoz Santana Carlos Mateo, Manual de Derecho Procesal Penal, Editorial Limusa, S.A., de C.V., México, 1989.
25. Pina Vara Rafael de, Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, S.A., décimo novena edición, México, 1993.
26. Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla S.A., segunda edición, México, 1986.
27. Rodríguez Mejía Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Editorial Porrúa, S.A., México, 1994.
28. Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, novena edición, México, 1994.
29. Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I y II, Editorial Porrúa S.A., décimo cuarta edición, México, 1988.

HEMEROGRAFIA

1. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año VI, febrero de 1992, número 62.
2. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año IX, enero-diciembre de 1996, números 97-108.
3. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año X, enero-diciembre de 1997, números 109-120.
4. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercera época, Año XI, enero-julio de 1998, números 121-127.
5. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, cuarta época, Año I, agosto-octubre de 1998, números 1-3.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley de Amparo.
4. Ley de Justicia Fiscal de 1936.
5. Ley Federal del Procedimiento Administrativo.
6. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

OTRAS FUENTES

1. Aguirre Pangburn Rubén, Ponencia intitulada "Las Causales de Ilegalidad en los Tribunales Contenciosos Administrativos", presentada en el Congreso Internacional de Justicia Administrativa, celebrado con motivo del LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1996.
2. García Domínguez Miguel Angel, Ponencia intitulada: "El Concepto de Plena Jurisdicción en Relación con los Tribunales Locales de lo Contencioso Administrativo", presentada en el Foro de Justicia Administrativa, realizado con motivo de la celebración del VI Aniversario del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Guanajuato.
3. Silva Cimma Enrique, Ponencia intitulada "La Justicia Administrativa en el Derecho Chileno", presentada en el Congreso Internacional de Justicia Administrativa, celebrado con motivo del LX Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. México, 1996.