

850



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS

**DE LAS SENTENCIAS DEL
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y
ADMINISTRATIVA,
SU CUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN**

TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ANA CELIA SALINAS ROMERO

Asesor de tesis Lic. Raúl Rodríguez Lobato



2001

Ciudad Universitaria

2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO
AV. P.º MA. II
MEXICO

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

Cd. Universitaria, D.F., 13 de junio del 2001.

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

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante SALINAS ROMERO ANA CELIA, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, SU CUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN".

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

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



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.

LIC. MA. DE LA LUZ NUREZ CAMACHO.

**A MIS PADRES:
ENRIQUE SALINAS BANDA
Y CELIA ROMERO TELLEZ**

A MIS HERMANOS: ENRIQUE, MARI, VERO Y PABLO

A: LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**“Un juez administrativo que ni siquiera
puede constreñir a la administración a
ejecutar su sentencia no es un juez”**

M. HAURIO

Í N D I C E

CAPÍTULO I LA SENTENCIA

INTRODUCCION

A.	Aspectos Generales.....	1
1.	Etimología y Naturaleza Jurídica.....	1
2.	La sentencia vista a través de diferentes conceptos.....	2
3.	Clasificación.....	5
4.	Requisitos relativos a la forma y al fondo de las sentencias.....	7
	a) Requisitos de forma.....	8
	b) Requisitos de fondo.....	10
5.	Sentencia ejecutoria, cosa juzgada y sentencia firme.....	12
	a) Sentencia ejecutoria.....	12
	b) Cosa juzgada.....	13
	c) Sentencia firme.....	16
6.	Ejecución de las sentencias.....	16
7.	Los fines del Derecho	18
B.	Surgimiento del Contencioso Administrativo.....	22
1.	Francia.....	22
	a) Contencioso de represión.....	25
	b) Contencioso de interpretación.....	26
	c) Contencioso de anulación.....	26
	d) Contencioso de Plena Jurisdicción.....	27

2.	México.....	28
a)	Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo.....	28
b)	La junta revisora del Impuesto sobre la Renta.....	29
c)	Ley de la Tesorería de la Federación de 1927.....	30
d)	Ley de Justicia Fiscal de 1936.....	30
e)	Código Fiscal de la Federación de 1938.....	34
f)	Código Fiscal de la Federación de 1966.....	35
g)	Código Fiscal de la Federación de 1981.....	36
C.	Análisis del Contencioso de Anulación y Contencioso de Plena Jurisdicción.....	38
a)	Por lo que hace a su finalidad.....	38
b)	Por su procedimiento.....	39
c)	Por el tipo de sentencia que emite.....	40
d)	Por los efectos de la sentencia.....	41

CAPÍTULO II
LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL
DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

A.	Análisis de las causales de nulidad.....	44
1.	Incompetencia del funcionario que haya dictado la resolución u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.....	46
2.	Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda el sentido de la resolución impugnada inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso.....	51
3.	Vicios de procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.....	59
4.	Violación a la ley.....	64

5.	Violación por ejercicio de facultades discrecionales.....	67
B.	Principios procesales aplicables a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.....	71
C.	Clases de sentencia que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	77
1.	De la Nulidad.....	80
a)	Nulidad lisa y llana.....	82
b)	Nulidad para efectos.....	84
2.	Validez de la resolución.....	91
D.	Proceso de formación de la sentencia.....	91
E.	Aclaración de sentencia e invariabilidad de ésta.....	93

**CAPÍTULO III
IMPUGNACION DE SENTENCIAS DEL
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
FISCAL Y ADMINISTRATIVA**

A.	Impugnación del particular a través del Juicio de Garantías.....	96
1.	Antecedentes.....	96
2.	Naturaleza Jurídica.....	98
3.	Comportamiento de los Tribunales Federales.....	109
4.	Tipos de sentencias que emite.....	116
a)	Sentencias que conceden el amparo.....	119
b)	Sentencias que niegan el amparo.....	125
B.	Impugnación de las autoridades a través de la revisión fiscal... 125	
1.	Antecedentes.....	125
2.	Naturaleza Jurídica.....	129
3.	Legitimación.....	133

4.	Comportamiento del Tribunal Colegiado de Circuito.....	138
5.	Tipos de sentencias que emite.....	139
	a) Declararlo procedente y fundado.....	152
	b) Declararlo procedente y fundado parcialmente.....	154
	c) Declararlo procedente pero infundado.....	154

CAPÍTULO IV CUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN DE SENTENCIAS

A.	Cumplimiento de sentencias por parte de las autoridades.....	155
B.	Recurso de Queja por incumplimiento de sentencia.....	167
	a) Indebida repetición del acto.....	168
	b) Exceso o defecto.....	169
	c) Omisión de cumplimiento.....	169
C.	Promoción del Juicio de Amparo como vía para lograr el cumplimiento de sentencias.....	173
D.	PROPUESTA.....	176
	CONCLUSIONES.....	210

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La Justicia Administrativa, a nivel Federal, se encuentra encargada por disposición constitucional, al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el que a través del juicio de nulidad dirime las controversias suscitadas entre la autoridad y el particular cuando éste siente perjuicio por un acto concreto de autoridad.

La primera impresión del particular al acudir al juicio de nulidad ante dicho tribunal es la de obtener de éste una justicia pronta, completa e imparcial. Sin embargo, esta idea está muy lejos de acercarse a la realidad que impera ante dicho Tribunal, lo anterior es así porque aun cuando es el encargado de la impartición de justicia ésta llega al particular, en su mayoría de veces, en forma tardía.

La razón de la anterior afirmación la constituye el hecho de que el particular, después de haberse enfrascado en un juicio y obtener del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una sentencia favorable, no puede alcanzar la materialización efectiva de ésta porque el cumplimiento de la sentencia por parte de las autoridades se ha convertido en una facultad discrecional como consecuencia de la falta de imperio de dicho tribunal para hacer ejecutar su mandato.

Creemos que el origen de tal situación se debe a la naturaleza jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que desde sus inicios fue instituido como un tribunal de simple anulación, carente de facultades para obligar a las autoridades demandadas a cumplir con las sentencias dictadas.

En ese orden de ideas, la pregunta se impone, ¿de qué sirve un tribunal que resuelva con el más estricto apego a derecho si es incapaz de hacer cumplir tales resoluciones? No hay respuesta que pueda ser lo suficientemente explicativa de tal situación.

Así las cosas, en virtud de la seguridad jurídica del gobernado y de las garantías que nacen de una sentencia, se convierte, más que una necesidad jurídica, en una exigencia social, que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa pase a ser un tribunal de anulación con el atributo de imperio, propio de una plena jurisdicción, entre cuyas facultades esté la de poder ejecutar o hacer cumplir sus decisiones a través del poder coactivo que la ley confiere a esta clase de tribunales.

De esta manera, el objeto de la presente tesis es estudiar el origen del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y desentrañar la naturaleza jurídica con la que fue dotado para dirimir las controversias que se suscitan entre los gobernados y la Administración Pública, pretendiendo llegar a la afirmación de que se trata de un tribunal de simple anulación porque cuando la jurisdicción no es plena, como es el caso del mencionado Tribunal, éste se limita a declarar la nulidad del acto por un determinado vicio de ilegalidad, sin tener facultades de ejecución.

A través del presente estudio analizaremos el tipo de sentencias que el tribunal emite, la impugnación de éstas por el particular en el juicio de amparo, y por las autoridades por medio del recurso de revisión, la cumplimentación de las sentencias por parte de las autoridades demandadas en el juicio de nulidad y la falta de imperio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administración para obligar a las autoridades a cumplir la sentencia.

Una vez que se haya llegado a la conclusión de que la naturaleza jurídica del Tribunal es de simple anulación, como segunda parte del objeto del presente estudio buscamos analizar posibilidades y presentar distintas propuestas con el fin de dotar al Tribunal de una jurisdicción integral, haciendo cumplir por sí mismo las determinaciones que dicte. Dichas propuestas van directamente a las leyes donde el citado tribunal tiene su origen, para que sea el legislador, a través de ellas, el que lo dote de dichas facultades y con ello lograr que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esté nuevamente a la vanguardia y a la altura de las exigencias de la justicia administrativa de nuestro país.

C A P Í T U L O I

LA SENTENCIA

A) Aspectos Generales

1. Etimología y Naturaleza Jurídica

La palabra sentencia tiene su origen en el vocablo latino "*sentencia*", que significa decisión del juez o del árbitro, en su acepción forense.

En el Derecho Romano, ésta constituía la fase culminante del proceso que se realizaba delante del juez, el cual debía de tomar en cuenta todo lo aportado por las partes y emitir una resolución concediendo al actor exactamente lo que había pedido o absolver al demandado.

José Becerra Bautista explica que la palabra "*sentencia*", aplicada a la actuación final del juez en un proceso resuelto por él, se origina del verbo latino '*sentire*', sentido, porque el juzgador decide el problema controvertido que le ha sido sometido conforme a lo que él siente de lo actuado ante él.

De esta manera, la significación etimológica de la sentencia se refiere al acto culminante dentro del proceso, cuando el juzgador, después de haber tenido conocimiento tanto de los hechos controvertidos, como de las pruebas y alegatos de las partes, pronuncia una resolución en ejercicio de la función jurisdiccional que desarrolla, resolviendo lo que conforme a derecho proceda.

A su vez, Héctor Fix-Zamudio nos comenta que la palabra sentencia "es la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la terminación normal del proceso".¹

Acerca de la Naturaleza Jurídica de la Sentencia se puede decir lo siguiente:

- **La sentencia es un acto del órgano jurisdiccional.** Ésta nace como un acto del Estado, o sea del juzgador, su órgano en el ejercicio de la función jurisdiccional, encargado de la administración de justicia.

¹ Héctor Fix-Zamudio, *Diccionario jurídico mexicano*, 8a. ed., UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 1995, p. 2891.

- **La sentencia es un acto de inteligencia del juez.** El juzgador, al producir o emitir su fallo, lo hace a través de un juicio lógico, el cual se convierte en un elemento esencial de la sentencia; sin embargo, a dicha operación no añade o incorpora su voluntad, sino que es la voluntad de la ley traducida en forma concreta por obra del juez. Lo que realmente existe es la inteligencia del juez traducida en la interpretación de la norma y la emisión del producto de tal juicio lógico por medio de la sentencia.
- **La presencia de un juicio lógico-jurídico contenido en la sentencia.** Cuando se emite la sentencia, ésta debe decidir sobre una relación concreta, jurídica, controvertida o incierta, a través de varios razonamientos en los cuales se dilucidan los hechos y el derecho invocado, eliminando la incertidumbre sobre una relación concreta de derecho.
- **La sentencia tiene una eficacia imperativa y obligatoria.** La sentencia es un mandato que proviene no de la ley, sino del órgano jurisdiccional. Y a través de ella se impone a la parte vencida a someterse a un comportamiento determinado conforme a la declaración del derecho dictado por el juez.

2. La sentencia vista a través de diferentes conceptos

Indica Eduardo Pallares que las *Siete Partidas* definen la sentencia; como "La decisión legítima del juez sobre la causa controvertida en su tribunal" (Ley 1a., tit. 22, part. 3a.), y que Escriche "comenta la definición y dice que se llama así porque la palabra sentencia procede del vocablo latino *sentiendo*, ya que el juez declara lo que siente, según lo que resulta del proceso."²

En la Curia Filípica Mexicana, sobre la sentencia se indica que: "El resultado final de todo procedimiento es la decisión legítima del juez sobre el punto que se ha controvertido: la decisión recibe el nombre de sentencia."³

² Eduardo Pallares, *Diccionario de derecho procesal civil*, 9a. ed., Porrúa, México, 1976, p. 720.

³ Carlos Arellano García, *Derecho procesal civil*, 2a. ed., Porrúa, México, 1987, p. 431.

Según Alfredo Rocco, "la sentencia es el acto del juez encaminado a eliminar la incertidumbre sobre la norma aplicable al caso concreto, acertando una relación jurídica incierta y concreta."⁴

Para el procesalista Jaime Guasp la sentencia es el "acto del órgano jurisdiccional en que éste emite, su juicio sobre la conformidad o la disconformidad de la pretensión de la parte con el derecho objetivo y en consecuencia, actúa o se niega a actuar dicha pretensión, satisfaciéndola en todo caso."⁵

Eduardo J. Couture le da a la sentencia tres caracteres: la de acto jurídico, hecho jurídico y documento,⁶ tal y como a continuación se transcribe:

"Es un acto jurídico porque el hecho está impulsado por la voluntad y se haya dotado de determinados actos; éstos se proyectan unas veces sobre el proceso en que se dicta y otras sobre el derecho que en él se dilucida.

"Es un hecho en cuanto constituye en sí misma, un suceso, un acontecer humano que produce un nuevo objeto jurídico no existente antes de su aparición.

"Es un documento porque registra y representa una voluntad jurídica."

Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga expresan que sentencia debiera llamarse sólo a las resoluciones definitivas que ponen fin al proceso y la definen, como "la resolución judicial en virtud de la cual el órgano jurisdiccional competente, aplicando las normas al caso concreto, decide la cuestión planteada por las partes."⁷

⁴ Alfredo Rocco, *La sentencia civil*, traducción de Mariano Ovejero, Stylo, México 1944, p. 105.

⁵ Carlos Arellano García, *op. cit.*, p. 432.

⁶ Eduardo J. Couture, citado por Arellano García, *op. cit.*, p. 433.

⁷ Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga, citado por Arellano García, *op. cit.*, p. 434.

Chioventa dice que "la sentencia es la resolución del juez que, acogiendo o rechazando la demanda del actor, afirma la existencia o inexistencia de una voluntad concreta de ley deducida en el pleito."⁸

Para Eduardo Pallares, la "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.⁹

José Becerra Bautista se refiere a la sentencia en general, y a la sentencia de primera instancia:

"Si pensamos en el término de la sentencia en general, sabemos que es la resolución del órgano jurisdiccional que dirime, con fuerza vinculativa, una controversia entre partes.

"Pero cuando se trata de la sentencia de primera instancia, debemos agregar otros elementos para distinguirla, derivados de nuestra Legislación.

"Para nosotros, sentencia definitiva de primera instancia es la resolución formal vinculativa para las partes que pronuncia un tribunal de primer grado, al agotarse el procedimiento, dirimiendo los problemas adjetivos y sustantivos por ellas controvertidos."¹⁰

El maestro Humberto Briseño Sierra nos dice que "La sentencia es el acto del juzgador que tiene la mayor trascendencia, no sólo porque se va hacia el exterior del proceso, sino porque recoge de éste los actos de eficacia y eficiencia, para dejar resuelto el litigio."¹¹

Por su parte, Rafael Bielsa establece que "la sentencia es el acto jurisdiccional típico porque en ella se declara el derecho con fuerza de verdad legal".¹²

⁸ José Chioventa, *Principios de derecho procesal civil*, tomo II, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1980, p. 299.

⁹ Eduardo Pallares, *op. cit.*, p. 110.

¹⁰ José Becerra Bautista, *El proceso civil en México*, 6a. ed., Porrúa, México, 1977, p. 169.

¹¹ Humberto Briseño Sierra, *Derecho procesal fiscal, El régimen federal mexicano*, 2a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1975, p. 627.

¹² Rafael Bielsa, *Sobre lo contencioso administrativo*, 2a. ed., Roque de Palma Editor, Buenos Aires, 1954, p. 204.

Nuestro Código Federal de Procedimientos Civiles en su ART. 220, expresa que "las resoluciones judiciales son sentencias cuando deciden el fondo del negocio".¹³

De esta manera, la sentencia es el acto que emite el órgano jurisdiccional que ha de resolver las pretensiones hechas por las partes, ya principales, ya incidentales, y que definen una cuestión planteada, puesto que el juez elimina la incertidumbre de una relación concreta de derecho, y determina su situación jurídica.

3. Clasificación

Las sentencias pueden clasificarse conforme a los siguientes criterios:

Sentencias Declarativas

Las que no contienen condena y sólo declaran un estado de derecho o una relación jurídica. También declaran una situación de hecho. El objetivo de éstas sentencias es determinar con certidumbre jurisdiccional la existencia o inexistencia de derechos y obligaciones.

Eduardo Pallares las define como "aquellas cuya decisión consiste en una mera declaración o accertamiento del derecho o de determinadas condiciones de hecho"¹⁴

Sentencias de Condena

Imponen el cumplimiento de una prestación, ya sea en sentido positivo (dar, hacer), ya sea en sentido negativo (no hacer, abstenerse).

¹³ *Código Federal de Procedimientos Civiles*, Porrúa, México, 2001, de ahora en adelante cuando mencionemos este Código nos referiremos a esta edición.

¹⁴ Eduardo Pallares, *op. cit.*, p. 726.

En sí se caracterizan porque el juez no se concreta a declarar un derecho o una obligación, ni a constituir un nuevo status jurídico, sino que se exige una conducta, un comportamiento, al que ha de ceñirse la parte condenada.

José Becerra Bautista, opina que la sentencia de condena es la que, además de determinar la voluntad de la Ley en un caso concreto, impone a una de las partes una conducta determinada, debido a la actuación de la sanción potencial que contiene la norma abstracta.¹⁵

Alfredo Rocco, en su libro *La Sentencia Civil*, hace la distinción entre una sentencia declaratoria y una de condena; acerca de la primera establece que ésta es una sentencia pura y simple, es decir, un juicio lógico sobre la existencia o inexistencia de una relación o estado jurídico; mientras que la segunda es una sentencia a la cual se añade una específica conminación de ejecución forzosa dirigida al obligado. Concluye diciendo que la primera es un puro juicio lógico y la segunda es un juicio lógico más un acto de voluntad.¹⁶

Sentencias Constitutivas

Producen el efecto inmediato de crear, modificar o extinguir relaciones jurídicas preexistentes. Esto acontece, cuando a consecuencia del fallo, se crean estados jurídicos diversos a los existentes antes del juicio.

Eduardo Pallares, la define como "la sentencia que da nacimiento a una nueva relación jurídica, que sólo por virtud de la sentencia puede nacer, o termina una relación jurídica preexistente".¹⁷

Según Eduardo J. Couture, estas sentencias son aquéllas que sin limitarse a la mera declaración de un derecho y sin establecer una condena al cumplimiento de una prestación, crean, modifican o extinguen un estado jurídico.¹⁸

¹⁵ José Becerra Bautista, *op. cit.*, p. 170.

¹⁶ Alfredo Rocco, *op. cit.*, p. 51.

¹⁷ Eduardo Pallares, *op. cit.*, p. 722.

¹⁸ Eduardo J. Couture, *Fundamentos de derecho procesal civil*, 3ª. Ed., Aniceto López Editor, Buenos Aires, 1942, p. 437.

En suma, las sentencias constitutivas tienen como característica esencial la producción de un estado jurídico que antes de pronunciarse no existía.

Sentencias Definitivas

Deciden la cuestión principal que se ventila en el juicio, o sea, las pretensiones formuladas en la demanda y en las defensas del demandado.

Sentencias Interlocutorias

Deciden cuestiones intermedias en el juicio y que no se refieren al fondo del litigio, aunque pueden afectarlo.

Sentencias Anulables

Son aquéllas que tienen un vicio legal y pueden ser declaradas nulas mediante un recurso o una acción.

Sentencias Ejecutivas

Conforme a la opinión de Alfredo Rocco "Las sentencias pueden ser ejecutivas y sentencias no ejecutivas."¹⁹

La anterior consideración parte del criterio de que no todas las sentencias son exigibles, sino sólo aquéllas que no están sujetas a oposición o apelación y las que han sido declaradas por el juez provisionalmente ejecutorias.

Las clasificaciones expuestas anteriormente, no son las únicas, puesto que los criterios para hacer una clasificación de la sentencia varían, sin embargo, la gran mayoría de los autores coincide con las que ya se han expresado y que concuerdan con nuestra legislación.

4. Requisitos relativos a la forma y al fondo de las sentencias

Eduardo J. Couture, en su concepto de sentencia, expresa que aparte de ser un acto y un hecho jurídico es también "un documento porque registra y representa una voluntad jurídica."²⁰

¹⁹ Alfredo Rocco, *op. cit.*, p. 245.

²⁰ Eduardo J. Couture, citado por Carlos Arellano García, *op. cit.*, p. 433.

Tal voluntad debe de plasmarse a través de una forma escrita, puesto que es una exigencia de nuestro Derecho garantizar al gobernado que cualquier acto de autoridad que interfiera en su esfera jurídica sea por escrito.

Nuestra Constitución, en su ART. 16, establece que 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.²¹

De tal suerte que si la sentencia es un acto de autoridad cuya emisión va a trascender y va a causar un efecto en el gobernado, es indispensable que sea por escrito.

Al ser un documento la sentencia, ésta debe de cumplir con determinados requisitos al momento de su emisión:

a) Requisitos de forma

Conforme a nuestra legislación procesal, en su estructura la sentencia debe contener cuatro secciones o partes: I. El preámbulo; II. Los resultandos; III. Los considerandos; IV. Los puntos resolutivos.

Acerca de la forma de la sentencia, el profesor Cipriano Gómez Lara expresa que "aunque la Legislación Procesal Civil del Distrito Federal haya pretendido desterrar usos tradicionales en la redacción de las sentencias, estos usos han sobrevivido en lo que tienen de utilidad, y de acuerdo con ellos, subsisten las partes denominadas de resultandos y considerandos, como integrantes de toda sentencia."²²

No obstante el criterio antes expresado, la sentencia debe contener los requisitos expuestos, porque es una garantía de seguridad para el gobernado constatar a través de los resultandos y considerandos que el juzgador ha tomado en cuenta, al momento de emitir su resolución, las circunstancias, hechos y

²¹ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 3a. ed., Mc Graw Hill, México, 2001, (Serie Jurídica), de ahora en adelante cuando mencionemos esta Constitución nos referiremos a la presente edición.

²² Cipriano Gómez Lara, *Teoría general del proceso*, 9ª. Ed., Haría, México, 1996, p. 381.

razonamientos jurídicos expresados por él, por lo que tal resolución será resultado del juicio lógico-jurídico que se haga de ellos.

A continuación analizaremos los requisitos que forman la estructura de la sentencia.

- i. **Preámbulo.** Debe señalarse lugar, fecha, tribunal del cual emana la resolución, los nombres de las partes. Es decir, se deben de contener todos los datos que tengan como propósito identificar plenamente el asunto.
- ii. **Resultandos.** En los resultandos encontramos los antecedentes del asunto, las posiciones de cada una de las partes, sus afirmaciones, argumentos y medios probatorios que han ofrecido. En esta parte el tribunal no hace ninguna consideración relativa a lo que ha sido presentado por las partes.
- iii. **Considerandos.** Es el momento en que el juez considera lo actuado por las partes y emite su opinión a través de argumentos lógico-jurídicos encaminados a dar solución a la situación concreta controvertida que le ha sido planteada.

Cipriano Gómez Lara, al respecto, comenta: "Es aquí donde, después de haberse relatado en la parte de resultandos toda la historia y todos los antecedentes del asunto, se llega a las conclusiones y a las opiniones del tribunal, resultado de la confrontación entre las pretensiones y las resistencias, y también a través de la luz que las pruebas hayan arrojado sobre la materia de la controversia."²³

La palabra "considerando" tiene un significado forense propio, que hace referencia a los motivos que preceden y explican el sentido de la resolución.

El juzgador, en los considerandos, toma en cuenta los siguientes puntos;

- a) La procedencia de la vía, es decir, que sea competente el juez que va a conocer el asunto.
- b) Análisis y examen de las disposiciones legales en las que se apoyaron las acciones y excepciones de las partes.

²³ Gómez Lara, *op. cit.*, p. 381.

- c) El juzgador determinará qué hechos de los aducidos por las partes han quedado probados, para tal efecto hará las valoraciones correspondientes de los diversos medios de prueba.
 - d) Examen de los argumentos jurídicos hechos valer por las partes.
 - e) Resolverá en párrafos especiales las cuestiones incidentales.
 - f) El juzgador, a través de argumentos lógico-jurídicos, llegará a sus propias conclusiones e indicará el sentido de la sentencia respecto de las pretensiones demandadas para decidir en favor o en contra, total o parcialmente, respecto de las acciones y excepciones y demás cuestiones hechas valer en el juicio.
- iv. **Puntos resolutivos.** "Los puntos resolutivos de toda sentencia, es la parte final de la misma, o sea, en donde se precisa de forma muy concreta, si el sentido de la resolución es favorable al actor o al reo; si existe condena y de cuánto monto es ésta, se precisan los plazos para que cumpla la sentencia y, en resumen, se resuelve el asunto."²⁴

De esta manera, en los puntos resolutivos se puntualiza por parte del juzgador el sentido del fallo, en donde se contiene el acto de autoridad estatal jurisdiccional, engendrándose con esto derechos y obligaciones para los gobernados, refiriéndose normalmente a lo siguiente: a) que la vía intentada ha sido la adecuada, b) que el actor probó total o parcialmente el fundamento de sus acciones o que no las probó, c) que el demandado probó total o parcialmente el fundamento de sus defensas o excepciones o que no las probó, d) que la acción o las excepciones fueron procedentes, e) que se condena o se absuelve.

b) Requisitos de fondo

Así como la sentencia tiene requisitos relativos a la forma, a los cuales el juzgador se debe de ceñir, de la misma manera debe de apegarse a determinadas reglas jurídicas que van al fondo del asunto que se está dilucidando, cuestiones tales

²⁴ Gómez Lara, *op. cit.*, pp. 381- 382.

como la congruencia, la motivación y exhaustividad, aspectos que se transforman en esenciales del contenido de la sentencia.

Congruencia de la sentencia. La congruencia significa, dentro del ámbito de la sentencia, aquella conformidad en cuanto a la extensión, concepto y alcance entre lo resuelto por el órgano jurisdiccional y las pretensiones que las partes han formulado en el juicio.

Es decir, debe existir identidad entre lo resuelto y lo controvertido. Por lo que no deberán conceder aquello que no ha sido solicitado, ni deberán dejar de actuar según las reclamaciones expresadas por los litigantes.

Motivación de la sentencia. Es aquella obligación que tiene el órgano jurisdiccional de expresar los motivos, razones y fundamentos de su resolución.

La motivación de la sentencia constituye, en sí, un freno o un obstáculo que se opone a la arbitrariedad judicial, puesto que se obliga al órgano jurisdiccional a dar razón y fundamento de su fallo.

Dicha obligación tiene su fundamento legal en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que "nadie podrá 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..."

En ese orden de ideas, al ser la sentencia un acto del Estado, que sin duda va a interferir en la esfera jurídica de los gobernados, ésta deberá de ceñirse al mandato constitucional de estar fundada y motivada.

Carlos Arellano García, refiriéndose al jurista español Jaime Guasp, señala que:

"La motivación es una parte de la sentencia en la que se contiene el desarrollo del juicio mental realizado por el órgano jurisdiccional y cuya conclusión es el fallo. Juzga que esta parte de la sentencia comprende tanto la invocación de los motivos de hecho como los de derecho. Entre los motivos de hecho considera que están incluidos los hechos en que se fundan las partes, las pretensiones de las mismas, que están enlazadas con las cuestiones que deben resolverse, exponiéndolos en párrafos separados, claros y concisos y entre los motivos de derecho se encuentran, no ya los

fundamentos de derecho aducidos por la parte sino sobre todo, las razones y fundamentos legales que estime procedente el juzgador, para el fallo, como cita de leyes, y doctrina, aplicables, también se expresarán en párrafos separados.²⁵

Exhaustividad de la sentencia. "Una sentencia es exhaustiva en cuanto que ha tratado todas y cada una de las cuestiones planteadas por las partes, sin dejar de considerar ninguna."²⁶

Esto es, que el órgano jurisdiccional analizará tanto los puntos controvertidos, principales e incidentales, como los actos y constancias que obren en autos, lo anterior es con el fin de que el juzgador tenga una visión total de lo controvertido por cada una de las partes.

5. Sentencia ejecutoria, cosa juzgada y sentencia firme

a) Sentencia ejecutoria

Se entiende que una sentencia se convierte en ejecutoria cuando no puede ser impugnada por ningún recurso ordinario, pero sí puede hacerlo por alguno extraordinario.

La sentencia ejecutoria tiene la autoridad de la cosa juzgada formal, pero no necesariamente de la cosa juzgada material; carece de esta última porque, según su propia definición, puede ser revocada o nulificada mediante un recurso extraordinario.

Clasificación: Las sentencias ejecutorias lo son ya por ministerio de ley o por declaración judicial.

El ART.355 del Código Federal de Procedimientos Civiles expresa, que: "Hay cosa juzgada cuando la sentencia ha causado ejecutoria."

¿En qué casos causa ejecutoria una sentencia?

²⁵ Carlos Arellano García, *op. cit.*, p. 465.

²⁶ *Ibidem*, p. 385.

Conforme al ART. 356 del Código Federal de Procedimientos Civiles, causan ejecutoria las siguientes sentencias:

- "I. Las que no admitan ningún recurso;
- "II. Las que, admitiendo algún recurso, no fueren recurridas, o habiéndolo sido, se haya declarado desierto el interpuesto, o haya desistido el recurrente de él, y
- "III. Las consentidas expresamente por las partes, sus representantes legítimos o sus mandatarios con poder bastante."

Ahora bien, las fracciones I y III causan ejecutoria por ministerio de Ley, es decir que no se requiere trámite alguno para que cause ejecutoria la sentencia, ni tampoco se requiere que el juez haga declaración alguna, y la fracción II requiere de una declaración judicial que deberá ser hecha a petición de parte.

La declaración de que una sentencia ha causado ejecutoria no admite ningún recurso ordinario, pero sí uno extraordinario, por lo que puede promoverse el amparo.

b) Cosa Juzgada

La cosa juzgada puede entenderse en dos sentidos: formal o procesal y sustancial o material.

Formal o procesalmente, la cosa juzgada significa la imposibilidad de impugnación de la sentencia recaída en un proceso, bien porque no exista recurso contra ella, bien porque se haya dejado transcurrir el término señalado para interponerlo.

En sentido sustancial, la cosa juzgada consiste en la indiscutibilidad de la esencia de la voluntad concreta de la ley afirmada en la sentencia. La eficacia de la cosa juzgada en sentido material se extiende a los procesos futuros; en consecuencia, lo que se establece en la sentencia y alcanza autoridad de cosa juzgada no puede ser objeto de nuevo juicio. Consiste, en sí, en la imposibilidad de examinar una nueva pretensión idéntica a la ya resuelta.

Al respecto, Eduardo Pallares opina:

"Que la cosa juzgada en sentido formal, consiste en la fuerza y en la autoridad que tiene una sentencia ejecutoria en el juicio en que se pronunció, pero no en juicio diverso. La cosa juzgada material es contraria a la anterior y su eficacia trasciende a toda clase de juicios. Además, la primera puede ser destruida mediante los recursos extraordinarios que otorga la ley contra las sentencias ejecutorias, y según algunos autores opinan, también puede serlo mediante un juicio autónomo que nulifique la sentencia base de la cosa juzgada."²⁷

A propósito de la cosa juzgada formal y material, Jesús González Pérez designa a la primera simplemente como firmeza, implicando la imposibilidad de interponer recursos ordinarios y extraordinarios contra el fallo, reservándose el término cosa juzgada para la segunda. Ambos conceptos son distintos y perfectamente separables, ya que, si bien la firmeza es un requisito de la cosa juzgada, no siempre que se produce la firmeza se da la cosa juzgada.²⁸

La cosa juzgada, en el pensamiento de los procesalistas, establece la presunción *juris et de jure* de que la ejecutoria se tiene por verdad legal inalterable (es decir, que contiene la verdadera y exacta aplicación de la norma legal al caso en concreto) y no puede, por tanto, impugnarse, ni modificarse por motivo, autoridad, ni tribunal alguno.

Ugo Rocco define la cosa juzgada como "la cuestión que ha constituido el objeto de un juicio lógico de parte de los tribunales, o sea una cuestión sobre la cual ha intervenido un juicio que la resuelve mediante la aplicación de una norma general al caso concreto, y justamente porque ha constituido el objeto de un juicio lógico."²⁹

²⁷ Eduardo Pallares, *Derecho procesal civil*, 12a. ed., Porrúa, México, 1968, pp. 436-437.

²⁸ Jesús González Pérez, *La sentencia administrativa su impugnación y efectos*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1954, p. 217.

²⁹ Ugo Rocco, citado por Eduardo Pallares, *Derecho procesal civil*, *op. cit.*, p. 436.

Al respecto, Chiovenda define a la cosa juzgada como ficción de verdad, como una verdad formal, como una presunción de verdad; se dice una cosa sólo exacta en el sentido de que para la mayor parte de las personas extrañas al pleito la sentencia del juez aparece como cosa conforme a la verdad; pero ésta no es más que la justificación social de la cosa juzgada, puesto que jurídicamente la cosa juzgada no hace referencia a la afirmación de la verdad de los hechos, sino a la existencia de una voluntad de la ley al caso concreto.³⁰

El Código Civil del Distrito Federal de 1884 definió la cosa juzgada en los siguientes términos: "La cosa juzgada es la verdad legal y contra ella no se admite prueba ni recurso alguno en contrario." De tal definición se percibe cómo se contemplaba la naturaleza jurídica de la sentencia. Según dicho Código las sentencias tienen por objeto establecer la verdad sobre los hechos controvertidos, sin embargo, se olvidó que detrás del fallo hay un mandato que deviene de la ley.

El Código Federal de Procedimientos Civiles en su ART. 354 define que "La cosa juzgada es la verdad legal".

De la cosa juzgada dimana el efecto legal de ser irrevocable y, en principio, inmutable. De ella devienen la acción de cosa juzgada y la excepción de cosa juzgada.

Respecto de la primera, compete la acción a la parte que obtuvo la resolución favorable para hacer efectivo lo resuelto y lo ordenado en la sentencia, a través de la ejecución de ésta, siempre que dicha acción no prescriba.

Ahora bien, por lo que hace a la excepción de cosa juzgada, ésta podrá oponerse cuando la sentencia que favorece a cualquiera de las partes es demandada en un juicio posterior; puede alegarla si la prestación que se le demanda está en pugna con lo resuelto por la sentencia ejecutoria.

Para ello se requiere necesariamente, que el objeto de la acción que se pretende ejercitar coincida por completo con el de la sentencia anteriormente pronunciada de la que dimanan los efectos de la cosa juzgada. Es decir, que necesariamente deben concurrir identidad en las cosas, las causas, las personas y la calidad con que lo fueron.

³⁰ José Chiovenda, *op. cit.*, p. 463.

La cosa juzgada reside en la parte resolutive que contiene la decisión de los puntos controvertidos, también la encontramos en los considerandos, puesto que éstos contienen la interpretación, razones y fundamentos por los cuales el juez llega a una conclusión que se ve reflejada en los resolutivos.

En suma, las notas esenciales de la cosa juzgada conforme a nuestra legislación son la inmutabilidad y la imperatividad de lo resuelto por ella. Como hemos analizado, la sentencia ejecutoriada tiene la autoridad de cosa juzgada formal.

La sentencia ejecutoriada produce, entre uno de sus más importantes efectos, la de adquirir la cualidad de ser ejecutable mediante la coacción estatal en caso de que no se realice el cumplimiento voluntario de los deberes y obligaciones establecidos en ella.

Así, el ART.407 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece qué documentos motivan ejecución y entre ellos está la sentencia ejecutoriada, tal y como a continuación transcribimos:

CAPÍTULO II

Documentos ejecutivos.

ART. 407. Motivan ejecución.

I. Las sentencias ejecutoriadas.

c) Sentencia firme

La firmeza de una sentencia se traduce en la cosa juzgada formal, es decir cuando no quepa contra la sentencia recurso ordinario alguno; sin embargo, la firmeza y la cosa juzgada, en opinión de Jesús González Pérez, son conceptos distintos, ya que si bien la firmeza es un requisito de la cosa juzgada, no siempre que se produce la firmeza se da la cosa juzgada.

6. Ejecución de las sentencias

El cumplimiento de una conducta ordenada a través de una sentencia puede ser voluntario o puede ser forzoso.

Al cumplimiento voluntario se le da la denominación de "cumplimiento". Al cumplimiento forzoso se le da la denominación procesal de "ejecución".

La voz *ejecución* se emplea cuando se presiona al sujeto obligado al cumplimiento forzado de la conducta debida; su fin es buscar que no queden fallidas, por voluntad del vencido, las pretensiones del vencedor que tiene reconocido su derecho a través de la sentencia.

De esta manera, el cumplimiento voluntario de la sentencia elimina, por tanto, la necesidad de su ejecución forzosa.

La ejecución de la sentencia está clasificada dentro de lo que se conoce como vía de apremio, entendiéndose por ésta el procedimiento que ha de seguirse dentro del juicio a través del cual se busca ejecutar cualquier mandato legítimo de autoridad competente. Al respecto Eduardo Pallares opina que "mediante dicha vía se manifiesta lo que los autores clásicos llaman el imperio mixto del juez, que presupone el poder jurisdiccional de coerción."³¹

De aquí se desprende que existe en el apremio un imperio por el que se constriñe a la realización forzada de una conducta.

Eduardo J. Couture, acerca de la ejecución de la sentencia expresa que "la ejecución es el conjunto de actos dirigidos a asegurar la eficacia práctica de la sentencia".³²

Es decir, que a través de un conjunto de actos realizados por parte del órgano jurisdiccional, se busca hacer efectiva la voluntad concreta de ley plasmada en la sentencia.

Asimismo Eduardo J. Couture considera que:

La sentencia es coercible... y la coerción permite algo que hasta el momento de la cosa juzgada era jurídicamente imposible: la invasión de la esfera individual ajena y su transformación material para dar satisfacción a los intereses de quien ha sido declarado triunfador en la sentencia. Ya no se trata de obtener algo con el concurso del adversario, sino, justamente en contra de su voluntad. Ya no se está en presencia de un 'obligado' como

³¹ Eduardo Pallares, *Derecho procesal civil*, op. cit., p. 499.

³² Eduardo J. Couture, citado por Carlos Arellano García, op. cit., p. 571.

en la relación de derecho sustancial, sino en presencia de un '*subjetus*', de un sometido por la fuerza coercible de la sentencia.³³

De esta manera, lo único que subsiste después de un juicio es la sentencia que representa la voluntad de la Ley aplicada al caso concreto. Tal voluntad no debe quedar desatendida por el obligado quien deberá cumplir aun a pesar de su voluntad. De aquí que se justifique plenamente la existencia de la ejecución para que la eficacia de la sentencia no se limite a una mera declaración del derecho.

Antes de obtener el cumplimiento forzado de una sentencia ha de empezarse por pedir el señalamiento de un término para que el obligado por la sentencia proceda a su cumplimiento voluntario.

La regla es que las sentencias, para ser ejecutadas, necesitan ser firmes, es decir, que gocen de autoridad de cosa juzgada formal, pero existen algunas excepciones que permiten la ejecución provisional de las sentencias que no revistan este carácter, en casos y condiciones que establezca la ley y con las garantías necesarias para salvaguardar los intereses de los favorecidos por la resolución judicial.

7. Los fines del Derecho

Al plantear el estudio de los fines del Derecho nos remitiremos a la distinción escolástica entre *finis operis* y el *finis operantis* que hace el maestro Rafael Preciado Hernández:

"Todo instrumento tiene un fin propio (que es el *finis operis*), en razón del cual se juzga su calidad de bueno o malo, y en razón del cual se determinan los fines para los cuales puede ser utilizado. Un arma de fuego tiene como fin propio el disparar un proyectil en determinada dirección ...; es buena si lanza el proyectil en la dirección exacta que indica la mira, mala, si carece de precisión... Y naturalmente se puede establecer una serie de grados en la perfección o imperfección de los instrumentos, pero tal gradación sólo es posible con referencia al fin propio del instrumento.

³³ *Ibidem*, p. 572.

"Es sobre este fin propio del instrumento en el cual se apoyan los fines de quien lo utiliza (o *finis operantis*) ... El arma de fuego es buena o mala, independientemente del fin a que sea destinada, ya sea que la utilice en legítima defensa, o en el deporte de la caza, e incluso para cometer un asesinato. Estos fines se justifican o reprueban a la luz de la moral, no desde el punto de vista de la Técnica a la cual pertenece el arma de fuego en su calidad de instrumento... Cabe distinguir el fin intrínseco, inmediato, esencial del instrumento, de los fines extrínsecos, mediatos, que no son propios del instrumento sino de quien lo utiliza."³⁴

Trasladando tales ideas al Derecho, es evidente que éste es un instrumento en manos de la autoridad, de tal manera que puede ser utilizado para diversos fines extrínsecos, porque el *finis operantis* puede ser de muy diversas formas, las cuales podrían tener algunos aspectos justificables, sin embargo, de ser alegados éstos como únicos móviles no podría convencer a los miembros de la sociedad, porque el instrumento se estaría utilizando para fines inadecuados. El *finis operantis* del Derecho no puede ser más que el bien común.

De tal manera que el fin del Derecho consiste en garantizar que por la justicia, el orden y la seguridad, se creen las condiciones que permitan a la sociedad realizar su bien, el bien de todos, el bien común.

El bien común es el conjunto organizado de las condiciones sociales gracias a las cuales la persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual.

Para lograr el bien común, el Estado se sirve de la justicia y de la seguridad para darle al hombre como destinatario supremo y protagonista los elementos necesarios que garanticen su bienestar.

Justicia significa igualdad, no tratamiento igual de todos los hombres y de todos los hechos, sino aplicación de una medida igual. El tratamiento mismo será diferente en la medida en que difieren los hombres y los hechos; y habrá no una igualdad de tratamiento absoluto, sino proporcional.

³⁴ Rafael Preciado Hernández, citado por Miguel Villoro Toranzo, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa, México, 1966, p.p. 221-222.

Además la justicia también exige que las normas que regulan este tratamiento sean generales. En ese orden de ideas la justicia está caracterizada por los principios de la igualdad y de la generalidad.

La seguridad, en su sentido más general, es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que si éstos llegan a producirse, le sean asegurados por la sociedad su protección y la reparación; de tal manera que el individuo está en seguridad cuando tiene la garantía de que su situación no será modificada sino por procedimientos societarios y conforme a la ley. Así las cosas, se entiende por seguridad la certidumbre del derecho.

La justicia y la seguridad son el fin intrínseco del Derecho, en cuanto a que éste no puede nacer como Derecho si no se dirige a una solución justa y de certeza (Es el *finis operis*).

En el Estado, los gobernantes, los legisladores y los jueces, tienen evidentemente un fin cuando deciden sobre el derecho, cuando lo promulgan o cuando lo dan, pero no lo hacen de manera arbitraria, sino en vista de obtener un resultado determinado conforme a la justicia y a la seguridad para proteger el bien común (*finis operandi*).

Trasladándonos al tema de estudio en cuestión, toda sentencia es una aplicación práctica del Derecho, puesto que en ella se reduce el contenido general y abstracto de una o varias normas a una situación concreta en la cual existen uno o varios seres concretos que están obligados a dar, hacer o no hacer algo determinado en beneficio de otro u otros seres concretos.

Pero tal acto, para completarse, debe ser ejecutado en la realidad, porque sólo así hay materialización efectiva del derecho contenido en tal sentencia. La ejecución puede ser voluntaria o forzosa. El principio es que tal mandato debe cumplirse principalmente por la confianza de la sociedad en las leyes y en los órganos del Estado que las aplican.

La ejecución forzosa de la sentencia es el empleo de la fuerza que utiliza el Estado para cumplir con los fines del Derecho; para proteger el bien común a

través de la justicia y de la seguridad, obligando incluso al renuente, con el empleo de la fuerza, al cumplimiento de ésta aún en contra de su voluntad.

Lo anterior es así porque al ser la justicia y la seguridad un fin intrínseco del Derecho, debe de asegurarse al gobernado que la sentencia que ha sido dictada por uno de los órganos encargados de decir el derecho que le corresponde a las partes que acudieron a su jurisdicción, no quedará sin ejecutarse; es por eso que si el fin del derecho es el bien común, el órgano que dictó tal resolución debe garantizar que éste llegue al gobernado, evitando, en consecuencia, que quede en un estado de incertidumbre al tener reconocido un derecho pero no la certeza de que éste se aplique o se cumpla efectivamente por la parte que deba hacerlo. Por esta razón ninguna sentencia puede quedar incumplida.

Villoro Toranzo opina, acerca de la coacción, que debe ejercerse para obligar a que se cumpla lo establecido por el Derecho, de la siguiente manera: "el Derecho antes que nada es un orden directivo, regulador de las voluntades dispuestas a colaborar al bien común, es un orden de libertad, sólo en forma supletoria y para aquellos que no quieren colaborar al bien común, es un orden coactivo."³⁵

La coacción es un medio a través del cual un órgano de autoridad puede hacer cumplir sus determinaciones,³⁶ sin que esto sea la esencia del Derecho, muy al contrario, es sólo un medio para que los fines del Derecho sean cumplidos, y tan es así que todo ordenamiento jurídico considera el uso de la fuerza como el último recurso. Sin embargo, el Derecho es coactivo porque de esta manera protege el fin por el cual tiene plena existencia: el bien común.

³⁵ Rafael Villoro Toranzo, *op. cit.*, p. 452.

³⁶ Sin embargo, no debemos confundir la sanción con la coacción. "Aquella es una consecuencia normativa de carácter secundario; éstos constituyen su aplicación o realización efectiva. Coacción es, por tanto, la aplicación forzada de la sanción. Cuando un juez dicta sentencia, condenando a una persona a que pague lo que debe, aplica una sanción; pero si el demandado no cumple voluntariamente con el fallo, tiene el actor derecho a pedir que la sanción se imponga por la fuerza. El secuestro de bienes del deudor, y el remate de los mismos por el poder público, a fin de dar cumplimiento a la resolución judicial, representan, en el caso del ejemplo, una forma de coacción." Eduardo García Maynez, *Introducción al estudio del derecho*, 17a. ed., Porrúa, México 1995, p. 298.

B) Surgimiento del Contencioso Administrativo

1. Francia

El Contencioso Administrativo nace como una defensa del particular frente a la Administración Pública, representada ésta a través de órganos y entidades, constituyéndose con esto una instancia u oportunidad del gobernado para lograr la defensa de sus derechos e intereses cuando se vea afectado por un acto administrativo de autoridad, cuando se considera ilegal.

Dicho Contencioso Administrativo se caracteriza por la creación de Tribunales Administrativos situados en la esfera del Poder Ejecutivo, con plena autonomía e independencia del Poder Judicial.

¿Cuál es el origen del Contencioso-Administrativo?

El Contencioso Administrativo nace en Francia, en 1790, como producto de la gran desconfianza que los revolucionarios franceses tenían del poder judicial, la razón es que éste había sido un órgano de la monarquía en donde el poder del monarca fue absoluto hasta 1789, fecha en la que se gesta la Revolución Francesa, culminando con la victoria del pueblo francés que desemboca en la *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano*.

A partir de este momento se dio nacimiento a la justicia administrativa, situada dentro de la esfera del Poder Ejecutivo y con una estricta prohibición de interferencia a los tribunales judiciales, los cuales eran los únicos que existían y que fueron creados por el régimen monárquico, de intervenir en los asuntos de la Administración Pública, tal y como lo establece la Ley de 16-24 de agosto de 1790, Título II, ART.13; que a continuación se transcribe:

Las funciones judiciales son distintas y permanecerán siempre separadas de las funciones administrativas. Los jueces no podrán, bajo pena de destitución, perturbar en forma alguna las operaciones de los cuerpos administrativos.³⁷

³⁷ Alfonso Cortina Gutiérrez, *Ensayos jurídicos en materia tributaria*, Themis, México, 1993, p. 196.

De esta manera surge en Francia la llamada "Justicia Administrativa", la cual se inició con el Consejo de Estado, único órgano encargado de conocer y resolver los juicios administrativos que se le presentasen.³⁸

Dicho Consejo de Estado es el antecedente más remoto de nuestro Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El maestro Alfonso Nava Negrete al respecto opina:

"Cuando se creó el Consejo de Estado en Francia, nació precisamente por desconfianza a los Tribunales del Poder Judicial bajo un principio distinto al nuestro, por una supuesta violación a la división de poderes consistente en que el Poder Judicial no debiera revisar los actos de otro poder, el administrativo. Que el Poder Ejecutivo debiera tener su propio Tribunal para que revisara sus propios actos y no un Tribunal ajeno o un órgano o un poder distinto, que según ellos, se entendería como una violación al principio constitucional de división de poderes."³⁹

No sólo se buscaba que un tribunal distinto al judicial juzgara las cuestiones administrativas, ello como ya dijimos con base en el principio de la división de poderes, sino también que fuera un tribunal ampliamente conocedor, en resumen, un órgano especializado en la materia.

³⁸ *Ibidem*, p.197.

Desde la Revolución de 1789, ha existido en Francia una estricta división de poderes. La separación misma de los dos órganos jurisdiccionales tiene su origen en los dos primeros textos revolucionarios cuyas asambleas inspiradas en el pensamiento político de Montesquieu y de Rousseau, consagraron en los términos siguientes que Hauriou calificó de "lapidarios", la estricta prohibición a los tribunales judiciales, únicos que existían en el Antiguo Régimen, de intervenir en los asuntos de la administración pública:

"Los tribunales... no pueden intervenir en funciones administrativas o citar ante ellos a los administradores, por razón de sus funciones". 3 de septiembre de 1973, Art. 3.

"Se dan prohibiciones terminantes a los tribunales, de conocer de actos administrativos, de cualquier especie que sean". Ley 16, fructidor, año III. (El énfasis de estas palabras no se encuentran en el texto original en francés).

³⁹ Alfonso Nava Negrete, *Autonomía y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1995, p. 101.

Al crearse el Consejo de Estado Francés, el procedimiento iniciado por una determinada controversia en materia administrativa entre el gobernado y la administración era instruido por éste, pero la resolución definitiva era dictada por el soberano y de ahí se desprende que era un órgano que ejercía una función de jurisdicción retenida.

Se conceptúa la jurisdicción como una función soberana del Estado, realizada a través de una serie de actos que están proyectados o encaminados a la solución de un litigio o controversia mediante la aplicación de una ley general a ese caso concreto controvertido, para solucionarlo o dirimirlo.

Ahora bien, un órgano es de jurisdicción retenida cuando se encuentran dentro de la esfera de la Administración Pública y aunque tiene determinada independencia funcional, sus resoluciones requieren de la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía. Es decir, que se actúa por mandato y bajo los lineamientos establecidos por el superior jerárquico.

Más tarde el Consejo de Estado Francés se convirtió en un tribunal de Jurisdicción Delegada, entendiéndose por ésta, que el tribunal administrativo que se encuentra dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, con independencia administrativa en su actuación, dicta resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace en nombre de la Administración Pública.

De esta manera, el Consejo de Estado emitía resoluciones en nombre de la Administración Pública, las cuales eran definitivas e irreversibles, ya que constituía el único órgano encargado de conocer y decidir sobre los juicios administrativos, los cuales eran de única instancia.

Al ser así lo anterior, provocó las siguientes consecuencias:

- a) La jurisprudencia emitida por el Consejo desarrolló una gran unidad en cuanto a los principios que rigen la vida jurídica de la administración pública.
- b) Sin embargo, al ser el Consejo de Estado el único órgano de impartición de justicia administrativa, se creó una grave concentración de asuntos, provocándose con ello un gran rezago.

Para 1954, entró en vigor una reforma que buscó acabar con el rezago de asuntos, la cual, básicamente consistió en crear 28 tribunales administrativos a los que se les atribuyó la competencia para resolver los juicios en una primera instancia y que conocerían del asunto conforme a la circunscripción del lugar en que se encontrara la autoridad que dictó la resolución impugnada. Las sentencias que emitieran los tribunales administrativos podían recurrirse a través de la apelación, la cual era el recurso que abría las puertas a la segunda instancia, misma que estaba a cargo del Consejo de Estado.

Con tal reforma el Consejo de Estado se transformó en un tribunal de segunda instancia, que pasó a resolver en apelación las sentencias definitivas o interlocutorias dictadas por los nuevos tribunales administrativos.

Ahora bien, dentro de dicho sistema francés se desarrollaron cuatro recursos contenciosos administrativos:

- a) el de represión,
- b) el de interpretación,
- c) el de anulación,
- d) el de plena jurisdicción;

siendo estos últimos dos las más importantes formas encaminadas a dirimir las controversias del gobernado frente a la administración pública.

a) Contencioso de Represión

Tal sistema está encaminado a revisar, imponer o modificar las sanciones administrativas. En virtud de esto, existen dentro del marco jurídico francés dos principios que se conocen con el nombre de Privilegio del Preatable y de Acción de Oficio.

En virtud del privilegio del Preatable, la Administración puede en forma unilateral dictar actos que son obligatorios para el particular, sin necesidad de acudir ante un órgano jurisdiccional para imponer una determinada situación jurídica. Es decir, se le dispensa de acudir a un proceso declarativo para obtener una sentencia o resolución en virtud de las cuales se le reconozca su pretensión.

Ahora bien, por lo que hace a la Acción de Oficio, la autoridad tiene a su favor la ejecución forzosa del contenido de un acto administrativo, sin necesidad de que la autoridad tenga que recurrir a un juez para obtener un título que la faculte a ejecutar, contra la voluntad del obligado, lo dispuesto en un acto administrativo.

De esta manera, dentro del Contencioso de Represión los órganos de la Administración están facultados para imponer las sanciones fiscales correspondientes.

b) Contencioso de Interpretación

Por virtud de este sistema se determina el sentido de los actos administrativos, por parte de los órganos de la autoridad administrativa que los haya emitido.

El objeto de este contencioso es que el juez administrativo decida una cuestión previa, relacionada con la interpretación que pida el juez judicial sobre un acto del que derivan consecuencias controvertidas entre particulares, por lo que, a través de este recurso, se aclara al juez cuál es el sentido que debe atribuirse, cuáles son los efectos y cuál es la apreciación de validez de un acto administrativo.

c) Contencioso de Anulación

En dicho Contencioso se hace referencia al conjunto de contiendas administrativas en las que el juez simplemente anula el acto administrativo impugnado a iniciativa del recurso por exceso de poder, cuyo único propósito es el de establecer una vía procesal idónea para recurrir un acto, por existir inarmonía entre el mismo y la ley. Es un control de la legalidad del acto.

El recurso de anulación está dirigido siempre en contra de un acto administrativo que emana unilateralmente de un órgano del Estado, dentro de su actuación soberana, de su poder de imperio; acto que por el interés general que

corresponde al campo de derecho público en el que se desarrollan las funciones estatales, es ejecutable *per se*, sin previas formalidades del orden judicial.⁴⁰

En sí, la finalidad del Contencioso de Anulación es perseguir únicamente el restablecimiento de la legalidad violada cuando los órganos de la Administración Pública han actuado con exceso de poder.

George Vedel define el recurso por exceso de poder de la siguiente manera: "El recurso por exceso de poder es la acción por la que una persona que tenga un interés puede provocar la anulación de una decisión ejecutoria por un juez administrativo, por razón de la ilegalidad de esta decisión."⁴¹

La ilegalidad de las resoluciones que se pretende sean anuladas por el tribunal administrativo son: la incompetencia de la autoridad que las dicta, defectos formales del procedimiento administrativo, violación de la ley que debió aplicarse y desvío de poder.

En ese tipo de contencioso el juez no tiene todas las facultades habituales del juez de un tribunal judicial, puesto que no puede más que pronunciar la anulación del acto que se le ha sometido sin poder modificarlo o reformarlo.

Tal sistema fue instituido por primera vez en la Ley del 24 de mayo de 1872, es obra cabal de la Jurisprudencia del Consejo del Estado, y vio su origen no como un imperativo de la ley, sino de la autoridad legal de la jurisprudencia del "Conseil d'Etat". Actualmente está previsto en el ART. 32 de la Ordenanza del 31 de julio de 1945.

d) Contencioso de Plena Jurisdicción

Tal contencioso se conoce en Francia como el contencioso ordinario y fundamentalmente consiste en un reconocimiento jurisdiccional de un derecho violado y la reparación de esa violación por la reforma del acto que lo vulnera.

El juez que conoce del recurso de plena jurisdicción, una vez que constata la existencia y violación del derecho subjetivo, procede no sólo a dictar una

⁴⁰ Hauriou citado por Cortina Gutiérrez, *op. cit.*, p. 170.

⁴¹ George Vedel, citado por Cortina Gutiérrez, *ibidem.*, p. 174

resolución en virtud de la cual anule el acto administrativo, sino también, al dictar tal resolución, busca el reconocimiento o reparación del derecho subjetivo violado y puede reformar o sustituir el acto administrativo impugnado. De tal manera que en este tipo de contencioso las facultades del juez son amplias y variadas

Existe plena jurisdicción si el juez tiene todos sus poderes habituales, como en el proceso civil en el que se reclaman las consecuencias patrimoniales de un acto o de un hecho ilegales, cuando se pide la nulidad de éste. La indemnización es una, pero no la única, de las características de la plena jurisdicción.⁴²

2. México

Los antecedentes históricos del contencioso administrativo en México se encuentran en la Ley de Lares de 1853, en la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta de 1925, en la Ley de la Tesorería de la Federación de 1927, en la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y en los tres Códigos Fiscales de la Federación de 1938, 1966 y 1981, de los cuales haremos un breve análisis.

a) Ley para el arreglo de lo Contencioso Administrativo

El 25 de noviembre de 1853 se creó la Ley de Lares, uno de los antecedentes más importantes del establecimiento del sistema contencioso administrativo de corte francés. En dicha ley se inició la formación de tribunales administrativos autónomos, con separación expresa del orden judicial, es decir, se les prohíbe a los tribunales judiciales actuar sobre las cuestiones de la Administración, norma que rompió con la tradición judicialista en nuestro país. Lo anterior es así, porque en su artículo primero estableció:

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

⁴² Cortina Gutiérrez, op. cit., p. 210.

Dicha ley fue redactada por Teodosio Lares Vivero, quien influenciado por la legislación francesa formuló el proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo creando, para la solución de controversias, un tribunal administrativo de Justicia retenida, inspirado en la figura del Consejo de Estado Francés.

Sin embargo, mucho se dijo que esta ley era violatoria de la división de poderes y, por tanto, inconstitucional, como lo expresa Manuel Lucero Espinoza:

“Este planteamiento provocó diversas controversias, hasta el punto de que siendo Ignacio L. Vallarta Ministro de la Suprema Corte de Justicia sostuvo la inconstitucionalidad de dicha ley, ya que se le consideraba violatoria de la división de poderes, porque la existencia del Consejo de Estado, como Tribunal Administrativo, implicaba, en materia administrativa la reunión de dos poderes, el Ejecutivo y el Judicial, en la persona del Presidente de la República.”⁴³

Dicha ley fue declarada inconstitucional, pero habría de ser uno de los antecedentes más importantes para el establecimiento del sistema contencioso administrativo en México, tal y como a continuación lo explica Humberto Briseño Sierra: “No pudo formar tradición el sistema Lares, pero sus postulados habrían de triunfar inexorablemente a medida que doctrina y legislación iban advirtiendo que la pretendida separación de poderes carecía de transcendencia en la atribución de funciones.”⁴⁴

b) La junta revisora del Impuesto sobre la Renta

En 1925 se estableció la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, creada por la Ley para la Recaudación de Impuestos. A través de dicha ley se recaudaban los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, de 21 de febrero de 1924. Dicha Junta Revisora conocía de las reclamaciones que se

⁴³ Manuel Lucero Espinoza, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª. Ed., Editorial Porrúa, México, 1995, p. 21.

⁴⁴ Humberto Briseño Sierra, op. cit., p. 228.

formularan contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras, al calificar las manifestaciones de los causantes, interpuestas tanto por ellos mismos, como por las oficinas receptoras.

c) Ley de la Tesorería de la Federación de 1927

La Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927 constituye un antecedente más de la justicia administrativa en México. En su capítulo V se estableció un juicio de oposición en contra de las reclamaciones fiscales, el cual se substanció ante los Juzgados de Distrito de la jurisdicción del opositor, y se presentaba dentro de los 30 días siguientes al otorgamiento de la garantía del interés fiscal. Una vez transcurrido el término, si no se formulaba la demanda, se tenía por consentida la resolución administrativa y la oficina exactora continuaba adelante con el procedimiento de ejecución. La Suprema Corte justificó a éste como un recurso ordinario de defensa, el cual debería ser agotado antes de acudir al Juicio de Amparo.

Sin embargo, se observó que no era el camino indicado para resolver las controversias entre la Hacienda Pública y el contribuyente porque era un juicio largo y deficiente; no había comunicación entre los agentes del Ministerio Público y las autoridades fiscales; otorgada la garantía del interés fiscal el contribuyente perdía interés en continuar el juicio, el cual envejecía por falta de promoción, sin observarse soluciones prácticas.

d) Ley de Justicia Fiscal de 1936

El 27 de agosto de 1936, se elaboró la Ley de Justicia Fiscal, promulgada por el presidente Lázaro Cárdenas, la cual marcó el nacimiento del Tribunal Fiscal de la Federación, como un órgano competente para conocer de los juicios en los que se cuestionara la legalidad de resoluciones ejecutorias dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con plena autonomía para dictar sus fallos por delegación de facultades que la misma ley establecía, es decir, un tribunal

administrativo de Justicia delegada y cuya creación dio lugar a muchas controversias puesto que el foro nacional afirmaba que esa competencia era exclusiva de los Tribunales Judiciales Federales, ya que, se argumentaba, la legalidad de las decisiones administrativas en materia de impuestos sólo podía decretarse en vía jurisdiccional por los jueces federales y para el examen de la legalidad tributaria estaba abierto para los contribuyentes un juicio de oposición ante los jueces de distrito, enmarcados dentro del Poder Judicial de la Federación.

Manuel Lucero Espinoza hace mención a la creación de este tribunal y a la solución que se dio a la controversia planteada, expresando lo siguiente:

“El establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación dio lugar a muchas controversias sobre su constitucionalidad, aspecto que fue resuelto por la Suprema Corte al considerar que la garantía de jurisdiccionalidad que consagra el artículo 14 Constitucional, no implica que el juicio se tenga que seguir ante un órgano judicial y que mientras el Poder Judicial tuviese conocimiento de los asuntos contencioso administrativos a través del amparo, la Constitución no sería violada.”⁴⁵

Así, se hizo notar en la exposición de motivos de 1936 de la Ley de Justicia Fiscal, al expresarse que el Tribunal Fiscal de la Federación, aun cuando dotado de plena autonomía para dictar sus fallos al resolver los juicios que se promovieran ante él, estarían sujetos a una posible revisión jurisdiccional a través del juicio de amparo como instancia final para decidir sobre la legalidad de las resoluciones de este nuevo órgano.

Al nacer el Tribunal Fiscal de la Federación como un Tribunal Administrativo de Justicia delegada situado dentro del Poder Ejecutivo, emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace en nombre de la Administración Pública.

La competencia que la Ley de Justicia Fiscal dio al Tribunal era para conocer de las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para determinar el nacimiento de una obligación tributaria o liquidar un crédito fiscal o

⁴⁵ Lucero Espinoza, op. cit., p. 22.

sentar las bases para su liquidación, de multas por infracción a las leyes tributarias o de cualquier resolución en materia fiscal; así como para conocer de los juicios promovidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para nulificar una decisión favorable a un particular. Esto fue debido a que la ley de 1936 recogió la jurisprudencia de la Suprema Corte, la cual prohibía a la autoridad revocar por sí y ante sí sus propias resoluciones, si eran ilegales, cuando eran favorables al particular, pues para dejarlas sin efectos se exigió que el órgano emisor de ellas siguiera una acción de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en la que el particular sería la parte demandada.

En sí el Tribunal Fiscal de la Federación tenía una competencia netamente fiscal.

Ahora bien, al establecerse el Tribunal Fiscal de la Federación como un tribunal de justicia delegada, la cual supone "un vínculo de jerarquía y una independencia administrativa en la actuación, ya que el superior jerárquico delega sus atribuciones en el inferior el cual las ejerce conforme a su criterio",⁴⁶ originó que éste no alcanzara la plena jurisdicción; lo anterior es así porque las resoluciones definitivas serían meramente declarativas, ya que sus fallos se limitarían a resolver la legalidad o ilegalidad del o de los actos impugnados, sin poder sustituirse a la autoridad emitiendo la resolución que en derecho procediera. Además, se previó que el tribunal careciese de imperio legal para hacer cumplir sus decisiones, porque desde su creación se determinó que sería un tribunal de anulación y, por tanto, que no tendría facultades para hacerlas efectivas, de tal suerte que carecía de autonomía y jurisdicción para ello, tal y como a continuación se transcribe:

"Los juicios serán en todo caso de nulidad; normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancias de la Secretaría de Hacienda). En otros, llevarán implícita la posibilidad de una condena (negativas de devolución). Pero, y esto conviene aclararlo, el Tribunal no

⁴⁶ Leopoldo R. Arreola Ortiz, *Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación*, Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981, p. 172.

está dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos.”

Lo anterior se desprende de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, la cual estableció que el contencioso que se regulaba sería lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación, así como que el Tribunal Fiscal de la Federación, no tendría otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o de procedimientos.

Al respecto, el Magistrado Leopoldo Rolando Arreola Ortiz opina: “La doctrina administrativa francesa desarrolló una jurisdicción administrativa diversa a la del poder judicial. Jurisdicción que organizada primeramente bajo el principio de justicia retenida y posteriormente como de justicia delegada, sostuvo en toda una época como principio básico que el Estado no podía ejercer coerción sobre el propio Estado, razón por la cual los fallos en contra del Estado no podían más que ser declarativos.”⁴⁷

Al ser así las cosas, el Tribunal Fiscal de la Federación sólo declaraba la nulidad o reconocía la validez del acto, pero nunca debía constreñir a las autoridades a la realización de un determinado acto, ni ejercer algún tipo de coerción para obligarlas a su cumplimiento, función propia de un tribunal de plena jurisdicción que cuenta con el imperio (*jus imperii*) para hacer cumplir sus resoluciones.

Ello propició que el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación emitiera la siguiente jurisprudencia:

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. La naturaleza jurídica del procedimiento que ante él se desarrolla, es simplemente la de un contencioso de anulación y no de plena jurisdicción.”⁴⁸

⁴⁷ Arreola Ortiz, op. cit., p. 174.

⁴⁸ Jurisprudencia de fecha 28 de junio y 5 de julio de 1937

Las características del Tribunal Fiscal de la Federación conforme a la Ley de Justicia Fiscal que le dio nacimiento fueron:

- a) Por disposición expresa de la Ley era un tribunal con jurisdicción delegada, por lo tanto, emitía sus resoluciones a nombre del Ejecutivo de la Unión.
- b) Su competencia era netamente en materia fiscal.
- c) Era un tribunal de simple anulación porque sus fallos sólo eran declarativos.
- d) Por virtud de lo anterior no tenía facultades para hacer cumplir sus fallos.
- e) El Tribunal Fiscal de la Federación dictaba sus resoluciones en forma colegiada, como hasta ahora.

e) Código Fiscal de la Federación de 1938

La Ley de Justicia Fiscal tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1938, ya que el 1o. de enero de 1939 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1938, recogiendo, por supuesto, todo lo establecido por la Ley de Justicia Fiscal e incorporándole figuras tales como elementos y sujetos de la obligación tributaria, el procedimiento económico coactivo y sanciones a infracciones. El citado Código Fiscal abarcó por entero a la administración pública vista desde el ángulo tributario.

Este Código de 1938, el primero de los tres que ha habido, se inspiró en la doctrina italiana, reestructurando y dividiendo el proceso formativo de la obligación tributaria en dos fases: la oficiosa, ante la administración activa, que excluye el impulso inicial del contribuyente, y la contenciosa, que se abre a instancias del deudor del crédito fiscal y que se desarrolla en forma de juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación conservó su naturaleza de justicia delegada dependiente del Poder Ejecutivo y siguió dictando sentencias declarativas con ausencia de una plena jurisdicción.

f) Código Fiscal de la Federación de 1966

El Código Fiscal de la Federación de 1938 estuvo en vigor hasta el último día del mes de marzo de 1967, ya que a partir del 1o. de abril de ese año, entraron en vigor en su sustitución dos nuevos ordenamientos legales: El Código Fiscal de la Federación de 29 de diciembre de 1966, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* de 19 de enero de 1967 y la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 24 de diciembre de 1966, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1967.

Tal Código Fiscal Federal de 1966, siguió conservando el esquema establecido por la Ley de Justicia Fiscal y por el Código Fiscal de 1938, no obstante, tuvo reformas y entre las más importantes está la de señalar que dicho nuevo ordenamiento reguló más acuciosamente el procedimiento seguido en los juicios promovidos ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Refiriéndonos a la Ley Orgánica, ésta recoge todas las disposiciones relativas a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Dicha ley reconoce en su ART. 1o. la naturaleza del tribunal al calificarlo como un tribunal administrativo dotado de plena autonomía, tal y como a continuación se transcribe:

ART. 1. El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía, con la organización y atribuciones que esta ley establece.

Se entiende por plena autonomía, cuando los tribunales resuelven de manera independiente y libre, sin vinculación alguna con la Administración.

Con tal reconocimiento de la autonomía de este órgano jurisdiccional se suprimió de la ley el precepto de que dictara sus fallos en representación del

Ejecutivo de la Unión, lográndose con esto una victoria en el derecho administrativo mexicano. Al respecto opina Leopoldo R. Arreola Ortiz que "el Tribunal Fiscal de la Federación no llegó con tal declaración a formar parte del Poder Judicial, sino que sólo adquirió la independencia jurídica del Poder Ejecutivo, necesaria para integrar un área jurisdiccional autónoma tanto del Poder Judicial como del propio Poder Ejecutivo".⁴⁹

Aun cuando no hay una independencia real del Tribunal respecto del Poder Ejecutivo, dicho órgano ha alcanzado un buen nivel de desarrollo jurisdiccional.

Asimismo se atribuyeron al Tribunal Fiscal de la Federación diversos ámbitos de competencia administrativa, rebasando con ello el área fiscal inicial.

g) Código Fiscal de la Federación de 1981

Se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1981, debiendo entrar en vigor el 1o. de septiembre de 1982, pero debido a problemas de índole económico político de ese año el Congreso de la Unión determinó que entrara en vigor hasta el 1o. de enero de 1983, excepto el Título VI relativo al Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual entró en vigor hasta el 1o. de abril de ese año.

Dicho Código continuo regulando lo relativo a: la centralización de todo lo concerniente a los recursos administrativos, la regulación de los derechos y obligaciones de los contribuyentes y facultades para las autoridades fiscales.

Asimismo se introdujo dentro de este Código el plazo de cuatro meses para que las autoridades cumplieran la sentencia cuando la sentencia obligue a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento.

Es pertinente mencionar que por reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 2000, misma que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 2001, el Tribunal Fiscal de la Federación cambió su denominación por el de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y a cuya denominación a partir de este momento nos referiremos.

⁴⁹ Leopoldo R. Arreola Ortiz, *op. cit.*, p. 185.

En suma, el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un tribunal administrativo que se encuentra dentro del ámbito del Poder Ejecutivo, y está dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, dejando atrás aquella función realizada con base en la figura de justicia delegada en virtud de la cual dictaba sus fallos “en representación del Ejecutivo de la Unión”.

Tal autonomía, otorgada por el Poder Legislativo a través de la Ley, supone para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa independencia formal y material.

Los fallos emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su mayoría, siguen siendo declarativos, aunque actualmente el ART. 239 en su fracción III y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, posibilitan al tribunal a declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, así como declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación conforme a la fracción IV de dicho ordenamiento.

No obstante ello, continúa siendo un tribunal de simple anulación, no sólo por los fallos que emite, sino por la falta de imperio para obligar a las autoridades a cumplir con éstos, cuestión que analizaremos a lo largo del presente trabajo.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa constituye un órgano colegiado porque sus resoluciones son dictadas por tres magistrados, si sus resoluciones provienen de las Salas Regionales, o por cinco magistrados, cuando se resuelva un asunto de la Sala Superior.

La competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en un principio era fiscal; sin embargo, con el transcurso del tiempo se ha ido incrementando tal competencia, de tal manera que se ha convertido más que en un Tribunal Fiscal, en un Tribunal Administrativo de ahí que se justifique su cambio de denominación.

C) Análisis del Contencioso de Anulación y Contencioso de Plena Jurisdicción

Contencioso de Plena Jurisdicción o Subjetivo

Mediante este sistema es esencial el restablecimiento del derecho subjetivo, vulnerado por la actuación de la autoridad administrativa.

A este contencioso de Plena Jurisdicción también se le conoce como contencioso subjetivo, puesto que tiene como función principal tutelar los derechos subjetivos de los particulares.

Contencioso de Anulación u Objetivo

Protege una situación jurídica objetiva: la ley trata de restablecer el imperio de la legalidad que hubiere sido quebrantado por un acto, resolución u omisión administrativa.

Requiere necesariamente la existencia de dos presupuestos: primero que se funde en una violación a la ley y segundo que el demandante tenga un interés legítimo para demandar su anulación.

Las principales características de ambos tipos de contencioso podemos resumirlas respecto de su finalidad, de su procedimiento, de su sentencia y de los efectos de ésta, todo lo cual analizaremos a continuación.

a) Por lo que hace a su finalidad

El contencioso de plena jurisdicción busca el reconocimiento o reparación de un derecho subjetivo vulnerado por un acto, resolución u omisión de la autoridad administrativa. En cambio el contencioso de anulación busca restablecer el régimen de la legalidad que ha sido violada, sin reparar en los derechos subjetivos violados.

En el contencioso de plena jurisdicción su objeto es muy variado y son amplias las facultades del juez al dictar su fallo. Su rama más importante es el

juicio en el que se reclama una indemnización al Estado ya que son características de plena jurisdicción, aun cuando en ellos se pida la anulación del acto administrativo. Dicha indemnización es una, pero no la única de las características de la plena jurisdicción.

El objeto del contencioso de anulación es dejar sin efectos un acto administrativo. El juez sólo puede nulificar, no puede reformar la decisión, ni ordenar una condenación pecuniaria. La principal causa de anulación es la de exceso de poder. En este sistema se pide la anulación del acto, no una indemnización pecuniaria, la que únicamente puede ordenarse en un juicio de plena jurisdicción. Es decir, que sólo se constriñe a eliminar una decisión ejecutoria.

b) Por su procedimiento

El contencioso de plena jurisdicción lleva un régimen procesal semejante al juicio ordinario civil con la participación de las partes, con un proceso en todas sus etapas y medios probatorios. Es un verdadero juicio ordinario en lo administrativo.

Al respecto, Rafael Bielsa expresa: "El juicio promovido por recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción formalmente debe tener una estructura análoga al juicio ordinario del procedimiento civil. En consecuencia, el recurso debe ser fundado en hechos y derecho, y tener un petitorio expreso."⁵⁰

En el contencioso de anulación se desarrolla un juicio simple, Manuel Lucero Espinoza advierte "que no es indispensable en éste, la participación de la Administración como parte demandada pues su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiere el Tribunal".⁵¹ Sin embargo, en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando se lleva un contencioso de anulación, la administración pública cumple su papel como parte dentro del juicio, aunque éste sea limitado. Basta analizar la definición del concepto "parte", que dice que ésta es "el que disputa con otro en juicio sobre alguna cosa ya sea como

⁵⁰ Rafael Bielsa, *op. cit.*, p. 91.

⁵¹ Manuel Lucero Espinoza, *op. cit.*, p. 25.

actor o demandante, ya sea como reo o demandado⁵²; de esta manera se desprende su participación como parte. La mayor de las veces es parte pasiva; pero no por eso debe de limitarse su actuación hasta el punto de dejar de considerarla como tal.

c) Por el tipo de sentencia que emite

En el contencioso de plena jurisdicción "el juzgador está posibilitado para revisar los diversos actos administrativos sujetos a su jurisdicción, que lesionen un derecho subjetivo de los particulares por los órganos de la administración pública. Para reformarlos o sustituirse a la propia autoridad de que se trate, dispondrá la forma y términos en que se deberán emitir nuevamente en cumplimiento de la resolución, y tendrá el imperio suficiente para ejecutar sus fallos".⁵³

Es decir, que en este tipo de contencioso los tribunales están autorizados para reglamentar las consecuencias de su decisión, las cuales pueden consistir desde una reforma a la decisión impugnada, hasta condenar a un órgano administrativo a pagar o devolver una suma adeudada y tienen, además, la facultad que les deviene de la ley para hacerlas cumplir. En pocas palabras, los tribunales que llevan el procedimiento contencioso administrativo de plena jurisdicción están dotados de imperio para obligar al cumplimiento de sus resoluciones.

Para Waline, en el contencioso de plena jurisdicción el juez puede:

"O bien pronunciar la anulación de una decisión administrativa, o en ciertos casos reformarla, o dictar una condonación pecuniaria contra la administración; y encuentra los elementos de su decisión no sólo en la ley que es la examinada al compararla con el acto o con la situación que le han sido referidos para ver si existe violación de la ley, sino también en el texto, por ejemplo, de un contrato cuando se trata de saber si la obligación contractual ha sido desconocida o ejecutada. Investigará igualmente si hay

⁵² Escriche, citado por Ignacio Medina Lima, *Diccionario jurídico mexicano*, op. cit., p. 2331.

⁵³ Ramón Martínez Lara, *El sistema contencioso administrativo en México*, Trillas, México, 1990, p. 64.

culpa cuasi-delictiva o si está, en caso de responsabilidad sin culpa; en una palabra, tiene todas las facultades habituales de un juez.”⁵⁴

En el contencioso de anulación, la sentencia se reduce a pronunciar la anulación del acto administrativo a través de diferentes causales de nulidad, las cuales son variantes de la legalidad, y sólo es legalmente posible que la sentencia ordene a la autoridad administrativa que tome las medidas que deriven de dicha anulación. A través de dicha sentencia se considera que el acto impugnado no existió jurídicamente.

Ramón Martínez Lara expresa que “la decisión del tribunal no repara el interés lesionado, mas que en lo relativo al restablecimiento de la legalidad, sin estar facultado para reformar o sustituir el acto ilegal”.⁵⁵

d) Por los efectos de la sentencia

La sentencia en el contencioso de plena jurisdicción sólo tiene efectos respecto de las partes (administración pública y recurrente).

De esta manera, la resolución que emana del contencioso de plena jurisdicción producirá los efectos de cosa juzgada sólo entre las partes que intervinieron, sin que proyecte o alcance sus efectos a otras personas o autoridades ajenas al mismo.

Por lo que hace al contencioso de anulación, su sentencia sólo logra anular la resolución combatida y cuyos efectos son *erga omnes* de modo que sus consecuencias se extienden de manera general y no sólo entre las partes en disputa; sin embargo, tal sentencia no tiene la fuerza suficiente para ser ejecutada, quedando, como consecuencia, muchas sentencias fallidas por falta de imperio del tribunal que las dicta.

⁵⁴ Waline, citado por Cortina Gutiérrez, *op. cit.*, p. 176.

⁵⁵ Ramón Martínez Lara, *op. cit.*, p. 65.

En Francia se reconoció que la anulación sólo puede producir dos tipos de obligaciones para la Administración y que constituyen los efectos jurídicos-materiales de la sentencia en este tipo de contencioso, que son:

Negativos. En los que la Administración debe abstenerse de dictar medidas ejecutorias al acto reclamado.

Positivos. En los que la Administración debe adoptar cuantas medidas sean necesarias, para restablecer la situación que hubiera existido, si el acto anulado no hubiera sido dictado jamás.

Waline acerca de ambos contenciosos expone:

"En el Contencioso de Anulación, que es la antítesis del Contencioso de Plena Jurisdicción, el tribunal no tiene todos los poderes habituales de un juez; sólo puede pronunciar la anulación del acto que se le ha sometido, pero sin poder reformar, es decir, modificar ese acto. El de Plena Jurisdicción existe cuando la jurisdicción administrativa tiene todas las atribuciones habituales de un juez. En consecuencia, a menos, naturalmente, que decida desechar el recurso, puede pronunciar la anulación de una decisión administrativa o reformarla, en ciertos casos."⁵⁶

⁵⁶ Waline, citado por Cortina Gutiérrez, op. cit., p. 245.

C A P Í T U L O II

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Como analizamos en el capítulo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal de anulación, puesto que toma los elementos de un contencioso administrativo de anulación y objetivo, características tales que son reflejadas en sus sentencias y que serán analizadas a continuación.

Antes de entrar al estudio de las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa hablaremos brevemente del cierre de la instrucción.

Una vez que se ha substanciado todo el procedimiento y no existiendo cuestión pendiente de resolver como algún tipo de incidente y habiendo transcurrido diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio, el Magistrado Instructor notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular sus alegatos por escrito. Los cuales deberán de ser considerados al momento de que se dicte la sentencia correspondiente.

Transcurrido dicho plazo, presentados los alegatos o no, será cerrada la instrucción por la Sala del conocimiento, dando paso al dictado de la resolución correspondiente.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para emitir su sentencia, deberá analizar el acto impugnado a la luz del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación, puesto que en éste se contienen las causas por las cuales un acto puede ser anulado. Es decir, que en dicho precepto se precisan los vicios de ilegalidad que pueden afectar a un acto administrativo al momento de su emisión, los cuales, de comprobarse, ocasionarán la anulación del acto por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

A) Análisis de las causales de nulidad

Como ya se dijo, el ART. 238 del Código Fiscal de la Federación señala las causas por las cuales una resolución administrativa puede ser anulada, las cuales son:

- "I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución .
- "II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- "III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- "IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejó de aplicar las debidas.
- "V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."⁵⁷

Las anteriores causales que originan la nulidad del acto administrativo fueron conocidas en Francia como las motivaciones que abrían paso al recurso por exceso de poder, las cuales están enumeradas en nuestro Código Fiscal en el orden cronológico en que fueron apareciendo en el contencioso administrativo francés; primero fue la incompetencia, después la nulidad por omisión o incumplimiento de formalidades; en una tercera etapa por violación de la ley aplicada o que debió aplicarse y más tarde, ya entrado el siglo XIX, por desvío de poder.

⁵⁷ *Código Fiscal de la Federación*, Themis, México 2001, de ahora en adelante cuando mencionemos este Código nos referiremos a la presente edición.

Maurice Hauriou, citado por Manuel Lucero Espinoza señala:

“El “exceso de poder” era en sus comienzos una noción vaga y compleja en la que había un cierto deseo de justicia y también una preocupación de orden en la Administración; pero a medida que la legalidad ha tomado cuerpo por la multiplicación de leyes y reglamentos, en el hecho el orden administrativo se ha encontrado complementamente determinado por la legalidad y se ha confundido con ella; las diversas causales que pueden dar fundamento al recurso se han convertido en otros tantos casos particulares de ilegalidad, pues todas las veces que un administrador excede sus poderes, los excede de como han sido reglados por la ley: el vicio de incompetencia es una ilegalidad, pues todas las competencias están determinadas por la ley, el vicio de forma es una ilegalidad, pues las formas están regladas por la ley; “la desviación de poder” es una ilegalidad, pues en las leyes y los reglamentos está contenido el espíritu general de la Administración, que ha de ser únicamente la preocupación del bien público; y, por último, la causal de “violación de la ley y de los derechos adquiridos”, es evidentemente un caso de ilegalidad.”⁵⁸

Una vez hechas las consideraciones anteriores, que sirvieron como marco del presente estudio, analizaremos cada una de las causales de nulidad o de anulación.

⁵⁸ Maurice Hauriou, citado por Lucero Espinoza, *op. cit.* p. 193.

1. Incompetencia del Funcionario que haya dictado la resolución u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución

El principio es que todo acto administrativo debe ser dictado por autoridad competente para declarar la voluntad del Estado con el objeto de crear efectos jurídicos.

De Pina y Larrañaga opinan que "la competencia es, en realidad, la medida del poder o facultad otorgada a un órgano jurisdiccional para entender de un determinado asunto".⁵⁹

La competencia de los órganos administrativos se puede clasificar de la siguiente manera: a) en razón del grado; b) de la materia, c) del territorio, d) del tiempo y e) de la cuantía.

La competencia por razón del grado significa que el acto sólo puede realizarlo legalmente el funcionario a quien por su nivel jerárquico lo atribuye la ley.

Competencia por materia es la función o actividad que de acuerdo al orden jurídico se les haya otorgado a los órganos que conforman la Administración Pública.

Competencia por razón del territorio, se entiende por ésta la circunscripción territorial dentro de la cual los órganos de la administración están facultados para ejercer sus funciones.

Competencia por razón de tiempo, es el lapso durante el cual un órgano está facultado para emitir sus actos.

Competencia por cuantía, se refiere a que dependiendo del valor económico o monto de un determinado asunto, un órgano de la administración será competente para su conocimiento.

⁵⁹ Rafael de Pina y José Castillo Larrañaga, *Derecho procesal civil*, 15a. ed., Porrúa, México, 1982, p. 88.

De esta manera si un acto se emite por el órgano administrativo careciendo éste, de alguna de las competencias anteriormente referidas, ocasionará que el acto esté viciado por incompetencia, de dicho órgano.

Ahora bien, la doctrina ha clasificado la incompetencia en: invasión de funciones; por funcionarios de hecho, y por usurpación de funciones.

La fracción I del ART. 238 establece tres causas por las cuales una resolución de la autoridad se puede anular:

- **Incompetencia de la autoridad que dictó la resolución,**
- **Incompetencia de la autoridad que la ordenó,**
- **Incompetencia de la autoridad que tramitó el procedimiento del que deriva la resolución.**

La primera de las causales tiene que ver con la invasión de funciones tal y como a continuación estudiaremos:

La invasión de funciones se presenta cuando el acto es emitido por un órgano que no tiene atribuida la facultad que está ejerciendo. Es decir, que los ordenamientos jurídicos (como pueden ser el Reglamento Interior de la Secretaría o Departamento Administrativo, que recoge las unidades administrativas) asignan las funciones a cada uno de sus órganos o autoridades dependiendo de su posición jerárquica que guardan unos respecto de los otros.

De tal manera el superior jerárquico, no puede invadir o asumir la competencia de los inferiores y asimismo, tampoco los inferiores podrán asumir o invadir la de los superiores. Sin embargo, se puede autorizar a un órgano inferior que actúe sobre el dominio de una autoridad superior en casos de suplencia o de delegación de facultades, siempre y cuando el ordenamiento jurídico donde está reglamentada su actuación así lo prevea.

En el caso de que un superior ejerza atribuciones que competen a un inferior, sólo podrá ser posible cuando sea autorizado por el ordenamiento jurídico, a dicha actuación se le conoce como avocación, básicamente es un tipo de delegación de facultades; por el cual se establece que determinado órgano

superior se hará cargo de ciertos asuntos de competencia de otro órgano y cuya característica es ser de menor jerarquía y por un tiempo establecido.

Los citados acuerdos delegatorios de facultades deben de publicarse en el *Diario Oficial de la Federación* para que el particular conozca qué autoridad ejercerá temporalmente las atribuciones encomendadas a otra.

En caso de que no sea publicado en el *Diario Oficial de la Federación* y se emita un acto administrativo, el particular podrá impugnarlo alegando incompetencia de la autoridad puesto que aún en el caso de que tenga facultades para emitir determinado acto, el ordenamiento o acuerdo en el que sus facultades se encuentran no pueden producir ningún efecto sobre la esfera jurídica del gobernado porque éste no le ha sido dado a conocer. De tal manera que para cuando el acto fue emitido la autoridad no era competente.

Margáin Manatou ejemplifica esta causal al expresar:

"La extinta Dirección General de Ingresos Mercantiles dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tuvo una existencia de poco más de veintiocho años, con apoyo en un simple oficio no publicado en el Diario Oficial de la Federación, ordenando la práctica de visitas domiciliarias y emitiendo resoluciones fincando créditos fiscales."⁶⁰

Ahora bien, si un determinado acto se declara nulo por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa porque la autoridad emisora de tal acto era incompetente al momento de la emisión de tal acto y después le es otorgada la competencia, ese órgano podrá repetir el acto como autoridad competente siempre que no se hayan extinguido sus facultades.

Si un funcionario firma un acto por ausencia de otro al que le correspondería firmar, deberá demostrar que tiene la competencia para firmar en ausencia del titular. No basta que la antefirma diga "por ausencia" o "P.A." puesto que al ser así introduce confusión al gobernado ya que le ocasiona indefensión al

⁶⁰ Emilio Margáin Manatou, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 7a. ed., Porrúa, México 1998, p. 23.

no saber a qué autoridad atribuirle el acto de molestia dejándola en la incertidumbre de cómo defenderse y objetarlo de la mejor manera.

Argañaras, citado por Margain Manatou, expresa que:

“...existe también la incompetencia por invasión de funciones *ratione personae*, cuando una autoridad administrativa ejerce funciones que corresponden a otra con la que no existe vínculo jerárquico...

La invasión de funciones *ratione loci*, cuando la autoridad actúa fuera del área geográfica que legalmente tiene asignada...

La incompetencia por invasión de *ratione temporis*... que se presenta cuando se toman decisiones por funcionarios que han dejado de serlo o que deben cesar de inmediato en el cargo.”⁶¹

Ejemplifica a la primera con el hecho de que cuando se crearon las Administraciones Fiscales Regionales, hoy Administraciones Locales Regionales se delegaron a favor de estas atribuciones que las autoridades centrales han querido seguir ejerciendo directamente sin existir un vínculo jerárquico.

La segunda tiene que ver cuando en algún municipio hay dos circunscripciones o más de oficinas receptoras lo que ocasionaría que se invada la circunscripción territorial que se les ha asignado.

Y finalmente la tercera se presenta cuando la autoridad que emitió el acto carece de investidura pública y por lo tanto en ese momento ya no es autoridad.

Tal incompetencia en razón del tiempo, tiene lugar cuando la competencia asignada a un órgano administrativo es ejercida fuera del lapso otorgado, ya sea porque se hizo antes del tiempo o momento en que legalmente le corresponde actuar al órgano respectivo; o bien con posterioridad al vencimiento de la oportunidad en la que legalmente pudieran ser ejercidas.

También puede ser incompetente la autoridad que haya ordenado la expedición del acto.

Lo anterior es así, puesto que puede darse el caso de que una resolución sea emitida en cumplimiento de una orden de un órgano superior jerárquicamente que carezca de facultades para ello.

⁶¹ Argañaras, citado por Margáin Manatou, op. cit., pp. 20, 21 y 22.

Por lo que hace a la incompetencia de la autoridad que tramitó el procedimiento, ésta se presenta cuando una autoridad administrativa emite un acto careciendo de competencia para ello, sin embargo al percatarse de su incompetencia remite las actuaciones a la autoridad competente y ésta, con apoyo en dichas actuaciones emite una resolución que causa agravio al gobernado.

Sin embargo surge el problema de determinar si se alude a la incompetencia del órgano de autoridad o a la ilegitimidad de su titular.

Al respecto nuestro Poder Judicial define ambas figuras estableciendo que;

"...la legitimidad del servidor público por regla general, atiende sólo a su esfera jurídica y personal; su nombramiento y personalidad como titular del órgano estatal hace nacer derechos y obligaciones del mismo frente al Estado, hace que sea aplicable en su favor, el estatuto o status jurídico de servidor público, al mismo tiempo que lo inviste de facultades para actuar como funcionario de derecho. En cambio, la competencia como conjunto de facultades establecidas en disposiciones generales para realizar la actividad del Estado, se refiere sólo al órgano, que no es sino una esfera de atribuciones, una zona de personalidad del Estado."⁶²

Asimismo determina a qué tipo de competencia es la que debe estudiarse, al establecer:

"Si bien el órgano requiere para el ejercicio de sus facultades de la intervención de un servidor público investido de poderes públicos, dicho servidor público como persona física no es el órgano, ni lo integra, ni compone en alguna medida. Basta tener presente para demostrar lo anterior, que el órgano estatal es un centro de imputación normativa con tal exclusión de la existencia o no de una persona física."

"... de nuestro sistema jurídico se infiere que las autoridades que juzgan de la competencia de los órganos en los términos de los artículos 16 Constitucional y 238, fracción I del Código Fiscal de la Federación, son las judiciales o las jurisdiccionales y es tarea de estos juzgadores la de vigilar que los órganos del Estado, a través de sus titulares o representantes no se

⁶² Amparo directo 1013/89. Metropolitana de Ediciones y Audiovisuales, S.A., unanimidad de votos, 27 de junio de 1989. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Ma. Guadalupe Saucedo Zavala. Tercer Tribunal Colegiado de Circuito.

excedan de sus atribuciones o no invadan la de otras autoridades, ni abusen del poder público.⁶³

Así las cosas es claro que la fracción I del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación, con relación a la incompetencia de la autoridad que tramitó el procedimiento del cual deriva la resolución a impugnarse alude a la incompetencia del órgano de autoridad y no a la ilegitimidad de su titular.

De ser probada dicha incompetencia, se declarará la nulidad del acto impugnado para que el acto sea emitido por una autoridad competente.

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

La forma es un requisito esencial del acto administrativo, puesto que a través de éste se exterioriza la voluntad de la autoridad (manifestación de soberanía propiamente dicho).

La Constitución General de la República identifica los elementos formales del acto como: a) la enunciación de los sujetos, autoridad y afectado; b) de su objeto, afectación de la esfera de derechos del particular; c) del derecho, mención de las disposiciones legales que sustentan dicho acto; d) de su razón legal, relación lógico-jurídica entre los hechos y el derecho.

Si se omite cualquiera de dichos elementos nos encontraremos frente a un acto administrativo incompleto, y en vía de consecuencia viciado en su forma.

El ART. 38 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos formales que deben de tener los actos administrativos, los cuales son:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.

⁶³ Idem.

- “III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- “IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.”

Todos ellos constituyen los requisitos necesarios para que se exteriorice el acto administrativo y que serán analizados a continuación, con el fin de conocer la ilegalidad en que puede incurrirse cuando se omite cumplir con alguno de ellos.

La forma escrita

El ART. 16 de la Constitución General de la República preceptúa la garantía de legalidad para el gobernado, cuando se emite un acto de autoridad que afecta su esfera jurídica, al establecer que nadie puede ser molestado en 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.

De esta manera la forma escrita es un requisito constitucional para la emisión de cualquier acto de autoridad. La única excepción a la regla es el silencio de la autoridad que da lugar a que se configure una negativa ficta.

La forma escrita permite conocer el acto administrativo por el gobernado, cuyo efecto es desaparecer la incertidumbre acerca de su contenido y le da los elementos necesarios para que en su caso lo impugne. La forma escrita es una exigencia y necesidad social frente a la autoridad y a sus actos.

Autoridad que lo emite

Todo acto administrativo al hacerse del conocimiento del gobernado debe de tener en su contenido una mención expresa de la autoridad que lo emite.

Si se omite hacerlo, deja al gobernado en estado de indefensión al no saber a qué autoridad se le imputa el acto y si es competente para emitirlo, por tanto viola lo establecido por el ART. 16 Constitucional en relación con el ART. 38,

fracción II del Código Fiscal de la Federación y de comprobarse procederá su anulación.

Estar fundado y motivado

La fundamentación y motivación están elevadas a rango constitucional y constituyen una garantía para el gobernado, contenida en el ART. 16 Constitucional.

Lo anterior es así porque conforme al ART. 16 Constitucional todo acto de autoridad que afecte a un particular en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, debe constar un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Se entiende por fundamentación la cita de los preceptos legales que sirven para emitir un acto, es decir son las circunstancias de derecho aplicables al caso concreto. Por motivación entendemos las causas, las razones y motivos por los cuales se emite el acto debiendo existir necesariamente una relación de causalidad entre lo fundado con lo motivado, es decir que las razones de derecho y de hecho se adecuen perfectamente entre ambos.

La Suprema Corte de Justicia al respecto ha establecido la siguiente jurisprudencia:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE. Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que los origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.”⁶⁴

⁶⁴ Tesis 402, *Apéndice de jurisprudencia de 1975*, 3a. parte, 2a. Sala, p. 66.

Cuando el acto de autoridad no se apoya en una norma jurídica, ni se expresan las razones o motivos que la llevaron a concluir que el caso encuadra en el supuesto previsto por la ley, hay ausencia de fundamentación y motivación.

Ahora bien, puede ser que sólo haya ausencia de uno de estos requisitos, es decir, que se encuentre fundado pero no motivado o al revés, el acto purgará el vicio completo, ya que es necesaria la existencia de ambos.

La garantía de fundamentación y motivación tiene dos aspectos: uno formal y otro material. En el aspecto formal, la garantía consiste en la expresión de los fundamentos y motivos legales del acto en forma tal que el afectado conozca los argumentos legales y de hecho. Cuando no se cumpla con esta garantía se hablará de falta o ausencia de fundamentación y motivación.

Por lo que se refiere al sentido material, la garantía se refiere a que existan realmente los motivos del acto, que estén en vigor y sean aplicables los preceptos legales invocados por la autoridad. De no ser así estaríamos en presencia de una indebida fundamentación y motivación.

Dependiendo de la violación ya formal o material se dictará el tipo de nulidad y el alcance de ésta.

La fundamentación y motivación deben de expresarse en el acto de molestia y no en un acto posterior.

Margáin Manatou considera que:

"...la falta de fundamentación o motivación no constituye una simple omisión de carácter formal, sino de fondo, ya que todo acto de molestia en el que se omite respetar esta garantía jurídica trae consigo graves daños al particular y no debe ser él, el único que sufra las consecuencias de su violación."⁶⁵

Objeto o propósito del acto

El acto administrativo debe expresar el porqué de su emisión o la finalidad que busca al emitirse.

⁶⁵ Margain Manatou, op. cit., p. 35

El objeto del acto administrativo tiene que ver con la competencia del órgano administrativo, ya que el objeto es el que delimita el campo de acción de las autoridades.

La firma del funcionario

La firma consiste en asentar al pie de una resolución de la autoridad el nombre y apellido de la persona que la expide, cuando un acto administrativo es emitido sin la firma del funcionario que se ostenta como representante del órgano, se entiende que fue emitido sin la voluntad del Estado y por tanto, éste no puede causar ningún efecto sobre la esfera jurídica del gobernado.

Lo anterior es así puesto que la firma del funcionario como representante del órgano significa la voluntad del Estado (manifestación de soberanía) para emitir tal o cual acto.

La firma del funcionario debe constar en el acto administrativo de manera autógrafa, es decir que el funcionario debe de estamparla de su puño y letra, cuyo propósito es dar autenticidad y firmeza a la resolución, así como aceptar la responsabilidad que deriva por la emisión de la misma.

El ART. 16 de la Constitución Política Mexicana establece que nadie puede ser molestado, en su persona, familia papeles y posesiones sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Nuestros tribunales con respecto a la competencia de la autoridad han establecido que uno de los elementos para determinarla es a través de la firma de la autoridad, en ese sentido la garantía contenida en ART. 16 Constitucional queda cumplida cuando el acto de autoridad contenga firma autógrafa ya que ello determina la no sólo autenticidad de la resolución, sino también otorga elementos para determinar su competencia.

Robustece lo anterior el siguiente criterio jurisprudencial:

“FIRMA AUTOGRAFA, RESOLUCIÓN CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen

su mandamiento autógrafamente, sí se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: "Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar", se define como "afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa"(Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladando los mencionados conceptos al campo del derecho constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto escrito de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no) en que acostumbra hacerlo, **con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello que la firma de una resolución, para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo;** es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y el gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la

autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Séptima Época:

Volúmenes 133-138, Sexta parte, pág. 68. Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138, Sexta parte, pág. 68. Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138. Sexta parte. Pág. 68. Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S.A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138. Sexta Parte. Pág. 68. Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S.A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volúmenes 133-138. Sexta parte. Pág. 68. Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

NOTA: En el informe de 1980, la tesis aparece bajo el rubro "FIRMA AUTÓGRAFA. SI LA RESOLUCIÓN RECLAMADA EN AMPARO CARECE DE ELLA, RESULTA INCONSTITUCIONAL." ⁶⁶

Por otro lado, la ausencia de firma autógrafa del funcionario en una resolución, aun cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por

⁶⁶ Tribunal Colegiado del Noveno Circuito, Séptima Época, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, tomo 133-138, Sexta Parte, p. 281.

el ART. 16 Constitucional, ya que sólo la resolución que contiene la firma suscrita personalmente por el funcionario que la emitió puede establecer la autenticidad de la resolución. Ante esto, la autoridad no puede alegar que no dejó de darse cumplimiento a lo dispuesto por el ART. 16 Constitucional, porque la resolución se haya entregado en un documento oficial y notificado por la persona encargada para tal efecto. Esta ilegalidad es causal suficiente para que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.

En apoyo al anterior criterio, a continuación transcribimos la Jurisprudencia No. 29 dictada por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que a la letra dice:

“FIRMA FACSIMILAR. CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCIÓN QUE CONTENGA DICHA FIRMA. La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aun cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma del funcionario que las emitió, pues sólo mediante la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecerse la autenticidad de la resolución. Consecuentemente ante la imputación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar, la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa.”

Nombre del destinatario

Al emitirse el acto administrativo debe de expresarse el nombre de la persona a la que se dirige. Ahora bien, en caso de que se ignore éste, se deben de expresar los datos suficientes que permitan su identificación.

La persona destinataria del acto va a ser sujeto de una afectación, por lo tanto, debe de estar plenamente identificado para que el acto administrativo surta sus efectos y no se viole en su perjuicio la garantía de seguridad jurídica y de legalidad que todo acto de autoridad debe respetar.

Para alegar ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la existencia de una omisión de los requisitos formales, éstos no pueden ser cualquier tipo de requisito en la forma, sino aquellos que precisamente exijan las disposiciones legales para cada acto administrativo.

Concluimos que la omisión de los requisitos formales ocasionará la nulidad o anulación del acto, conforme a la fracción II del ART. 238 del Código Fiscal Federal, siempre y cuando tales ilegalidades trasciendan al sentido de la resolución impugnada, porque no toda omisión es causa de anulación.

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

Las formalidades del procedimiento son aquellos requisitos previos a la emisión del acto administrativo, que en caso de haber sido transgredidos darán lugar a vicios en el procedimiento.

El respeto a las formalidades del procedimiento se encuentra consagrado en el ART. 14 de nuestra Constitución al establecer "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Para que la autoridad emita su acto o resolución debe de seguir todo un procedimiento administrativo, el cual se ha definido como un conjunto de actos, fases o pasos en el que se desenvuelve la actuación de la autoridad administrativa para la realización y emisión del acto administrativo.

Antes de que la autoridad emita su acto realizará la averiguación de los hechos y circunstancias para fundamentar su decisión y, a su vez, darle la

oportunidad al gobernado de ofrecer todo tipo de pruebas con el fin de permitirle acreditar sus pretensiones, teniendo oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga, antes de emitir el acto; cumpliendo de esta manera con la garantía de audiencia en favor del gobernado. Si la autoridad no cumple con tal obligación, le traerá como consecuencia que su acto sea ilegal y, por tanto, sea anulado por la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Haciendo un poco de historia, hasta antes de la entrada en vigor de nuestro actual Código Fiscal de la Federación cualquier tipo de violación, en la forma o en el procedimiento, daba lugar a la nulidad de la resolución impugnada, es por ello que los ARTS. 56, inciso b) de la Ley de Justicia Fiscal; 202, inciso b) del Código Fiscal de la Federación de 1938; y el 228, inciso b) del Código de 1966, establecían como causas de anulación solamente "Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir la resolución o el procedimiento impugnado".

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación en vigor cambió el sentido anteriormente señalado y ahora la posibilidad de anulación de un acto administrativo queda supeditada a que, además de haber sido cometida la violación a la forma o al procedimiento, se "afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada". Asimismo, se separan las violaciones "de forma" y las "de procedimiento" para quedar como fracciones II y III dentro del ART. 238 del citado Código.

Es decir, para que se configure la causal de ilegalidad por vicios del procedimiento y traiga como consecuencia la anulación del acto administrativo será necesario que con las violaciones cometidas a las formalidades del procedimiento se afecten las defensas del particular y trascendan al sentido de la resolución impugnada; porque no todos los vicios del procedimiento dan lugar a la nulidad del acto o resolución.

Con motivo de la anterior afirmación surgen las siguientes preguntas:

¿Cuándo una resolución puede afectar las defensas del particular o cuándo puede trascender al sentido de la resolución impugnada?

Por regla general esto sucede cuando se lesiona la esfera jurídica del particular, es decir, cuando el acto afecta los derechos, garantías y prerrogativas de éste.

¿A qué tipo de violaciones procesales alude la fracción III del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación?

Margáin Manatou expresa "que esta causal de ilegalidad alude a dos violaciones: 1. Al procedimiento administrativo de notificación y 2. Al procedimiento administrativo de ejecución".⁶⁷

Al respecto, Manuel Lucero Espinoza explica: "que en el Código Fiscal no se establece cuáles son las violaciones del procedimiento que afecten las defensas de los particulares, habrá que aplicar en lo que sea posible por analogía las reglas contenidas en el ART. 159 de la Ley de Amparo".⁶⁸

Cuando la omisión recae en los requisitos de forma, el ART. 38 del Código Fiscal de la Federación nos da la solución al establecer en cada una de sus cuatro fracciones los requisitos necesarios para la emisión del acto y que ya fueron analizados anteriormente.

Sin embargo, no sucede lo mismo cuando se habla de violaciones al procedimiento porque en nuestra legislación no hay uniformidad en las disposiciones legales respecto a cuáles son las formalidades esenciales del procedimiento.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su ART. 14, establece la garantía del debido proceso lo cual obedece a que todo acto de autoridad debe de respetar y satisfacer las formalidades esenciales del procedimiento.

Dichas formalidades esenciales del procedimiento se encuentran reconocidos por la Ley de Amparo en el ART. 159, de cuyo contenido se desprenden las violaciones de procedimiento que afectan las defensas del particular y consecuentemente su esfera jurídica, violaciones tales como falta de

⁶⁷ Margáin Manatou, *op. cit.*, p. 36.

⁶⁸ Lucero Espinoza, *op. cit.*, p. 217.

notificación o emplazamiento, falta de oportunidad para aportar las pruebas pertinentes u oportunidad de ser escuchado, etcétera.

Como ya hemos analizado, para que la omisión de algún requisito de forma o de las formalidades esenciales del procedimiento puedan conducir a la nulidad de la resolución impugnada será necesario que esas deficiencias, señaladas en las fracciones II y III del ART. 238 del Código Fiscal Federal, afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, sin embargo, el Poder Judicial no ha interpretado de esta manera el citado ART. 238, ni el calificativo de esencial que para las formalidades establece el ART. 14 Constitucional.

Lo anterior es así porque existen actos de autoridad que constituyen violaciones a la forma o al procedimiento, considerados por la Suprema Corte como violaciones sustanciales, las cuales son tuteladas por la Constitución y ante su comisión se hace efectiva la garantía del debido proceso, aun cuando dichas violaciones no trasciendan al sentido de la resolución impugnada. Es decir, por la violación a la disposición constitucional se protege al gobernado, dejando a un lado la trascendencia y la afectación que debe envolver en sí misma. Por otro lado, el segundo criterio de la Corte se refiere a otorgar la garantía al gobernado cuando con la violación se afectan las defensas del quejoso y trascienda al sentido de la resolución impugnada, en una palabra debe ser esencial.

A continuación se transcribe la siguiente jurisprudencia que por sí misma explica esta situación:

"PROCEDIMIENTO. SÓLO DEBE REPONERSE CUANDO LA VIOLACIÓN AL MISMO TRASCIENDA AL RESULTADO DE LA SENTENCIA DEFINITIVA. Es cierto que conforme al artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo, si en la revisión de una sentencia definitiva apareciere una violación a las reglas fundamentales que norman el procedimiento en el juicio de amparo, o bien, que se incurrió en alguna omisión que hubiere dejado sin defensa al recurrente o que pudiera influir en la sentencia que deba dictarse en

definitiva, se deberá ordenar la reposición del procedimiento; sin embargo, tal disposición debe interpretarse en el sentido de que la reposición únicamente debe decretarla cuando la violación relativa efectivamente trascienda al resultado de la sentencia definitiva y cause perjuicio a la parte recurrente, pues, de lo contrario, se llegaría al extremo de retardar el trámite y solución de los juicios de amparo sin ningún resultado práctico.

Amparo en revisión 2114/96. CLUB REGINA, S.A. DE C.V. 31 de enero de 1997. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Angel Mattar Oliva.

Amparo en revisión 413/98. Manuel Ramos Ayala. 13 demarzo de 1997. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Guadalupe Robles Demetrio.

Amparo en revisión 2670/97. Alejandro Angón Flores. 22 de mayo de 1998. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Adela Domínguez Salazar.

Amparo en revisión 800/98. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo E. Báez López.

Amparo en revisión 2709/97. Carlos Rivera López. 26 de junio de 1998. Cinco Votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.⁶⁹

Waline explica que para determinar si una formalidad conduce a la nulidad de la resolución impugnada debemos hacernos la siguiente pregunta: ¿la forma cuyo cumplimiento ha sido irregular u omisa, podría haber cambiado la resolución final? Sin embargo, el Poder Judicial no ha interpretado de tal forma al ART. 238 ni el calificativo esencial que para las formalidades establece el ART. 14 Constitucional.

⁶⁹ Jurisprudencia No. 2a. J/69/98, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, 9a. época, t. VIII, septiembre 1998, Pleno y Salas, pp. 366-367.

Lo anterior es así porque existen jurisprudencias relacionadas con la identificación de visitadores, órdenes genéricas en visitas domiciliarias y la falta de expresión del fundamento de la competencia en la resolución impugnada, las cuales son muestra de que la Suprema Corte de Justicia considera formalidad sustancial aquéllas cuyo propósito es otorgar una garantía que en opinión del máximo Tribunal, debe prevalecer aun cuando no trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

Conforme a los anteriores criterios, creemos que la garantía del debido proceso debe de otorgarse cuando haya una violación que afecte las defensas del particular y sea capaz de trascender al sentido de la resolución impugnada.

La inobservancia de las formalidades esenciales del procedimiento va contra los fines de justicia, seguridad y orden instituidos por nuestra Constitución, por lo que, de acreditarse esta violación, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declarará la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad reponga el procedimiento considerado como violado.

4. Violación a la ley

El presente capítulo tiene que ver con los vicios relacionados con la resolución impugnada, constituyendo el análisis de fondo de la misma.

La violación a la norma es considerada por Camelutti como "la falsa interpretación de la norma jurídica".⁷⁰ Es decir, la norma establece los presupuestos por los cuales será aplicable a un caso concreto: sin embargo, cuando la interpretación de la Ley es errónea en relación al caso y asimismo es aplicada, se incurre en una violación a ésta.

Es más que una violación a la ley, es una violación al Derecho, el cual se manifiesta en diversas formas, tales como la Constitución, Tratado, Ley, Reglamento, Principios Generales de Derecho.

⁷⁰ Francesco Camelutti, *Instituciones del proceso civil*, Vol. II, Ediciones Jurídicas Europa – América- Buenos Aires –, Buenos Aires, 1973. pp. 257-258.

Rubén Aguirre Pangburn establece que:

"En Estados Unidos y el Canadá tienen esta causal referida en forma amplia al Derecho y no únicamente a la Ley. Así la del primer país citado preceptúa:

4) Cuando se dictó la resolución en contravención con las disposiciones jurídicas.

Por otra parte, en Canadá la misma causal dice así:

3) Vicios o errores de derecho que trasciendan al sentido de la resolución."⁷¹

Por su parte, nuestro Código Fiscal de la Federación, en el ART. 238, fracción IV, contempla una situación similar, lo que se conoce como violación a la disposición, la cual preceptúa lo siguiente:

"ART. 238. . . .

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

De tal manera y conforme a la fracción IV del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación, se entenderá que hay violación de la disposición cuando:

- a) si los hechos que la motivaron no se realizaron;
- b) si los hechos fueron distintos;
- c) si los hechos se apreciaron en forma distinta;
- d) si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables, y
- e) si se dejó de aplicar las disposiciones debidas.

⁷¹ Rubén Aguirre Pangburn, *Las causales de ilegalidad en los tribunales contenciosos administrativos*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 103, 3a. Epoca, Año IX, México, julio de 1996, p. 154.

Los tres primeros casos se producen cuando por una falsa o equivocada apreciación de la realidad se incurre, como consecuencia, en una incorrecta aplicación de la norma.

El significado de la palabra **motivar** se refiere a la causa o base legal del acto, determina las circunstancias de hecho; por su parte, **fundar** se refiere a los preceptos en los cuales se apoya el acto.

De tal suerte que podemos hablar de motivos de hecho y de derecho. Gabino Fraga al respecto opina:

"El motivo del acto es el antecedente que lo provoca. Un acto administrativo se integra con tal elemento cuando exista 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."⁷²

Así, no sólo es necesaria la existencia de una situación, sino que de acuerdo con la ley sea suficiente para producir el acto.

Vedel nos explica: "Que la causa del acto administrativo es ... la situación objetiva de hecho o de derecho que está a la base de tal acto".⁷³ De tal suerte que el acto es ilegal si dichos motivos no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, y por tal ilegalidad se anulará la resolución impugnada.

Por lo que se refiere a la prueba de tales violaciones, en el primer caso le tocará demostrar a la autoridad la existencia de los hechos ante la negativa del gobernado, siempre que tal negativa no encierre una afirmación.

En el segundo y tercer casos la carga de la prueba le tocará al gobernado.

El cuarto caso se da cuando al producirse el acto la autoridad incurre en una interpretación equivocada de las normas y demás disposiciones aplicables, favoreciendo sus intereses y en perjuicio de los del gobernado.

⁷² Gabino Fraga, *Derecho administrativo*, Porrúa, México, 1966, pp. 291- 292.

⁷³ Vedel, citado por Aguirre Pangburn, *op. cit.*, p. 165.

El último caso ocurre cuando la autoridad al producir el acto se aparta total o parcialmente de las disposiciones legales debidas que rigen el acto.

Si la causal de anulación ya analizada puede demostrarse ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dará como consecuencia que ésta declare la nulidad lisa y llana del acto impugnado, puesto que dicha causal de ilegalidad se examina el fondo del asunto o controversia planteada, razón por la cual no puede emitirse una nulidad para efectos.

5. Violación por ejercicio de facultades discrecionales

A esa causal de ilegalidad también se le conoce como desvío de poder.

Este concepto sólo era aplicado en las cuestiones administrativas, cuando las autoridades usaban sus facultades discrecionales para imponer multas o sanciones dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley, y operaba cuando no se hacía un uso correcto de esa discrecionalidad, y así se consideraba que había un desvío de poder del juzgador al abusar, es decir, ir más allá de esa facultad.

Acerca del desvío de poder Margarita Lomelí afirma:

“La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación ha desarrollado el concepto de desvío de poder en el sentido de que la sanción debe ser proporcionada a dos factores esenciales: a) la gravedad de la infracción y b) las posibilidades económicas del infractor. Así, dicho Tribunal ha resuelto “es indispensable advertir que el poder de libre apreciación que la ley o reglamento dejan al agente público no debe ser arbitrario sino general, que reclama que las multas no sean desproporcionadas en relación con la gravedad de la falta y las posibilidades económicas del infractor, para cuyo efecto es indispensable la apreciación de la situación de hecho en que aquél se encuentre.

(Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, marzo de 1937, página. 431).⁷⁴

De tal suerte que el acto administrativo se encontraba viciado cuando arbitrariamente se emitía transgrediendo el interés general, el cual es su límite.

Asimismo, con relación a esta interpretación, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia emitió la siguientes tesis:

"MULTAS FISCALES, DESVÍO DE PODER EN LA IMPOSICIÓN DE. El desvío de poder a que se refiere el artículo 56 de la Ley de Justicia Fiscal, como causa de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, existe cuando las sanciones impuestas por infracciones a las leyes fiscales, no corresponden a la gravedad de estas infracciones o exceden de la posibilidad económica del infractor."⁷⁵

"MULTAS FISCALES, DESVIO DE PODER EN LA APLICACIÓN DE LAS. De la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, antecedente del Código Fiscal en vigor, se desprende que el legislador entiende que las autoridades incurrn en desvío de poder, cuando al imponer una sanción, se apartan de las normas implícitas que regulan el ejercicio de la facultad discrecional. Una de tales normas previene que el desvío de poder existe en el caso de que estableciendo la ley un máximo y mínimo para la sanción, dentro de cuyos límites puede fijar la autoridad respectiva el monto de aquélla, se aplique el máximo a la infracción cometida por primera vez, ya que para determinar la cuantía de la multa, debe tomarse en cuenta la importancia del negocio, la gravedad de la infracción, y el hecho de que ésta sea cometida por primera vez. Por tanto, si aparece que el causante no incurrió anteriormente en la misma infracción por la cual

⁷⁴ Margarita Lomeli, citada por Aguirre Pangburn, op. cit., p. 171.

⁷⁵ Segunda Sala visible en el *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. Época, t. LXV, p. 1533.

se le castiga, de acuerdo con la regla citada, la autoridad fiscal no debe aplicar el máximo autorizado por la ley, pues al proceder en contrario, incurre en el desvío de poder a que se ha hecho alusión, y ello amerita la concesión del amparo que por tal motivo se solicite.⁷⁶

Así se pensaba en el Código Fiscal de la Federación de 1966, puesto que en dicho Código el desvío de poder sólo se regulaba para los casos de imposición de multas; sin embargo, ahora ya se extendió para todos los actos que se emitan por las autoridades en ejercicio de sus facultades discrecionales.

Alfonso Cortina Gutiérrez habla acerca del desvío del poder de la siguiente manera:

"El desvío de poder es en el fondo una teoría que permite a los jueces el examen mismo de las intenciones de los administradores, en la medida en que hayan podido ser externadas en su acuerdo administrativo; al dictar una resolución dentro de la facultad discrecional si el administrador ha violado el objeto de la ley, si en fin, ha vulnerado con su acervo la moralidad administrativa, por desvío de poder es posible nulificar la resolución usándose el recurso de exceso de poder."⁷⁷

Jean Rivero lo define de la siguiente manera: "El desvío de poder es el vicio que tacha de nulidad un acto por el cual la administración, desconociendo las reglas, ha buscado un fin diferente a aquél que el derecho le asigna, desviando así de su fin legal las facultades que le han sido confiadas".⁷⁸

En ese orden de ideas, podemos entender el desvío de poder cuando las autoridades en su actuar emiten actos de autoridad que proyectan las mismas formas del acto legal, sin embargo, guarda un motivo y un fin distinto al que la ley les ha conferido.

⁷⁶ Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. Época, t. LXIV, p. 2320.

⁷⁷ Cortina Gutiérrez, citado por Margain, *op. cit.*, pp. 49-50.

⁷⁸ Jean Rivero, citado por Aguirre Pargbun, *op. cit.*, p. 166.

Ahora bien, para la procedencia de la causal de desvío de poder es necesario que la resolución administrativa haya sido dictada en ejercicio de las facultades discrecionales de la autoridad, conforme al ART. 238, fracción V del Código Fiscal Federal, pues el desvío de poder es el control del uso de las facultades discrecionales o arbitrio de las autoridades administrativas.

Por facultades discrecionales se entiende aquéllas consagradas por una norma jurídica en la cual se faculta a un órgano administrativo para actuar con cierta libertad ante determinadas circunstancias de hecho. Dichas facultades discrecionales no pueden ejercerse en forma arbitraria, puesto que aun cuando confieran cierta libertad en el actuar de las autoridades, ésta tendrá que ser conforme a derecho.

En resumen, el uso arbitrario de las facultades discrecionales por parte de las autoridades trae como consecuencia que su actuación devenga en ilegal y es lo que se conoce como desvío de poder. Es decir, la autoridad abusa del mandato conferido.

De tal suerte que puede ser competente la autoridad que emita el acto; sin embargo, es posible que esté afectado de ilegalidad si su autor ha usado sus facultades para un fin distinto de aquél por el cual le han sido conferidas.

La causal de desvío de poder tiene dificultades para ser probada por el particular porque reviste un carácter subjetivo del funcionario emisor del acto, el cual tratará de disimular y guardar cualquier evidencia que delate que actuó con un fin distinto al de la Ley y no debemos olvidar que el acto está revestido de una aparente legalidad. La Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tendrá que analizar si las autoridades han usado sus facultades para un fin distinto al que prevé la Ley.

Algunos autores expresan que puede haber síntomas de desviación de poder cuando hay contradicción del acto con otros actos anteriores, contradicción en el acto mismo, disparidad de tratamiento, injusticia manifiesta, etc. Sin embargo, cuando se ha actuado con desvío de poder ha de buscarse todo tipo de circunstancias que acrediten o que delaten la conducta ilegal de las autoridades.

B. Principios procesales aplicables a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Se entiende por principios procesales aquellos que orientan el procedimiento para lograr que éste se desarrolle adecuadamente conforme a la naturaleza de la controversia planteada.

Héctor Fix-Zamudio en el Diccionario Jurídico Mexicano establece que existen dos conceptos sobre los principios procesales:

"El primero de carácter amplio comprende los lineamientos esenciales que deben canalizar tanto el ejercicio de la acción (principios dispositivo o inquisitivo, de contradicción, igualdad de las partes), como aquellos que orientan la función jurisdiccional (los relativos al impulso oficial o de parte, la dirección del proceso por el juez, la intermediación del juzgador), y también los que dirigen el procedimiento (oralidad y escritura, publicidad o secreto, concentración o dispersión, economía, sencillez).

Un criterio más estricto considera que los principios procesales se refieren exclusivamente a la manera en que debe seguirse el procedimiento, como aspecto formal del proceso, para que el mismo pueda servir eficazmente a la solución de la controversia correspondiente."⁷⁹

De esta manera, a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al ser parte del procedimiento, les son aplicables dichos principios procesales, los que son analizados a continuación:

⁷⁹ Héctor Fix-Zamudio, *Diccionario jurídico mexicano*, op. cit., p. 2543.

Principio de legalidad

Consiste en que las autoridades no tienen más facultades que las que les otorgan las leyes, de tal manera que sus actos únicamente son válidos cuando se fundan en una norma legal y se ejecutan de acuerdo con lo que ella prescribe.

Tal principio de legalidad actúa como una limitación al ejercicio del poder público y como protector de la esfera de derechos de los particulares.

Dicho principio se encuentra consagrado en los ARTS. 14, 16, 103, 107 y 133 de nuestra Constitución y rige en todos los niveles y grados de la estructura jerárquica del orden jurídico. Es así como todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho vigente, porque tal principio de legalidad establece que ese acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades que conforman nuestro sistema jurídico, debe apoyarse estricta y necesariamente en una norma legal.

León Duguit hace notar que el llamado principio de legalidad consiste en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada.

El principio de legalidad en materia contencioso administrativa lo encontramos en el ART. 237 del Código Fiscal de la Federación al establecer que las sentencias que emita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberán fundarse en derecho.

Así las cosas, las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberán emitirse conforme a los preceptos que establece el Código Fiscal Federal.

Principio de congruencia de las sentencias

Alfredo Rocco explica el principio de congruencia en los términos siguientes:

"Este principio se desarrolla en una doble dirección. Implica:

- a) Que el juez deba pronunciar sobre todo lo que se pide y sólo sobre lo que se pide, o sea, sobre todas las demandas sometidas a su examen y sólo sobre éstas.
- b) Que el juez debe fundar su fallo basándose en todos los elementos de hecho aportados en apoyo de las pretensiones hechas valer por las partes en sus demandas, y sólo basándose en tales elementos.”⁸⁰

A su vez, Eduardo Pallares explica “que el principio de congruencia de las sentencias consiste, en que las sentencias deben ser congruentes no sólo consigo mismas, sino también con la litis tal como quedó formulada por medio de los escritos de demanda, contestación, réplica y duplica.”⁸¹

La congruencia de la sentencia es un principio que delimita las facultades resolutoras del órgano jurisdiccional, por lo que debe existir una correspondencia entre lo aducido por las partes y lo resuelto por el tribunal.

Las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberán tener esa necesaria correspondencia entre lo resuelto y lo controvertido por las partes en el juicio de nulidad, resolviendo exactamente conforme a la litis planteada. El ART. 237 del Código Fiscal Federal prevé tal principio de congruencia que deben contener las sentencias al establecer lo siguiente:

“ART. 237. Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda en relación con una resolución impugnada teniendo la facultad de invocar hechos notorios.”

⁸⁰ Alfredo Rocco, *op. cit.*, pp. 167-168.

⁸¹ Eduardo Pallares, *Diccionario de derecho procesal civil, op. cit.*, p. 624.

Por ende, el magistrado sólo puede pronunciarse sobre lo que se le pide, es por ello que debe limitarse a resolver el problema que se le propone sin alterar o abandonar sus términos, siguiendo el principio de la correlación entre la acción y la sentencia.

De acuerdo con la doctrina civilista, hay violación al principio de congruencia cuando: el fallo contiene resoluciones contrarias entre sí; se concede al actor más de lo que pide; no se resuelven todas las cuestiones planteadas en la litis o se resuelven puntos que no aparecen en ella; no se decide sobre las excepciones supervenientes hechas valer en forma legal, etcétera.

Conforme a lo anterior, las sentencias que dicten las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cumplirán con el principio de congruencia siempre que, conforme al ART. 237 del Código Fiscal de la Federación, se funden en derecho y examinen todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado.

Así lo confirma la jurisprudencia No. V-3o. J/17, dictada por el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, que establece:

“SENTENCIAS DICTADAS EN LOS JUICIOS DE NULIDAD. PARA QUE SEAN CONGRUENTES DEBEN ANALIZAR TODAS LAS CUESTIONES PROPUESTAS. Si el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, impone a las Salas Regionales la obligación de examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos en el juicio fiscal, es evidente que para que se ajuste a derecho la resolución que se dicte en él, debe observarse el principio de congruencia y para cumplir con éste, es necesario que se haga un pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los conceptos expuestos por los inconformes, ya que de no hacerlo así, se viola el referido precepto y la garantía de legalidad contemplada por el artículo 16 Constitucional.”

Principio de adquisición procesal

Por virtud de este principio, las pruebas rendidas por una de las partes no sólo a ella aprovechan, sino también a todas las demás aunque no hayan participado en la rendición de la prueba.⁸²

Lo anterior encuentra su justificación, en que no es posible dividir la convicción del juez sobre la existencia o inexistencia del hecho litigioso. Si el juez, por virtud de una prueba, llega a una conclusión de certeza acerca de un hecho, no importa cual de las partes la ha aportado. El magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha de admitir las pruebas aportadas por las partes conforme al ART. 230 del Código Fiscal Federal y de su análisis deberá llegar a una conclusión, independientemente de quién haya aportado las pruebas. Lo anterior se ejemplifica cuando la autoridad en la contestación a la demanda de nulidad, hace suyas las pruebas aportadas por el demandante, en cuyo caso aun cuando las pruebas hayan sido aportadas por el actor, sirven igual para la autoridad si de ellas se desprende un hecho que éstas quisieran probar, ya que, como bien dice Eduardo Couture, la eficacia de la prueba es indivisible.

Principio de concentración

Respecto a este principio, Eduardo Pallares explica que deben reunirse o concentrarse las cuestiones litigiosas para ser resueltas todas ellas, o el mayor número posible de las mismas, en la sentencia definitiva, evitando que el curso del proceso en lo principal se suspenda.

Así, el magistrado instructor del juicio de nulidad, durante el procedimiento, concentrará las cuestiones que surjan y decidirá sobre éstas al momento de dictar la sentencia, a fin de evitar que el proceso se paralice o se demore. Ejemplificamos lo anterior cuando surge alguna cuestión incidental que no trae aparejada la suspensión del procedimiento, tal como: la de falsedad de documentos o cuando en la contestación a la demanda la autoridad hace valer

⁸² Eduardo Pallares, *Diccionario de derecho procesal civil*, op. cit., p. 623.

causales de improcedencia del juicio de nulidad, cuestiones, ambas, que van a ser analizadas hasta el momento de dictarse la sentencia correspondiente, conforme a dicho principio de concentración.

El Código Fiscal Federal, en cumplimiento a dicho principio, restringe las causales que dan origen a los incidentes de previo y especial pronunciamiento, cuya característica principal es suspender el procedimiento hasta en tanto el tribunal no se pronuncie sobre éstos.

Principio dispositivo

“Este principio consiste en que el ejercicio de la acción procesal está encomendado en sus dos formas activa y pasiva, a las partes y no al juez.

Sus principales aplicaciones son:

- a) A nadie se le puede obligar a intentar y proseguir una acción contra su voluntad. Otro tanto puede decirse del derecho de defensa judicial. Tampoco se puede obligar al demandado a oponer excepciones y ni siquiera a negar la demanda.
- b) La aportación de las pruebas y formulación de los alegatos, han de hacerla las partes conforme a las reglas que rigen la carga de la prueba y la formulación o exposición de los alegatos.
- c) **Los jueces deben sentenciar según lo alegado y probado en autos, respetando siempre los términos en que se formuló la litis, sin poder hacer valer hechos diversos. En cuanto al Derecho, no rige el principio dispositivo. Todos los autores están conformes en que los jueces pueden suplir los principios jurídicos y las normas legales aplicables al caso, aunque las partes no lo hayan hecho en debida forma. Sin embargo, les está prohibido a los jueces cambiar o modificar la causa de la acción, esto es el hecho generador del derecho que se hace valer en juicio.”⁸³**

⁸³ Eduardo Pallares, *Diccionario de derecho procesal civil*, op. cit., p. 631.

Tal principio aplicado únicamente a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa lo encontramos en el tercer párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y las causales de legalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver las cuestiones efectivamente planteadas, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

Principio de contradicción

También conocido como principio del contradictorio, por el cual, en voz de Ovalle Favela, se impone al juzgador el deber de resolver las promociones que le formule cualquiera de las partes, oyendo previamente las razones de la contraparte.

Consiste en que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dé a cada una de las partes la oportunidad de ser oídas en la defensa de sus derechos, en el caso concreto, si cada una de las partes ha presentado diversas pruebas el juzgador tiene el deber de resolver sobre éstas, en la motivación de la sentencia haciendo un análisis de las razones por las cuales consideró que los hechos quedaron probados de una determinada manera, analizando los razonamientos jurídicos de cada una de las partes y haciendo una conclusión de ellos en la sentencia que dicte.

C. Clases de sentencia que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El Tribunal Fiscal de la Federación dicta dos clases de sentencias, las interlocutorias que deciden tanto recursos como cuestiones incidentales y las definitivas que son las que vienen a dar fin al juicio de nulidad.

Las sentencias interlocutorias deciden cuestiones intermedias que surgen en el procedimiento como pueden ser incidentes o recursos sin poner fin al juicio.

Las sentencias definitivas pueden: reconocer la validez del acto impugnado o declarar la nulidad del acto impugnado.

En el caso de que se declare la nulidad de la resolución impugnada el Código Fiscal, prevé que ésta podrá ser de manera lisa y llana o para efectos. Cuando se dicta una resolución para efectos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, busca imponer a la autoridad una obligación de hacer, como cuando se declara la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad dicte una nueva resolución otorgando el derecho al actor, o bien se declarará la nulidad para el efecto de que la autoridad reponga el procedimiento, o se emita nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dicta resoluciones de sobreseimiento, sin que éstas puedan ser consideradas como sentencias, porque no deciden sobre las pretensiones hechas valer por las partes.

Por sobreseimiento entendemos la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia.⁸⁴ Se trata, no de la detención del curso del proceso, porque éste ha finalizado cuando se llamaron los autos para dictar el fallo, pero sí la detención del pronunciamiento en cuanto al fondo.⁸⁵

Es decir, que el sobreseimiento tiene como principal característica el ser un acto que impide el pronunciamiento del juzgador sobre el fondo de la cuestión planteada.

Los efectos de sobreseimiento son dar por concluido el proceso y dejar las cosas tal y como se encontraban antes de la interposición del juicio.

El ART. 203 del Código Fiscal de la Federación contempla las causas de sobreseimiento, las cuales son:

⁸⁴ Héctor Fix-Zamudio, *Diccionario jurídico mexicano*, op. cit., p. 2937.

⁸⁵ Humberto Briseño Sierra, op. cit., p. 601.

- "I. Por desistimiento del demandante.
- "II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia.
- "III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
- "IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado, y
- "V. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo."

Si el actor se desiste de la demanda, antes del cierre de instrucción, el magistrado instructor tiene facultades para sobreseer el juicio, conforme al ART. 30 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

En el segundo caso se sobresee el juicio cuando aparezcan o sobrevengan algunas causales de improcedencia.

Cuando se presenta una causal de improcedencia por regla general el magistrado instructor desechará la demanda, puesto que la aparición de cualquiera de estas causas hacen que el juicio sea improcedente.

En el caso de sobreseimiento por muerte del actor, que es contemplada por la fracción III del artículo en comento, el juicio sólo podrá sobreseerse cuando por causa de esa muerte desaparece el interés jurídico que había en el asunto.

No obstante, corresponde a la sucesión responder acerca de las obligaciones del actor, por lo que la sucesión podrá continuar con el juicio y para tal efecto el procedimiento podrá suspenderse mientras concurre el representante legal de la sucesión del actor a juicio.

Debe tomarse en cuenta que en el derecho administrativo los derechos de propiedad, de posesión, la reclamación de una indemnización, la facultad de pagar o reclamar la determinación de impuestos, o su devolución, las multas, sanciones y demás son derechos transferibles a los herederos.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Por lo que se refiere a la fracción IV, el sobreseimiento se decreta cuando la autoridad demandada ha satisfecho la pretensión del actor porque revoca su acto o resolución, lo que tiene como consecuencia la extinción legal del acto impugnado, dejando de esta manera sin materia el juicio.

Al ser revocado el acto por las autoridades desaparece la afectación al interés jurídico, por tanto, si esto se presenta antes del cierre de instrucción el sobreseimiento lo declarará el magistrado instructor sin necesidad de sentencia, sino a través de un simple acuerdo; sin embargo, si esto ocurre después del cierre de instrucción, el sobreseimiento será declarado por medio de una resolución dictada por la Sala (indebidamente llamada sentencia) y firmada por los tres magistrados.

Por lo que hace a la última fracción del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación, a través de ésta se buscó que no quedara fuera ninguna otra forma o causal que diera lugar al sobreseimiento.

Si no hay ninguna causal de sobreseimiento, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa entrará al estudio del fondo del asunto.

1. De la nulidad

En Francia los Tribunales Administrativos se crearon buscando una justicia administrativa, a través de los sistemas contenciosos de plena jurisdicción o subjetivo, y del contencioso de anulación u objetivo.

En el contencioso de anulación, al nulificarse el acto ilegal impugnado, no se dan orientaciones a la autoridad administrativa, con excepción de algunos casos, sobre lo que debe hacer la autoridad como consecuencia de la anulación, puesto que estas indicaciones se consideran propias de las facultades del juez en el contencioso de plena jurisdicción.

En nuestro país, conforme a la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, al crearse al Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se consideró que dicho órgano sólo dictaría fallos que declararan la nulidad de la resolución impugnada, de tal manera

que en su ART. 58 estableció que la sentencia declarararía la nulidad de la resolución impugnada, salvo cuando se tratara de reposición del procedimiento y de la anulación de una resolución favorable a un particular impugnada por las autoridades, en cuyos casos indicaría de manera concreta el sentido en que se debería dictar la nueva resolución.

Los Códigos Fiscales de la Federación de 1937 y 1966 en sus ARTS. 204 y 230, respectivamente, establecieron no sólo lo relativo al sentido concreto en que se debía dictar la nueva resolución, sino también las bases que la sentencia anulatoria debería indicar, salvo las dos excepciones antes señaladas.

Actualmente, nuestro Código Fiscal de la Federación, conforme a la fracción III y el último párrafo del ART. 239, facultan al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales. De tal suerte que se podría considerar, en principio, que dicho Tribunal va más allá de una simple anulación; sin embargo, no por ello podemos considerar que estamos frente a un Tribunal de plena jurisdicción.

Sostenemos que la naturaleza jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es la de un contencioso de anulación, cuyo objeto es dejar sin efectos un acto administrativo que se considera ilegal, y que el juzgador procederá a declarar su nulidad.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, desde su creación, ha tenido competencia para nulificar resoluciones administrativas por los mismos vicios de ilegalidad que hasta ahora subsisten y que se han comentado con anterioridad.

De esta manera, la anulación del acto por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa va encaminada a dejarlo sin efectos.

Nuestro Código Fiscal de la Federación, en su ART. 239, establece que la sentencia definitiva que dicte el tribunal podrá:

- “I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- “II. Declarar la **nulidad** de la resolución impugnada.
- “III. Declarar la **nulidad** de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.”

a) Nulidad lisa y llana

Para que ésta se configure es necesario que el gobernado haya demostrado una causal de ilegalidad de las que habla el ART. 238, fracciones I y IV y en algunos casos de la fracción V del Código Fiscal de la Federación, ya que tales violaciones van al fondo de la resolución impugnada y de ser probada por el gobernado la ilegalidad, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declarará la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.

“La fracción I del ART. 238, establece:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.”

Como ya fue analizado se considera que una autoridad es incompetente, cuando no tiene facultades para emitir o tramitar el acto o procedimiento impugnado, por tanto procede la anulación de manera lisa y llana de la resolución impugnada.

El alcance de dicha nulidad es impedir que dicho acto subsista, sin embargo, nada impide a la autoridad que sea la competente que pueda dictar una nueva resolución sobre la misma cuestión, porque aun cuando exista una sentencia que contenga una declaratoria de nulidad, ésta no es obstáculo para que la competente emita una nueva resolución, porque dicha actuación deviene de las facultades otorgadas por la ley a las autoridades.

Por lo que hace a las fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación, son preceptuadas de la siguiente manera:

- "IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas."
- "V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no correspondan a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."

De la lectura que se haga a la fracción IV se puede deducir la existencia de dos violaciones: a) Violación con relación a la apreciación de los hechos y, b) Violación respecto de la aplicación del derecho, situaciones que también son susceptibles de presentarse en el supuesto de la fracción V.

Las violaciones referidas en la fracción IV son, como ya hemos analizado anteriormente, violaciones que van al fondo del asunto, ya que el supuesto en que la autoridad se apoyó para emitir la resolución no existió o fue diferente, o bien, existiendo, le son aplicadas disposiciones jurídicas que no tienen nada que ver con el hecho, es decir, que dichas disposiciones son incorrectamente aplicadas, de tal suerte que procede la declaratoria de nulidad.

El alcance de dicha declaratoria de nulidad, es en el sentido de que cuando la violación derive de no haberse producido el supuesto de hecho previsto en la norma aplicada, la nulidad que se declare deberá ser lisa y llana y su efecto es eliminar, destruir del ámbito jurídico dicha resolución impugnada.

Cuando haya violación de la disposición aplicada, o por no haberse aplicado la disposición debida, la nulidad que se declare tendrá el efecto de privar de todo valor jurídico a la resolución impugnada y ni la autoridad que dictó la resolución impugnada, ni ninguna otra, podrá dictar o emitir ninguna otra resolución sobre el mismo asunto.

De tal manera que cuando la violación en que incurrió la autoridad afecta sólo a unos elementos de la determinación del crédito, por ejemplo, la tasa que se aplicó, la sentencia que se dicte será una nulidad para efectos, que deberá indicar

cuál es la tasa correcta que la autoridad fiscal deberá tomar en cuenta, sin que ello implique que se está determinando un nuevo crédito fiscal.

Tal criterio está establecido en la siguiente tesis:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL, NULIDAD PARA EFECTOS. La sentenciadora se ajusta a lo dispuesto por el artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, al declarar la nulidad de la resolución para efectos de que se dicte una nueva en la que se aplique la tasa impositiva correcta que dejó de aplicar la autoridad, sin que ello signifique que se está determinando un nuevo crédito fiscal."⁸⁶

Por lo que se refiere a la causal de nulidad contenida en la fracción V, la cual es conocida doctrinariamente como "desvío de poder", que como ya se analizó, el acto formalmente es legal, no obstante, como su autor ha usado sus facultades para que éste tenga un fin distinto al que la ley prevé, se deberá declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada precisamente porque el acto fue emitido para un fin distinto al que marca la norma legal.

b) Nulidad para efectos

En principio podemos decir que procede la declaración de una nulidad para efectos cuando el vicio por el que se impugna la resolución corresponde a cualquier acto de trámite, y la consecuencia de la nulidad será que la autoridad lo reponga, corrigiendo las violaciones que se hayan cometido.

¿En qué casos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá dictar una nulidad para efectos?

⁸⁶ Revisión 227/75, juicio 3933/74, Resolución: Unánime de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 29 de septiembre de 1979, ponente: magistrado Lic. Francisco Ponce Gómez.

Conforme al ART. 239 del Código Fiscal de la Federación, cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del ART. 238 del citado Código, es decir, cuando el acto impugnado carezca de uno de los requisitos formales exigidos por las leyes y que son necesarios para la existencia del acto, así como que se haya cometido alguna violación en el procedimiento, siempre que, como ya se dijo, ambas violaciones afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada. En algunos casos de la fracción V la nulidad será declarada para efectos.

Aunque no necesariamente siempre opera este criterio, sino que la nulidad debe ser precisada conforme al caso en particular; así lo establece la siguiente jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que establece:

"NULIDADES PARA DETERMINADOS EFECTOS. LOS ARTÍCULOS 238 Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIGOR NO LIMITAN LOS CASOS EN QUE LA SENTENCIA DEFINITIVA PUEDE DICTARSE EN ESA FORMA. El artículo 239 del Código Fiscal de la Federación en vigor establece en su fracción III, en su primera parte, que la sentencia definitiva podrá declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, sin limitar los casos en que la sentencia puede dictarse en esta forma, y el último párrafo del mismo precepto tampoco es limitativo, sino simplemente señala que en los supuestos previstos en las fracciones II, III y V del artículo 238 deberá declarar la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución, lo cual no excluye que este mismo tipo de nulidad pueda decretarse en otros casos, si así procede."⁸⁷

⁸⁷ Jurisprudencia No. 210 del Tribunal Fiscal de la Federación.

Lo anterior es así porque no existe una fórmula exacta que determine cuándo el tribunal declarará una nulidad lisa y llana y cuándo una para efectos, por lo que se debe estar a las particularidades del caso en concreto.

Conforme a la fracción II del ART. 238 del Código Fiscal Federal la resolución administrativa es ilegal cuando contenga:

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

Como ya analizamos, el ART. 16 Constitucional establece que todo acto de autoridad debe constar en un mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, lo que se traduce en la garantía de legalidad.

Dicha garantía contiene dos requisitos: el de fundamentación y el de motivación, los cuales a su vez se desarrollan a través de dos aspectos: uno formal y otro material; el aspecto formal consiste en que se den a conocer al afectado las razones, fundamentos, motivos legales, así como los hechos y causas particulares que se tuvieron en cuenta para la emisión del acto, debiendo existir una adecuación entre ambos. Ante el incumplimiento de esta garantía se está en presencia de una falta o ausencia de fundamentación o motivación. El aspecto material, se refiere a que existan realmente los motivos y que los preceptos legales invocados por la autoridad sean aplicables. De no ser así, se habla de una indebida fundamentación y motivación.

Tal criterio está contenido en la jurisprudencia, emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como a continuación se transcribe:

“NULIDAD PARA DETERMINADOS EFECTOS. LOS ARTÍCULOS 238 Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIGOR NO LIMITAN LOS CASOS EN QUE LA SENTENCIA DEFINITIVA

PUEDE DICTARSE EN ESA FORMA. Por otra parte, en los casos en que por disposición expresa del texto de la ley, es decir, del último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, debemos señalar como efecto el que se emita otra resolución, es preciso tener en cuenta el motivo de la anulación; en la práctica es frecuente que se declare la nulidad con apoyo en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación por falta de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, sin embargo, es necesario que se tenga presente que esta garantía tiene dos aspectos: formal y material; el primero de ellos consiste en que se den a conocer al afectado las razones o causas particulares que se tuvieron en cuenta para la emisión del acto o resolución, así como los fundamentos legales en que se apoya tal emisión, debiendo existir adecuación entre unos y otros, y el segundo se refiere a que existan los motivos y que los preceptos legales invocados por la autoridad sean aplicables.⁸⁸

Conforme a lo antes analizado, los efectos de la nulidad, para cada uno de los aspectos formal y material son distintos.

Cuando se trate de una violación formal, es decir, cuando no se den los motivos y fundamentos por el cual fue emitido el acto, que da lugar a que no se estudien los aspectos relativos al fondo del asunto, puesto que hay una ausencia de fundamentación y motivación, se declarará la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad emita otro fundado y motivado en el que se le den a conocer al gobernado las causas y fundamentos de su actuación para que el gobernado esté en posibilidad, en un momento dado, de controvertirlos.

De tal manera que ante la declaración de nulidad de la resolución impugnada por vicios formales de falta de fundamentación y motivación, se dejan a salvo las facultades de la autoridad para emitir una nueva resolución fundada y

⁸⁸ Jurisprudencia No. 210 del Tribunal Fiscal de la Federación.

motivada. Ahora bien, aunque la citada resolución no haga tal salvedad, su omisión no impide que la autoridad lleve a cabo el ejercicio de sus facultades ya que éstas derivan de la ley.

Por otro lado, cuando se esté frente a una violación material, es decir cuando los fundamentos legales sean inaplicables, no estén vigentes o no existan los motivos aducidos por la autoridad, o bien, porque no exista adecuación entre los motivos invocados y los preceptos aplicados, la nulidad debe ser lisa y llana, porque se trata de una violación sustancial y la autoridad no puede repetir el acto anterior con diferente fundamentación y motivación.

Ya que se trata de una violación de fondo o sustancial no pueden dejarse a salvo las facultades de las autoridades para dictar una nueva resolución que sustituya la anulada.

Conforme a esto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito dictó la siguiente tesis:

“FUNDAMENTACIÓN, CRÉDITOS FISCALES, VIOLACIÓN MATERIAL. Cuando una resolución fiscal viola formalmente la garantía de fundamentación legal, es decir, cuando no citan los preceptos sustantivos en que se finca el crédito, o sea los que establecen la hipótesis de causación y el monto del adeudo, esa violación formal implica la nulidad lisa y llana de la resolución, pero deja a salvo los derechos de la autoridad para proceder nuevamente, en términos de ley. Pero cuando la nulidad de una resolución que finca un crédito fiscal se declara *por violación material de la obligación constitucional de fundar*, o sea por aplicar inexactamente los preceptos legales, o por dejar de aplicar los precedentes y aplicar otros en su lugar, en estos casos, la nulidad es también lisa y llana, pero, además, es de tal naturaleza sustancial, que ya no es posible que la autoridad finque nuevamente el crédito con aplicación de nuevos preceptos sustantivos que lo funde, pues a más de que esto daría lugar a un número interminable de cobros, resultaría absurdo

que los juicios y medios de defensa hechos valer contra los créditos fiscales, pudiesen ser utilizados por las autoridades para ir renovando y afinando la aplicación de los preceptos en que se apoyan, si en la contestación de la demanda no puede mejorarse el fundamento del acto impugnado, menos podrá hacerse después de la sentencia que declaró incorrectamente fundado dicho acto.⁸⁹

Ahora bien, cuando las violaciones antes señaladas se contengan en una resolución dictada en un recurso administrativo y la misma sea impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al declararse la nulidad la misma será para efectos, en la cual deberá señalarse en qué términos debe la propia autoridad dictar la otra resolución, puesto que en estos casos no puede haber nulidad lisa y llana, ya que las sentencias del Tribunal no tienen como consecuencia la de dejar sin efectos la resolución o acto materia del recurso administrativo, pues no puede sustituirse a la autoridad que conoció en primera instancia el asunto y sólo le es posible anular de manera directa la resolución que es materia del juicio de nulidad.

Al respecto Margarita Lomelí Cerezo comenta que "esto se debe a que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en su carácter de órgano jurisdiccional contencioso administrativo, no puede sustituirse a la autoridad y resolver directamente lo que corresponda sobre los argumentos del recurrente, puesto que el mismo tribunal ejerce una jurisdicción revisora de los actos de autoridad administrativa".⁹⁰

Al ejercer el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una jurisdicción revisora no puede directamente dictar la resolución que corresponda, pero sí indicar la forma y términos en que la autoridad deberá cumplirla.

⁸⁹ Tesis publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, volumen semestral, 133-138, Tribunales Colegiados, 7a. época, 6a. parte, p. 73.

⁹⁰ Margarita Lomelí Cerezo, *Efectos de la nulidad declarada en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación*, Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981, p. 539.

Con una nulidad para efectos se busca evitar que la resolución que antecede a un recurso administrativo se quede sin resolver, así encuentra su justificación el que se le indique a la autoridad los términos en los cuales debe emitir su nuevo acto, en cumplimiento siempre de la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el caso de que el acto haya sido impugnado directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no habrá lugar a que se dicte una resolución para efectos. Lo anterior es así, porque el Tribunal de manera directa anula la resolución impugnada por lo tanto no existen los llamados efectos.

Si la anulación del acto fue por indebido desechamiento del recurso, el efecto debe ser que de no existir alguna otra causal de improcedencia, se admita a trámite éste. Si fue por indebida fundamentación y motivación, por comprobarse la existencia de una violación de fondo y no formal, debe señalarse el efecto de la nulidad para que la autoridad administrativa deje sin efectos la resolución combatida.

Cuando haya omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes y sean suficientes para trascender al sentido de la resolución impugnada, la Sala declarará la nulidad de dicha resolución para el efecto de que se reponga el procedimiento por la autoridad, y lo mismo sucederá si fue por violación a las formalidades del procedimiento, pues debe ordenarse que subsane esa violación y en su momento se resuelva conforme a derecho. Cuando la violación consiste en que la autoridad no analizó todos los argumentos hechos valer por el recurrente, omitiendo el estudio de alguno o algunos de ellos, el efecto de la nulidad consistirá en que la autoridad administrativa dicte una nueva resolución en que estudie íntegramente los planteamientos contenidos en el escrito en que se interpuso el recurso.

Ahora bien, si se tratara de la ficción jurídica conocida como negativa ficta y se produjera en un recurso, la Sala analizará las circunstancias del asunto y en caso de concederle la razón a la recurrente declarará ya la nulidad lisa y llana de la negativa ficta impugnada, o para efectos.

Cabe recordar que la resolución negativa ficta, es como dijimos una ficción de la Ley porque le atribuye un significado al silencio de la autoridad, puesto que se entiende que ha resuelto en sentido negativo lo que el gobernado solicitó a través de su instancia o petición.

De tal manera que cuando se demanda la nulidad de dicha resolución lo que se ataca es el silencio de la autoridad que ha negado lo solicitado.

Dicha negativa se encuentra emitida con total falta de fundamentación y motivación, es por ello que debe de exponerse en la demanda las causales de ilegalidad por las cuales se demuestre la ilegalidad de la misma.

Los anteriores ejemplos son unos de los tantos casos en los que la Sala procederá a declarar una nulidad para efectos, salvo que se trate de facultades discrecionales, conforme al último párrafo del ART. 239 del Código Fiscal de la Federación.

2. Validez de la resolución

Se reconocerá la validez de la resolución impugnada, conforme a la fracción I del ART. 239 del Código Fiscal Federal, cuando las autoridades hayan probado que la resolución emitida por ellas es legal, por lo tanto la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del asunto en su sentencia se concretará a reconocerle al acto su validez.

D. Proceso de formación de la sentencia

El momento para producir la sentencia, ya sea sobreseyendo o entrando al fondo del asunto, por parte de la Sala del conocimiento, es después del cierre de instrucción y dentro de un plazo de sesenta días siguientes a aquél en que se produjo dicho cierre, conforme al ART. 236 del Código Fiscal Federal.

Para tal efecto, el magistrado instructor, es decir, el que tenga a su cargo el conocimiento del asunto, formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción, para que los otros magistrados que integran la Sala tengan un plazo de quince días para analizar y resolver el proyecto, rechazándolo o aprobándolo.

Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se dictan en forma colegiada, según se desprende de la lectura del ART. 236 del Código Fiscal Federal.

De esta manera, si el proyecto es aprobado por todos, el fallo se pronunciará por unanimidad.

Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado disidente podrá expresar que vota en contra o formular voto particular razonado, cuyo plazo para hacerlo no excederá de diez días.

¿Qué pasa cuando el proyecto no es aceptado?

La Ley prevé que para estos casos, el magistrado instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría, y el proyecto podrá quedar como voto particular, a menos que el magistrado instructor retire su proyecto y haga suyos los razonamientos de aquéllos.

Es de todos los litigantes conocido el hecho de que cuando un asunto pasa a dictado de sentencia, no se produce ésta, en el mayor de los casos, dentro de los plazos anteriormente referidos; la razón es la excesiva carga de trabajo con la que se llena el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Circunstancia que es entendida por todos; sin embargo, existen casos en que los plazos para dictar la resolución correspondiente, sobrepasan los límites, tanto legales como comprensibles, para ello, el legislador previó la figura de la excitativa de justicia, la cual se encuentra inserta en los ARTS. 240 y 241 del Código Fiscal Federal.

Acerca de la excitativa de justicia el Diccionario jurídico mexicano indica:

"Es una institución peculiar del proceso tributario mexicano y se traduce en la queja administrativa que puede ser interpuesta ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación a fin de que dicha Sala requiera al magistrado respectivo para que formule el proyecto de resolución, o en su caso, a los integrantes de una Sala Regional para que pronuncien sentencia, cuando no lo han hecho dentro de los plazos establecidos por el Código Fiscal de la Federación."⁹¹

⁹¹ Héctor Fix-Zamudio, *Diccionario jurídico mexicano*, op. cit., p. 1380.

Dicha excitativa de justicia toma el carácter de queja de carácter administrativo interno que pueden hacer valer las partes ante el Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y que procederá, como ya se dijo, cuando el magistrado instructor no haya formulado el proyecto respectivo dentro de los plazos señalados, o bien cuando la Sala no hubiera dictado la sentencia a pesar de existir el proyecto del magistrado responsable.

Por lo que hace al primer caso, recibida la excitativa el Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa solicitará informe al magistrado instructor que corresponda, el cual deberá rendirlo por escrito en un plazo de cinco días.

El Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, transcurrido dicho plazo dará cuenta al pleno y de encontrarse fundada la excitativa por éste, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado instructor formule el proyecto respectivo.

Por lo que hace al segundo supuesto, el informe se pedirá al Presidente de la Sala Regional o Sección de la Sala Superior respectiva para que lo rinda en un plazo de tres días y en el caso de que el Pleno considere fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la Sala o Sección para que dicte la sentencia. En ambos supuestos existe el apercibimiento de que en caso de incumplimiento se podrá sustituir al magistrado renuente.

La existencia de una figura como la excitativa ficta se justifica para asegurarle al gobernado una justicia pronta y expedita.

E. Aclaración de sentencia e invariabilidad de ésta

Las sentencias que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueden, a veces, no ser claras, precisas o entendibles, por lo que podemos estar en presencia de una sentencia contradictoria ambigua u oscura.

El Código Fiscal de la Federación, en su ART. 239-C, establece la figura de aclaración de sentencias, cuyo objetivo es desentrañar el sentido de las

sentencias que ofrezcan contradicción, ambigüedad u oscuridad, y su procedencia está limitada a que se trate de sentencias definitivas, sin que se pueda variar la sustancia de la misma. Es decir que el Tribunal no podrá variar ni modificar sus sentencias en observancia de la equidad, el respeto a los derechos adquiridos y por el imperativo de inmutabilidad propio de una sentencia definitiva; sin embargo, sí puede hacer las aclaraciones o adiciones que estime oportunas y que sean necesarias para el entendimiento de la sentencia.

El Diccionario de la Lengua Española define los términos ambigüedad, contradictorio y obscuro de la siguiente manera:

***AMBIGUA.** Que puede entenderse de varios modos o admitir distintas interpretaciones y dar por consiguiente, motivo a dudas, incertidumbre o confusión."

***CONTRADICTORIA.** Cualquiera de dos proposiciones, de las cuales una afirma lo que la otra niega, y no pueden ser a un mismo tiempo verdaderas ni a un mismo tiempo falsas."

***OBSCURA.** Confuso, falto de claridad, poco inteligible."⁹²

La aclaración la podrá solicitar cualquiera de las partes a quien le afecten los términos de la sentencia que se pretenda aclarar; el único requisito para su procedencia, como ya dijimos, es que se trate de sentencias definitivas que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De esta manera, la aclaración deberá limitarse a corregir vicios cuya consecuencia sea producto de un error en la exteriorización del pensamiento del juez, en el momento de la formulación escrita de la motivación o en la parte dispositiva de la sentencia; esto es, que tales errores se desprendan de la lectura que se haga al documento. Se trata, en consecuencia, de impedir que exista

⁹² *Diccionario de la lengua española*, 20a. ed., tomo I y II, Real Academia Española, 1984, Madrid, pp. 83, 358 y 967.

incongruencia entre lo solicitado por el actor o por las autoridades fiscales, en caso de un juicio de lesividad, y lo resuelto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dicha aclaración se hará por única ocasión, por la Sala Regional o Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que dictó la sentencia definitiva dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha sentencia y la Sala o Sección deberá resolver en un plazo de cinco días siguientes a la fecha en que fue interpuesta dicha instancia.

Si procede la aclaración, ésta pasará a formar parte de la sentencia. Además, dicha instancia no admite recurso alguno contra la decisión que se tome y su interposición interrumpe el término para su impugnación en caso de que se pretenda recurrir, vía juicio de amparo o revisión fiscal, por parte del actor o por las autoridades, respectivamente.

CAPÍTULO III

IMPUGNACIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

A. Impugnación del particular a través del Juicio de Garantías

1. Antecedentes

El ART. 14 Constitucional establece "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...". De tal suerte, que sólo a través de un juicio seguido ante los tribunales establecidos con anterioridad puede cumplirse con la garantía de legalidad en el proceso que tutela el ART. 14 Constitucional. Sin embargo, al establecerse la existencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuya naturaleza no entraba en la estructura del poder judicial, sino que se encontraba dentro de la esfera del poder ejecutivo, dio lugar a muchas controversias sobre su constitucionalidad.

Ese aspecto fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia al establecer que, si bien la garantía consagrada por el ART. 14 Constitucional es la de seguir un juicio, esto no implica que dicho juicio deba de seguirse ante un órgano judicial, reconociéndose implícitamente con esto la legalidad de los procesos contenciosos de carácter jurisdiccional tramitados ante las autoridades administrativas. Y mientras el Poder Judicial tuviera conocimiento de los asuntos contencioso administrativo a través del amparo, la Constitución no sería violada.

Así, la ubicación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro de la estructura del Poder Ejecutivo no implica un ataque al principio constitucional de la separación de poderes, ya que la seguridad del particular se encuentra garantizada al poder interponer el juicio de amparo en contra de las resoluciones dictadas por dicho Tribunal.

Al respecto, la doctora Hedúan Virúes, en su libro *Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, nos dice que la constitucionalidad de la competencia atribuida por la Ley al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene los siguientes fundamentos:

- "a) El hecho de que la Suprema Corte en ningún momento haya objetado la Constitucionalidad de organismos administrativos encargados de revisar resoluciones en materia fiscal."
- "b) La interpretación jurisprudencial del ART. 14 Constitucional, conforme a la cual, si bien la garantía que consagra es la de que se siga un juicio, éste puede consistir en un procedimiento contencioso de carácter jurisdiccional promovido ante la autoridad administrativa."
- "c) La liquidación y el cobro de las prestaciones fiscales debe regularse en dos períodos: el oficioso, dentro del cual el Estado puede ejercer unilateral y ejecutivamente funciones del Poder Público, y el contencioso, que tiene por objeto la revisión, en vía jurisdiccional, de los actos que se producen por el ejercicio de dichas atribuciones, revisión que tradicionalmente en nuestro país se ha ejercido a través del Juicio de Amparo."
- "d) La ubicación del Tribunal Fiscal de la Federación dentro del marco del Poder Ejecutivo no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, ya que la seguridad del particular se encuentra garantizada al poder interponer el Juicio de Amparo en contra de las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación."⁹³

De esta manera, no existe inconveniente legal alguno para que el procedimiento jurisdiccional se siga ante tribunales administrativos si la intervención de éstos no limita el derecho del gobernado para acudir posteriormente al juicio de garantías.

Nace así, dentro del juicio constitucional mexicano, un tipo de amparo que conforme a su propia estructura pertenece en términos generales al juicio de garantías en materia administrativa a que se refiere el ART. 107, fracción III, inciso a), V, inciso b), y VI de la Constitución Federal.

⁹³ Hedúan Virúes, citada por Manuel Lucero Espinoza, *op. cit.*, pp. 22-23.

Conforme a lo anterior, en contra de la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa procede el juicio de amparo, con fundamento en los ARTS. 103 y 107 de nuestra Constitución, cuya finalidad es proteger los derechos fundamentales de los gobernados, cuando no han sido satisfechos por aquél tribunal; el órgano encargado de su conocimiento serán los Tribunales Colegiados de Circuito conforme, al ART. 37, inciso b) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y la Suprema Corte Justicia cuando, a petición de ella o del Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, o del Procurador General de la República, podrá conocer de los amparos directos que por sus características especiales así lo ameriten, de acuerdo al ART. 107 Constitucional, o cuando se interponga recurso de revisión contra sentencias que dicten los Tribunales Colegiados, cuando decidan sobre cuestiones de constitucionalidad de un ordenamiento jurídico.

2. Naturaleza jurídica

¿Juicio o Recurso?

Una vez analizada la procedencia del amparo en contra de las resoluciones que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora es necesario dilucidar cuál es la naturaleza jurídica de este medio de control constitucional.

Algunos autores establecen que es un recurso, otros, que es un juicio, por lo que analizaremos las características de ambos.

Escrache, define al recurso como "la acción que queda a la persona condenada en juicio para acudir a otro juez o tribunal en solicitud de que se enmiende el agravio que cree habersele hecho".⁹⁴ El recurso supone la existencia de un procedimiento anterior cuya resolución ya fue dictada y su interposición suscita una segunda o tercera instancia que implican, en sí, un segundo o tercer procedimiento, el cual es interpuesto, generalmente, ante un órgano superior o de mayor jerarquía, que revisará la resolución impugnada, conforme a los agravios

⁹⁴ Joaquín Escriche, *Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia*, 9a. ed., editor Juan de la Fuente Parres, París, 1891, p. 1486.

que se expresen en contra de ésta. La revisión constituye un acto a través del cual se vuelve a ver una resolución anteriormente emitida, mediante el estudio y análisis que se haga de lo pedido y lo resuelto a través de la ley sustantiva.

Por lo que hace al juicio de amparo, no busca considerar o revisar el acto reclamado en cuanto a su procedencia y pertinencia legales, sino que constata si el acto implica violaciones constitucionales, conforme a lo previsto por el ART. 103 constitucional, esto es, no pretende establecer únicamente si el acto que le da nacimiento se ajusta o no a la ley que lo rige, sino que busca saber si con dicho acto se incurre en una contravención al orden constitucional.

El recurso es considerado como un medio de control de la legalidad, mientras que el amparo se considera como un medio de control constitucional.

Conforme a la finalidad de ambas figuras jurídicas se suele llamar o denominar al amparo como "un medio extraordinario" de impugnar los actos de las autoridades, cuando éstos son contrarios a la Constitución, mientras que al recurso se le ha denominado como "un medio ordinario" que se suscita por cualquier violación legal y con independencia de cualquier infracción a la Ley Suprema.

Como ya se ha dicho con antelación, el recurso da origen a otras instancias todas derivadas de la primera, por lo que las partes serán las mismas que en el juicio primario.

En cambio en el Juicio de Amparo las partes son distintas a las que formaron parte en el juicio primario.

La finalidad del recurso es declarar la procedencia o improcedencia de la acción o la defensa de los sujetos del juicio primario así como sus consecuencias procesales.

El juicio de amparo, en cambio, busca reparar la violación cometida en contra del orden constitucional, en perjuicio del gobernado.

El análisis anterior nos lleva a la conclusión de que el amparo que se promueve contra las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ante los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa o ante la Suprema Corte, en su caso, tiene la naturaleza de un

juicio, puesto que éste es un verdadero juicio distinto e independiente del procedimiento en el cual surge el acto reclamado, que es la resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que constituya una sentencia definitiva y el amparo procederá por los vicios de ilegalidad *in judicando* e *in procedendo* de los que adolezca la sentencia en cuestión.

Así las cosas, los Tribunales Colegiados y la Suprema Corte, en su caso, analizarán tales cuestiones de legalidad no por la violación legal en sí misma, sino porque con ella se vulnera la Constitución, y sus decisiones invalidarán el fallo impugnado por contravenir la garantía de legalidad bajo los dos vicios antes señalados.

Al igual que en el recurso, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en este caso la autoridad responsable, quedará constreñido por la sentencia del amparo para que deje insubsistente la resolución impugnada y en su lugar emita otra en los términos y alcances del fallo protector, subsanando los vicios, ya sea en la sentencia o en el procedimiento, en los que incurrió la vez primera.

Además el amparo tiene la naturaleza de un juicio porque las partes no tienen el mismo carácter que el que tuvieron en el juicio de nulidad, situación que sí acontece en un recurso, por otro lado, tanto el procedimiento como la Ley que regula el juicio de amparo se encuentran en una ley distinta al Código Fiscal de la Federación, como lo es la Ley de Amparo, situación que supone un juicio distinto y no un recurso, puesto que este supone que el procedimiento sea regulado por la misma ley que los crea.

Algunos autores, como Mayolo Sánchez, consideran que el amparo no es un recurso, tampoco un juicio, sino la continuación del procedimiento ordinario en que ha de resolverse una contienda.⁹⁵

No es del todo agraciada esta definición, ya que la promoción del amparo no significa la continuación del procedimiento porque precisamente éste ya ha

⁹⁵ Mayolo Sánchez Hernández, *Derecho tributario*, 2a. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988. p. 834.

terminado, y tan es así que para la promoción del amparo es necesaria una sentencia definitiva o una resolución que ponga fin al juicio.

Asimismo, tampoco puede considerarse como la continuación del procedimiento porque para ello se requeriría que el amparo fuera resuelto por la misma autoridad en la misma vía, y la promoción del amparo constituye otra instancia.

Jesús Ortega Calderón opina que "cuando el amparo se dirige contra una sentencia en el juicio de anulación, se equipara al amparo civil en su aspecto fundamental de medio de control del principio de legalidad, que se supone quebrantado por el tribunal del orden común al emitir una sentencia en el juicio entre partes".⁹⁶

Conforme a esto, la naturaleza jurídica del amparo interpuesto contra las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es la de revisión de tales resoluciones para analizar si éstas fueron emitidas conforme a derecho, teniendo como fundamento, como ya lo dijimos anteriormente el control del principio de legalidad, previsto por la Constitución Política del país.

Concluimos que, el amparo que se promueve contra las sentencias definitivas y demás de las que habla el ART. 107, fracción III, inciso a); V, inciso b) de la Constitución Federal, es un juicio por las razones que ya han quedado señaladas.

La competencia en el juicio de amparo

Entendemos por competencia la medida de poder o facultad que tiene un órgano para conocer de un determinado asunto. Ignacio Burgoa define la competencia jurisdiccional como aquel conjunto de facultades específicas con que jurídicamente están investidas las autoridades encargadas de desempeñar la función jurisdiccional estatal abstracta.⁹⁷

⁹⁶ Jesús Ortega Calderón, *El amparo en materia fiscal*, Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981, p. 662.

⁹⁷ Ignacio Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, 37a. ed., Porrúa, México, 2000, p. 380.

Así, para que una autoridad pueda actuar en el desarrollo de una función estatal es necesario que tenga facultad para ello, en una palabra, competencia y sólo de esa manera tendrá validez su actuación.

En esa tesitura, dentro del Poder Judicial Federal el órgano competente para conocer de las resoluciones y sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, son los Tribunales Colegiados de Circuito, en especial en Materia Administrativa, si los hay, con fundamento en los ART. 107, fracción V, inciso b) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en el ART. 37, fracción I, inciso b) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, conforme a los siguientes términos:

*ART. 107. Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo con las bases siguientes:

... ..

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

... ..

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

*ART. 37. Con las salvedades a que se refieren los ARTS. 10 y 21 de esta Ley, son competentes los tribunales colegiados de circuito para conocer:

*I. De los juicios de amparo directo contra sentencias definitivas, laudos o contra resoluciones que pongan fin al juicio por violaciones cometidas en ellas o durante la secuela del procedimiento, cuando se trate:

... ..

- “b) En materia administrativa, de sentencias o resoluciones dictadas por tribunales administrativos o judiciales, sean locales o federales.”

Del análisis hecho a los artículos antes transcritos de la Ley de Amparo y de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal se desprende la existencia de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer el amparo que se interponga en contra de las sentencias definitivas o resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, entre otros. Asimismo, con fundamento en el ART. 83, fracción V de la Ley de Amparo la Suprema Corte de Justicia podrá conocer dicho amparo cuando:

- a) Ya de oficio o a petición fundada del Tribunal Colegiado de Circuito o del Procurador General de la República, podrá conocer del asunto por sus características especiales (por cuantía o por importancia trascendental) con fundamento en el ART. 182 de la Ley de Amparo.
- b) En vía de revisión de las sentencias dictadas por los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando se haya decidido 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 de los Estados o cuando establezcan la interpretación directa a un precepto de la Constitución.

Dicho amparo, que se promueve en contra de las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es conocido como juicio de amparo directo puesto que éste es el que se instaura ante la Suprema Corte o los Tribunales Colegiados de Circuito en única instancia y se le denomina así porque tales órganos judiciales federales conocerán por vez primera el asunto sin que antes de tal participación haya habido alguna otra instancia, es decir, que conocen en jurisdicción originaria.

En cambio, cuando se trata del amparo indirecto, conocen de éste en segunda instancia o en jurisdicción apelada o derivada, porque su participación

obedece a la interposición del recurso de revisión contra las sentencias constitucionales que han sido dictadas por los jueces de distrito.

Así, el juicio de amparo directo es uni-instancial porque sólo conocen de él en única instancia los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia, en su caso, cuya sentencia es definitiva salvo cuando haya cuestiones de constitucionalidad de ley, en que podrá conocer la Suprema Corte en amparo en revisión, a diferencia del amparo indirecto o bi-instancial, llamado así porque en primera instancia conocen los juzgados de distrito y en vía de revisión o en segunda instancia los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ambas instancias del amparo bi-instancial o uni-instancial son fijadas, entre otras cosas, por la naturaleza del acto reclamado.

¿Qué función tienen encomendada los Tribunales Colegiados de Circuito?

Al Poder Judicial Federal le ha sido asignada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos tanto la función de resolver los conflictos jurídicos dentro de la esfera de la competencia federal fijada por la Ley Suprema y que encuentra su fundamento en los ARTS. 104 y 106, así como la atribución que le confiere la norma fundamental de realizar el control de constitucionalidad y legalidad por medio del juicio de amparo, de acuerdo con los ARTS. 103 y 107. Lo anterior se traduce en una dualidad de funciones encomendadas al Poder Judicial Federal, consistentes en:

- Función Jurisdiccional Federal Ordinaria.
- Función Jurisdiccional de Control de la Constitucionalidad y Legalidad.

La función jurisdiccional ordinaria

La desarrollan los tribunales en forma análoga a la que tiene lugar en los procedimientos del orden común, es decir, tiene como fin la resolución de un problema jurídico que puede o no ser constitucional, sin que el juez del conocimiento se sitúe en una relación de control sobre las demás autoridades del

Estado y sin que pretenda establecer un equilibrio entre los diversos poderes, mediante el control de los actos de éstos.

De acuerdo con el maestro Ignacio Burgoa Orihuela, la función judicial de los Tribunales Federales consiste, pues, en resolver meramente un problema jurídico que se presenta a su conocimiento, sin que persiga la resolución de un problema que pueda ser constitucional o no.

A través de esta función jurisdiccional ordinaria, al Poder Judicial de la Federación toca conocer de los juicios civiles o penales del orden federal (ART. 104, fracción I); de los llamados recursos de revisión fiscal y contencioso administrativa (ART. 104, fracción I-B); de las controversias sobre derecho marítimo (ART. 104, fracción II); de los conflictos en que la Federación fuese parte (ART. 104, fracción III); de las controversias que se susciten entre dos o más Estados o un Estado de la Federación, así como de las que surgieren entre los Tribunales del Distrito Federal y los de la Federación, o un Estado (ART. 104, fracción IV); de las controversias que surjan entre un Estado y uno o más vecinos de otro (ART. 104, fracción V); de los conflictos concernientes a miembros del cuerpo diplomático (ART. 104, fracción VI); de las controversias sobre constitucionalidad de actos de dos o más Estados o el Distrito Federal, entre los poderes de un mismo Estado y entre órganos de gobierno del Distrito Federal sobre la constitucionalidad de sus actos y de los conflictos entre la Federación y uno más Estados, así como de aquéllas en que la Federación sea parte en esos casos (ART. 105) y, dirimir las competencias que se susciten entre los Tribunales de la Federación, entre éstos y los de los Estados o entre los de un Estado y los de otro (ART. 106).

Función Jurisdiccional de Control de Constitucionalidad y legalidad

Cuando el Poder Judicial Federal despliega su actividad jurisdiccional de control constitucional "se coloca en una relación política con los demás poderes federales o locales, al abordar el examen de los actos ejecutados por éstos para establecer si contravienen o no el régimen constitucional, cuya protección y tutela son el

principal objeto de la función de que tratamos con las inherentes limitaciones legales".⁹⁸

Tal función jurisdiccional se realiza a través del llamado juicio de amparo, como un proceso judicial eficaz para el control de la constitucionalidad y legalidad de las leyes y actos del poder público federal o local, cuyo fundamento constitucional se encuentra establecido en los ARTS. 103 y 107 de la Constitución Federal.

Ignacio Burgoa Orihuela establece que la clasificación de la función jurisdiccional –función judicial propiamente dicha y la de control constitucional–, sólo se refiere a la actividad jurisdiccional desplegada por jueces de distrito y por la Suprema Corte de Justicia, pues los Tribunales Unitarios de Circuito *solamente desempeñan funciones judiciales propiamente dichas* y los Tribunales Colegiados de Circuito conocen únicamente en materia de amparo, es decir *ejercitan la función de control constitucional*.

En suma: los Tribunales Colegiados de Circuito ejercitan la función jurisdiccional de control de constitucionalidad y legalidad, cuando conocen de los amparos directos en contra de las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a los ARTS. 103, 107, fracción III y V, inciso b).

La Suprema Corte de Justicia conocerá también de tales sentencias cuando el caso, por sus características, lo amerite, y podrá hacerlo de oficio o a petición fundada del Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente o del Procurador General de la República; asimismo conocerá en vía de revisión las resoluciones que dicten los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la inconstitucionalidad de una ley o establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal o local, o de un tratado internacional.

⁹⁸ Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, op. cit., p. 382.

Procedencia del amparo directo contra sentencias definitivas

Por sentencias definitivas entendemos aquéllas que deciden el juicio en lo principal y respecto de las cuales las leyes comunes no concedan ningún recurso ordinario por virtud del cual puedan ser modificados o revocados. Por lo que es necesaria la existencia de los siguientes elementos:

- a) Que decidan una controversia fundamental o principal en el juicio: Las sentencias que deciden sobre el fondo del asunto planteado encuentran así su justificación para ser impugnadas en juicio de amparo. Sin embargo, existen sentencias o resoluciones que dirimen una cuestión incidental o accesoria dentro de un procedimiento jurisdiccional, tales como, las sentencias interlocutorias, que aunque pongan fin a la contienda, no dilucidan las pretensiones primordiales de las partes, en cuyo caso no estaremos en presencia de una sentencia definitiva.

Al respecto Ignacio Burgoa opina:

"Debemos insistir en que, desde el punto de vista de su materia decisoria, la definitividad de un fallo consiste en que éste dirima una contienda fundamental, diciendo el derecho sobre la acción y sobre las defensas y excepciones opuestas..."⁹⁹

- b) Que no proceda en contra de la resolución ningún recurso legal ordinario cuyo objeto sea su modificación o revocación, ya porque la ley no lo establezca o porque aun estableciéndolo los interesados renuncien a él, estando permitida tal renuncia. Este último elemento se refiere a que cuando se dicte una sentencia que aun cuando resuelva el negocio en lo principal sea susceptible de ser impugnada por un recurso ordinario, en cuyo caso no puede considerarse como una sentencia definitiva para efectos del amparo.

⁹⁹ Ignacio Burgoa, *El juicio de amparo*, op. cit., p. 685.

Lo anterior tiene que ver con el principio de definitividad que establece la vía constitucional, y por virtud del cual es necesario agotar previa y necesariamente todos los medios ordinarios que se tengan para combatir la resolución impugnada.

El fundamento de este principio obedece a que el amparo sólo debe promoverse por excepción cuando ya se hayan agotado todas las instancias y recursos correspondientes.

En el juicio fiscal el principio de definitividad para el particular se produce de las siguientes maneras:

Cuando las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitan sentencia en donde reconozcan la validez de la resolución impugnada, en todo o en parte; cuando se declara la nulidad para efectos de la resolución impugnada; cuando trata el fondo del negocio; así como cualquier resolución dictada en cuestiones procesales referentes a resoluciones recaídas en recurso de reclamación que haga valer el demandante sobre el desechamiento o tener por no presentada una demanda, o la ampliación de ésta o de alguna prueba y aquellas determinaciones que decreten el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención de un tercero y cualquiera otra que cause perjuicio a la parte actora que no pueda ser reparable en la sentencia que se dicte.

- c) Procedencia del amparo directo contra sentencias definitivas por violaciones cometidas en las propias sentencias conocidas como *in judicando*, así como en la secuela del procedimiento conocidas como *in procedendo*.

Las violaciones procesales, para ser reclamables en amparo, deben afectar las defensas del quejoso y trascender al resultado del fallo y por lo que se refiere a las violaciones en las sentencias, éstas se refieren a las violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias o resoluciones conforme a los ARTS. 158 y 159 de la Ley de Amparo.

Al respecto Ignacio Burgoa opina:

"Las violaciones sustanciales en que pueden incurrir una sentencia definitiva, civil, penal o administrativa o un laudo laboral definitivo, en sí mismos, se traduce en una indebida aplicación de leyes sustantivas o adjetivas para dirimir controversias materia del juicio correspondiente, así como en la omisión de aplicar los preceptos de fondo o procesales conducentes...

Como se ve, el amparo directo se ostenta como un verdadero medio extraordinario de control de la legalidad de dichas resoluciones, coincidiendo en su teleología con el extinto recurso de casación..."¹⁰⁰

La procedencia del amparo directo en contra de una sentencia definitiva o resolución que pongan fin al juicio, está sujeta a que éstas sean dictadas en contra de la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales de derecho, a falta de ley aplicable, así como cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Plazo para la interposición

Para impugnar la sentencia a través del amparo se tendrá en cuenta el término que establece el ART. 21 de la Ley de Amparo, el cual será de 15 días. Dicho término se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución impugnada.

3. Comportamiento de los Tribunales Federales

Analizada la procedencia constitucional del amparo directo o uni-instancial que se interponga ante los Tribunales Colegiados de Circuito contra las sentencias definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a los ARTS. 103 y 107 de la Constitución Federal, así como de los ARTS. 158 y 159 de la Ley de Amparo, a través de los cuales se ejercita el control de constitucionalidad y

¹⁰⁰ Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, op., cit., p. 687.

legalidad fundamentándose especialmente en las garantías de legalidad y del debido proceso legal que tutelan los ARTS. 14 y 16 Constitucionales, pasaremos a estudiar la sustanciación de dicho juicio de amparo directo.

Ignacio Burgoa se refiere a este procedimiento como "una serie o sucesión ordenada de actos jurídicos realizados por el quejoso, autoridad responsable, tercero perjudicado, Ministerio Público Federal y órgano jurisdiccional de control, o sea Suprema Corte y Tribunales Colegiados de Circuito, tendientes a lograr un fin común, consistentes en una sentencia o resolución definitiva, en que se otorgue o niegue la protección federal o se sobresea el juicio respectivo."¹⁰¹

El particular que no obtiene una resolución favorable a sus pretensiones, tiene a su disposición el amparo cuando:

1. Se ha reconocido la validez del acto impugnado, es decir, que éste fue emitido conforme a derecho y por tanto es totalmente válido y legal en sus efectos, consecuencias y alcances.
2. Cuando aún siendo favorable al particular la sentencia, ésta sólo lo es parcialmente, es decir que la Sala se limitó sólo al estudio de uno de varios conceptos de impugnación declarando una nulidad para efectos, resolución que es favorable al particular, sin embargo, se han dejado de estudiar en su perjuicio los demás conceptos de impugnación por los cuales podría llegar a obtener una sentencia de mayor jerarquía, motivo que hace factible que el particular acuda al juicio de amparo a solicitar el estudio de los demás conceptos de impugnación aduciendo la violación del ART. 237 del Código Fiscal Federal, para así estar en posibilidad de alcanzar la declaratoria de una nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.
3. Ahora bien, puede ser que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declaren improcedente las dos primeras causales de ilegalidad y como procedente la tercera a favor de la parte actora.

¹⁰¹ Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, op., cit., p. 689.

En tal caso, el gobernado debe de acudir al amparo para impugnar la declaración de improcedencia de tales agravios, porque pudiera suceder que de no hacerlo y las autoridades agotaran el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito y se declarará procedente tal recurso, entonces el particular quedaría en estado de indefensión con respecto a los dos agravios que fueron desechados por improcedentes, ya que no podría impugnar tal resolución puesto que ésta se convierte en definitiva precluyendo así su oportunidad procesal.

La Sala Administrativa de la Suprema Corte en el amparo directo No. 2255/97, con fecha 13 de julio de 1978, resolvió al respecto, lo siguiente:

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AMPARO PROCEDENTE CONTRA SENTENCIAS QUE AUN FAVORECIENDO AL QUEJOSO, PUDIERAN CAUSARLE PERJUICIOS IRREPARABLES. Si una Sala del Tribunal Fiscal de la Federación declaró la nulidad de la resolución reclamada y contra su fallo la autoridad demandada interpuso ante el Pleno de dicho Tribunal el recurso de revisión que exclusivamente para las autoridades establece el artículo 240 del Código Fiscal de la Federación, la misma sentencia puede ser impugnada en amparo directo por la parte que obtuvo, si en ella la Sala desestimó los conceptos de anulación tendientes a demostrar la nulidad plena de la resolución administrativa controvertida, porque con dicha desestimación la quejosa podría resentir perjuicios irreparables de serle desfavorable la resolución que el Pleno mencionado llegara a dictar en el recurso de revisión aludido, lo que obliga a considerar definitiva, respecto de la parte demandante, la sentencia dictada por la Sala”¹⁰²

Margáin Manatou con respecto a dicho criterio establece;

¹⁰²

Visible en el informe rendido a la SCJN por su Presidente al terminar el año de 1978, Segunda parte, p. 83.

“Lo anterior lo hizo suyo el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito pero aclarando, posteriormente, que en su opinión el demandante que no recurre la sentencia por serle favorable y que después es revocada por un tribunal colegiado, al dar cumplimiento la sala del Tribunal Fiscal a dicho fallo está vigente el derecho de aquél para impugnarla por lo que toca al agravio o agravios inicialmente desechados por inoperantes lo que se estima correcto.”¹⁰³

Presentación de la demanda

La presentación de la demanda debe realizarse ante la misma autoridad responsable que emitió la resolución que se impugna y hecho lo anterior, ésta tiene la obligación de hacer constar al pie del escrito de la misma, la fecha en que fue notificada al quejoso la resolución reclamada y la de presentación del escrito, así como los días inhábiles que mediaron entre ambas fechas.

El quejoso deberá exhibir con la demanda una copia para el expediente de la autoridad responsable y una para cada una de las partes en el juicio constitucional (ART. 167 de la Ley de Amparo).

En caso de que no sean presentadas las citadas copias o no se presentaren las necesarias, la responsable se abstendrá de remitir la demanda al Tribunal Colegiado de Circuito y de proveer sobre la suspensión, y mandará prevenir al promovente para que presente las copias dentro del término de cinco días. Transcurrido dicho término sin que sean presentadas, la responsable remitirá la demanda, con el informe relativo sobre la omisión de las copias, a dicho Tribunal, quien tendrá por no interpuesta la demanda, conforme al artículo 168 de la Ley de Amparo.

Del informe justificado

Una vez presentada la demanda, conforme a la ley, la responsable remitirá la demanda, la copia que corresponda al Ministerio Público Federal y los autos originales al Tribunal Colegiado de Circuito, dentro del término de tres días.

¹⁰³ Margáin Manatou, *op. cit.*, p. 341

Al mismo tiempo deberá rendir su informe con justificación en el cual establecerá que la sentencia fue emitida conforme a derecho y dejará copia en su poder de dicho informe.

Una vez que haya remitido los autos la responsable dejará testimonio de las constancias indispensables para la ejecución de la resolución reclamada a menos de que exista inconveniente legal para el envío de los autos originales y que se lo hará saber a las partes para que dentro de tres días señalen las constancias que consideren necesarias para integrar la copia certificada que se deberá remitir al Tribunal de Amparo y que será enviada en un plazo de tres días (ART. 169 de la Ley de Amparo); en dicho informe justificado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa defenderá el acto reclamado sosteniendo su constitucionalidad.

Ignacio Burgoa, con relación al informe justificado, establece que:

"...cuando se trata de violaciones a normas sustantivas cometidas en la sentencia o laudo procesales realizadas también en dichos actos, los considerandos respectivos pueden ser lo suficientemente explícitos por sí mismos y contener sólidos argumentos jurídicos para fundamentar el sentido de la solución, para evidenciar la legalidad y, por ende, la constitucionalidad del acto reclamado; más cuando las violaciones a leyes del procedimiento no se cometan o no se hayan cometido en la sentencia definitiva o laudo, sino por actos diversos verificados durante la secuela procesal, es indispensable que la autoridad responsable para demostrar que no existen tales contravenciones, se refiera separadamente, en su informe justificado, a cada uno de los actos que el quejoso hace traducir en violaciones alegadas, esgrimiendo los argumentos jurídicos pertinentes e invocando las razones idóneas para el efecto, basados en las constancias de autos."¹⁰⁴

La suspensión del acto reclamado

La competencia para conocer de la suspensión en los juicios de amparo directo le corresponde a la autoridad responsable de conformidad con lo establecido por el ART. 170 de la Ley de Amparo que establece:

¹⁰⁴ Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo, op. cit.*, p. 695.

ART 170. En los juicios de amparo de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, la autoridad responsable decidirá sobre la suspensión de la ejecución del acto reclamado con arreglo al artículo 107 de la Constitución, sujetándose a las disposiciones de esta ley.

La materia de la suspensión lo será el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Al respecto Ignacio Burgoa Orihuela opina, "en este caso la suspensión que el tribunal responsable decreta a consecuencia del ejercicio de la acción constitucional, no tiene otro efecto que el de prolongar la que el quejoso ya hubiese obtenido con antelación, al promover el juicio fiscal en el que haya recaído la sentencia reclamada"¹⁰⁵.

Como ya fue mencionado el ART. 170 de la Ley de Amparo preceptúa que aun cuando la responsable sea la que decida sobre la suspensión del acto, el procedimiento que se siga será conforme a las disposiciones de la Ley de Amparo, por lo que el ART. 173 de la citada ley, se establece que en el caso de sentencia definitiva o resolución que ponga fin al juicio, dictada en el orden administrativo la suspensión se decretará a instancia del agraviado, siempre que no se siga en perjuicio del interés social ni se contravengan disposiciones de orden público y que sean de difícil reparación los daños y perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto. En caso de que sea procedente la suspensión pero pueda ocasionar daño o perjuicio a tercero, se concederá si el quejoso otorga garantía bastante para responder de los daños y perjuicios que pueda ocasionar a tercero, siendo aplicables los ARTS.124, 125, 126, 127 y 128 de la Ley de Amparo.

Ahora bien, cuando la ejecución o la inejecución del acto reclamado pueda ocasionar un perjuicio al interés general, la suspensión se concederá o negará atendiendo a no causar perjuicios.

En estos caso la suspensión surtirá sus efectos sin necesidad de que se otorgue fianza conforme al ART. 175 de la Ley de Amparo.

¹⁰⁵ *ibidem.*, p. 814.

Del procedimiento

Una vez que ha sido turnada la demanda al Tribunal Colegiado de Circuito en turno, éste le dará número a la demanda y la examinará, en caso de que encuentre causales de improcedencia, desechará de plano ésta y comunicará tal resolución a la autoridad responsable.

En caso de que falte un requisito en la demanda de amparo, tal y como lo establece el ART. 166 de la Ley de Amparo, señalará al quejoso un plazo de 5 días para que subsane las omisiones o corrija los defectos en que hubiere incurrido.

Ante el incumplimiento por parte del quejoso se tendrá por no interpuesta la demanda y se comunicará a la autoridad responsable.

Una vez admitida la demanda, y requerido el informe justificado a la responsable, en el mismo proveído se ordenará notificar a las partes el acuerdo relativo, entre ellas al Ministerio Público y el tercero perjudicado. El Ministerio Público puede solicitar los autos para formular pedimento y deberá devolverlos dentro de un término de 10 días conforme a los ARTS. 179 y 181 de la Ley de Amparo.

Tribunales Colegiados de Circuito

Con o sin pedimento del Ministerio Público Federal, el Presidente del Tribunal Colegiado lo debe turnar dentro del término de cinco días al Magistrado relator para que formule el proyecto correspondiente, el auto por el cual se turne el expediente al Magistrado relator tendrá efectos de citación para sentencia, la cual se pronunciará sin discusión pública dentro de los quince días siguientes, ya por unanimidad o por mayoría de votos (ART. 184 de la Ley de Amparo).

Suprema Corte de Justicia

La Suprema Corte de Justicia podrá ejercitar la facultad de atracción, conforme al ART. 107, fracción V, último párrafo de la Constitución, para conocer de un amparo directo que originalmente correspondería resolver a los Tribunales Colegiados.

La atracción la podrá ejercer la Suprema Corte de Justicia de oficio o a petición de parte; si es de oficio la ejercerá "motu proprio" la Suprema Corte de Justicia; si es a petición de parte se hará a solicitud del Procurador General de la República o del Tribunal Colegiado de Circuito, correspondiente, expresándose las razones de su petición. Una vez que se decida que la Suprema Corte de Justicia a través de su Segunda Sala (de acuerdo al ART. 21, fracción III, inciso b) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación), se abocará al conocimiento del amparo directo respectivo, llegado el momento en que éste se encuentre en estado de resolución o dictado de sentencia se mandará turnar el expediente dentro del término de diez días, al Ministro relator que corresponda a la Sala para que formule el proyecto respectivo dentro de los treinta días siguientes, formulado el proyecto de sentencia se señalará día y hora para su discusión en sesión pública, conforme a los ARTS. 182 y 185 de la Ley de Amparo.

Una vez debatido el asunto, se procederá a su votación debiendo el presidente hacer la declaración que corresponda, si no se acepta el proyecto del Ministro relator y éste no está conforme con dicha resolución, podrá formular voto particular expresando los fundamentos del mismo y la resolución que estime debió dictarse, ahora bien, si el Ministro ponente aceptara las adiciones o reformas propuestas en la sesión, redactará la sentencia con base en los términos de la discusión; sin embargo, si su proyecto fuera aprobado sin adiciones ni reformas, se tendrá como sentencia definitiva y se firmará dentro de los cinco días siguientes.

Si no fuera aprobado el proyecto, se designará a un Ministro de los de la mayoría para que redacte la sentencia de acuerdo con los hechos probados y los fundamentos legales, debiendo quedar firmada dentro del término de quince días.

Concluida la audiencia del día, se fijará en un lugar visible una lista que contendrá los asuntos que se hubieran tratado, expresando el sentido de la resolución dictada en cada uno.

4. Tipos de sentencias que emite

Las sentencias que se dicten en el juicio de amparo, conforme al ART. 77 de la Ley de Amparo, deben contener:

- “I. La fijación clara y precisa del acto o actos reclamados y la apreciación de las pruebas conducentes para tenerlos o no por demostrados;
- “II. Los fundamentos legales en que se apoyen para sobreseer el juicio, o bien para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado;
- “III. Los puntos resolutivos con que deban terminar, concretándose en ellos, con claridad y precisión, el acto o actos por los que se sobresea, conceda o niegue el amparo.”

La estructura lógica de la sentencia consta de tres capítulos, los cuales son conocidos como “resultandos” “considerandos” y “puntos resolutivos” que ya fueron analizados en el capítulo primero del presente estudio. Ahora bien, las resoluciones que dicte el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, se clasifican en: sobreseimiento y sentencias que conceden o niegan el amparo.

El sobreseimiento no decide sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado puesto que finaliza el juicio sin pronunciarse en cuanto al fondo del asunto por la aparición de causas que hacen imposible el estudio del juicio planteado.

Tales causales implican una controversia distinta a la controversia de fondo.

Así, el sobreseimiento procederá, conforme a la fracción I del ART. 74 de la Ley de Amparo, cuando el agraviado se desista expresamente de la demanda. El desistimiento es un derecho personal que tiene el quejoso de retirarse o abdicar en el juicio de amparo. En caso de personas morales el ART. 14 de la citada ley exige que para que el apoderado pueda desistirse debe contar con cláusula especial, esto es, con facultades expresas de su otorgante para hacerlo.

El sobreseimiento del juicio también se origina por el hecho de que el quejoso muera durante el juicio, si la garantía reclamada sólo afecta a su persona, es decir, cuando el acto reclamado afecte derechos estrictamente personales del quejoso, lo anterior conforme a la fracción II del ART. 74 de la Ley de Amparo.

Podemos definir los derechos personales como la potestad o atribución meramente individual, inherente a la persona, como la libertad, la integridad física, etc. y los provenientes del estado civil, conocidos como derechos personalísimos; cuando no se trate de éstos (tales como derechos o intereses jurídicos generalmente de carácter patrimonial o económico) el representante continuará con el juicio.

El ART. 15 de la Ley de Amparo establece que en caso de fallecimiento del agraviado o del tercero perjudicado, el representante de uno u otro continuará en el desempeño de su cometido, siempre que el acto reclamado no afecte derechos estrictamente personales, mientras interviene la sucesión en el juicio.

El ART. 74, fracción III de la Ley de Amparo establece que cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia establecidas por el ART. 73 de dicha ley, también procederá el sobreseimiento.

Cuando se interpone una demanda de amparo, el quejoso plantea ante el Tribunal Colegiado la inconstitucionalidad de la resolución impugnada, frente a tal pretensión tanto la responsable como los terceros perjudicados podrán, además de argumentar que el acto reclamado es constitucional, aducir las causales de improcedencia que estimen aplicables al caso concreto, cuestiones que una vez planteadas, obligan al juzgador a resolverlas antes del examen de la cuestión de fondo de la constitucionalidad del acto reclamado, o bien puede el juzgador hacerlo de oficio.

Asimismo y conforme a la fracción IV del ART. 74 la Ley de Amparo, también procede el sobreseimiento cuando de las constancias de autos apareciere claramente la no existencia del acto reclamado o que sus efectos han cesado.

Finalmente, conforme a la fracción V del ART. 74 de dicha ley, cuando no se haya efectuado ningún acto procesal durante el término de trescientos días, incluyendo los inhábiles, ni el quejoso haya promovido en ese lapso, se podrá sobreseer el juicio por inactividad procesal, por el no impulso del procedimiento.

De tal suerte que cuando se presente una causal de sobreseimiento, el Tribunal Colegiado emitirá resolución en la que declarará que ha operado una de las causales previstas por el ART. 74 de la Ley de Amparo, que impide el estudio de la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado.

a) Sentencias que conceden el amparo

El ART. 80 de la Ley de Amparo establece:

“La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.”

Tal precepto establece dos supuestos que, a su vez, tienen distintos efectos: El primero de ellos se refiere a que el acto reclamado sea de carácter positivo, es decir, cuando la autoridad señalada como responsable ha realizado una acción, una actuación, un hacer; por tal motivo la sentencia busca restituir en el goce de la garantía violada al quejoso.

Ignacio Burgoa Orihuela nos comenta que cuando el acto reclamado sea de carácter positivo debemos tener en cuenta dos hipótesis: “a) Cuando los actos reclamados no hayan originado aún la contravención, sino que ésta haya permanecido en potencia... por haber sido oportunamente suspendido y... b) Cuando la contravención ya está consumada...”¹⁰⁶

¹⁰⁶ Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo, op. cit.*, p.p. 525 y 526

Conforme a la anterior transcripción señalamos que cuando el acto reclamado se encuentra suspendido la sentencia que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa correspondiente será en el sentido obligar a la responsable a mantener y respetar la garantía amenazada, lo anterior se explica porque precisamente no se ha consumado el acto, luego entonces, la sentencia que se dicte no buscará restituir materialmente al quejoso sino cuando se trate de un acto cuya consecuencia sea la violación de la garantía individual y el efecto de la sentencia será obligar a la responsable a restituir al quejoso en el goce de la garantía violada y a nulificar todos los actos que hayan implicado la violación y sus consecuencias, tal y como a continuación estudiaremos:

Como ya fue analizado, el juicio de amparo directo procede contra las sentencias definitivas o resoluciones que pongan fin al juicio por violaciones cometidas en la propia sentencia (*in judicando*) o en la secuela del procedimiento (*in procedendo*).

Si la violación alegada es cometida en el procedimiento estaremos hablando de un vicio de forma; sin embargo, si tal violación sucede en la sentencia puede ser que sea de forma (como por ejemplo la valoración ilegal de pruebas, cuya violación sólo se conoce cuando se dicta la sentencia) o de fondo (cuando hay indebida aplicación de la norma a la cuestión substancial o principal del juicio).

Conforme a lo anterior, el Tribunal Colegiado de Circuito emitirá las siguientes resoluciones:

Por violaciones procesales

Cuando durante la secuela del procedimiento se hayan cometido violaciones en éste, la sentencia concederá el amparo y protección de la Justicia de la Unión para obligar a que la Sala responsable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deje sin efectos todo lo actuado hasta el momento en que dicha violación fue cometida. Las violaciones procesales de las que hablamos se encuentran contenidas en los ARTS. 159 y 160 de la Ley de Amparo. Dichas violaciones deben de ser substanciales, es decir, deben afectar las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo.

Por falta de estudio de pruebas

Una vez dictada la sentencia definitiva por parte del Tribunal Fiscal Federal, el actor puede saber si fueron tomadas en cuenta o no las pruebas aportadas. En caso de que se haya dejado de analizar alguna de ellas y se argumente en la instancia de amparo, la sentencia que se dicte concederá el amparo de la Justicia Federal para dos efectos: por un lado, dejará insubsistente la sentencia recurrida y por otro lado, obligará a la Sala del Tribunal a dictar una nueva resolución en la que analice la o las probanzas cuyo estudio se haya omitido.

Cuando haya valoración ilegal de las pruebas

Si de la sentencia dictada por la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se desprende que valoró ilegalmente las pruebas aportadas por el quejoso, en tal caso el órgano de control, al apreciar si existen o no tales violaciones, debe volver a analizar las pruebas que fueron rendidas durante el procedimiento del que deriva el acto reclamado.

Conforme a lo anterior, el amparo que se conceda se dictará para dos efectos: el primero, dejar insubsistente el fallo impugnado que contiene la indebida apreciación de la probanza, y el segundo, constreñir a la responsable a valorar la o las pruebas conforme su determinación en relación con lo establecido en las normas aplicables.

Por otro lado, puede suceder que en la valoración de las pruebas la Sala responsable haya desplegado su facultad discrecional para apreciarlas según su arbitrio, por lo que al acudir al amparo el Tribunal Colegiado correspondiente no puede en estos casos sustituir su criterio discrecional al de las autoridades del fuero común, tal consideración será aplicada, según Ignacio Burgoa Orihuela, a aquellos casos en que la ley del acto faculte a las responsables para apreciar según su arbitrio determinadas probanzas, por lo que, habiéndose vertido éste legalmente no se puede sustituir en la sentencia constitucional.

Al respecto aplica la siguiente tesis jurisprudencial:

“Los Tribunales Federales no son revisores de los actos de la autoridad común; no pueden legalmente, ni aún mediante el juicio de amparo, sustituir su criterio discrecional al de las autoridades del fuero común, sino que únicamente pueden examinar si los actos que se reclaman son o no, violatorios de garantías.”¹⁰⁷

Sin embargo, cuando tal discrecionalidad se haya utilizado arbitrariamente o cuando es notoriamente injusto o contrario a la equidad, como cuando durante el juicio no se hayan tomado en cuenta las circunstancias de hecho, o sean alteradas injustificadamente, así como en los casos en que el razonamiento sea ilógico o contrario a los principios generales de derecho¹⁰⁸, en tal caso el Tribunal Colegiado dejará insubsistente la sentencia impugnada y podrá hacer la apreciación respectiva en su sentencia, de los lineamientos en que la responsable debe emitir la nueva resolución.

Cuando se omite estudiar todos los agravios y puntos controvertidos y cuestiones que conforman la litis

El ART. 237 del Código Fiscal de la Federación establece que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberán examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos. De tal manera que si al emitirse la sentencia, la Sala omite analizar alguno de los agravios expresados, la sentencia del Tribunal Colegiado que se dicte será para el efecto de que sea dejada sin efectos la sentencia impugnada obligando a la responsable a estudiar todos y cada uno de los agravios expresados.

¹⁰⁷ Tesis 1107, Tesis 224 de la compilación 1917-1965 y Tesis 222 del Apéndice 1975, Materia General (Tesis 326 del Apéndice 1985).

¹⁰⁸ Tesis Jurisprudenciales 102 de la Compilación 1917-1965, Segunda Sala y Tesis 396 del Apéndice 1975 (Tesis 372 del Apéndice 1985, Segunda Sala).

Ahora bien, puede suceder que aun cuando el particular haya obtenido una resolución favorable (nulidad para efectos), la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa haya analizado sólo uno de varios puntos controvertidos y lo declaró procedente, omitiendo el estudio de los demás. Ante tal situación está abierta para el particular la opción para que acuda a juicio de amparo, alegando violación al ART. 237 del Código Fiscal, puesto que de haberse estudiado todos y cada uno de los agravios se hubiera obtenido una sentencia de mayor alcance (nulidad lisa y llana), motivo por el cual se encuentra abierta o disponible dicha instancia. La sentencia del órgano de amparo será dejar sin efectos el fallo recurrido y obligar a la responsable a estudiar todos y cada uno de los agravios, debiendo examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana.

Cuando se decidan cuestiones relativas al fondo del asunto

Cuando la violación deriva de una aplicación indebida de los preceptos de fondo, es decir, cuando una vez dictado el fallo combatido, del análisis de éste se desprende una indebida o inexacta aplicación o desaplicación de la norma que resuelve la controversia en lo principal, y tomando en cuenta que conforme al ART. 158 de la Ley de Amparo, el juicio que se interponga en contra de una sentencia definitiva procederá en el supuesto de que tales resoluciones sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a principios generales del Derecho o cuando comprenden personas, acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas por omisión o negativa expresa, el fallo será dictado dejando insubsistente la resolución de la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para el efecto de que dicte una nueva resolución en la que aplique debidamente las disposiciones que hayan sido contravenidas o no aplicadas en la resolución anterior, en los términos y lineamientos establecidos por la sentencia constitucional. De esta manera el Tribunal Colegiado correspondiente da las bases para determinar en definitiva el

sentido de la resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y con ello dar fin a la controversia fundamental.

Puede darse el caso de que en la demanda de amparo se hagan valer tanto violaciones formales que se hayan dado en el procedimiento o en la sentencia, como violaciones materiales relativas al fondo de la controversia.

En tal caso el Tribunal Colegiado correspondiente se centrará primero a analizar las cuestiones formales, y de resultar procedentes, concederá el amparo de la Unión sin estudiar las demás cuestiones de fondo que se propongan, ya que éstas volverán a ser analizadas por la responsable una vez que sean subsanadas dichas violaciones formales. Lo anterior es así porque la existencia de violaciones formales impide determinar si tales actos infringen las prescripciones que deben regirlos.

El criterio de los Tribunales Federales al respecto es que una vez subsanadas las violaciones formales la responsable esté en aptitud de volver a analizar las cuestiones de fondo del asunto; ya que la existencia de las violaciones formales habían creado una situación distinta a la real. Existe la posibilidad de impugnar la resolución que emita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resueltas las cuestiones formales y cuya existencia hizo imposible al Tribunal Federal analizar el fondo de la cuestión planteada.

Sin embargo, también puede suceder que alegadas la violaciones formales o materiales el Tribunal Colegiado desestime las primeras por no trascender al sentido de la resolución impugnada, en tal caso procederá al estudio de las segundas y de resultar fundadas, la sentencia concederá el amparo obligando a la responsable a dejar insubsistente el fallo reclamado y dictar uno nuevo conforme a lo señalado en la sentencia de dicho Tribunal. En este caso la resolución que se dicte se convierte en definitiva para todos los efectos legales a que haya lugar.

En cuanto a los conceptos de violación, los Tribunales Colegiados no deben estudiar aquellos que resulten inconducentes, es decir, cuando los agravios expresados no se encaminen a atacar las argumentaciones expuestas por la responsable en la sentencia; argumentaciones que se tendrán por consentidas,

por un lado, y por el otro, dejarán de analizarse so pena de que se niegue la protección de la Justicia Federal.

b) Sentencias que niegan el amparo

Cuando el quejoso en el amparo no pueda demostrar la violación alegada o la inconstitucionalidad del acto que reclama, la sentencia que se dicte se concretará a negar el amparo y protección de la Justicia de la Unión confirmándose la sentencia impugnada. Asimismo, se convierte en una resolución definitiva para todos los efectos legales a que haya lugar.

B. Impugnación de las autoridades a través del recurso de revisión fiscal

Las resoluciones dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya sea que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser recurridas por las autoridades vía recurso de revisión, conocido como "revisión fiscal".

Tal recurso de revisión constituye un medio impugnatorio de carácter unilateral, toda vez que sólo puede ser interpuesto por las autoridades, de la misma manera que el juicio de amparo sólo puede ser interpuesto por los particulares en contra de las resoluciones definitivas que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

1. Antecedentes

En el texto original de la Constitución de 1917, el ART. 104 no contenía la fracción I-B que ahora se contempla en dicho dispositivo, ya que se componía de seis fracciones numeradas de la I a la VI; sin embargo, la última parte de la fracción I contemplaba una apelación federal ante la Suprema Corte de Justicia, bajo el nombre de "súplica" contra las sentencias dictadas en segunda instancia en las controversias federales.

Nos informa el maestro Fix-Zamudio que en la práctica el aspecto más importante de este recurso fue la llamada "súplica fiscal" que las autoridades tributarias podían interponer contra las resoluciones judiciales que afectasen sus intereses¹⁰⁹ y que se ventilaban ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y cuya procedencia, presentación y sustanciación quedaba sujeto a las leyes federales ordinarias correspondientes.

Mediante reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 18 de enero de 1934, se modificó la fracción I del ART. 104, de manera que se suprimió el llamado recurso de "súplica" ante la Suprema Corte de Justicia, por lo que las autoridades tributarias no podían impugnar los fallos de segunda instancia en materia federal y sólo los particulares podían promover en contra de esos fallos de segunda instancia el juicio de amparo correspondiente.

Por reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* de 30 de diciembre de 1946, se adicionó un segundo párrafo a la fracción I ART. 104 de la Constitución estableciendo que en los juicios en que la federación estuviera interesada, las leyes podían establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra la sentencia de segunda instancia o contra la de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estuvieran dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.

Según nos indica el maestro Fix-Zamudio, tal reforma se llevó a cabo ante la persistencia de la Secretaría de Hacienda, que insistía en que la supresión de la antigua súplica dejaba a las autoridades tributarias en condiciones de desigualdad procesal frente a los particulares,¹¹⁰ creándose en las leyes reglamentarias la llamada "revisión fiscal", conforme a la cual según el maestro Ignacio Burgoa, la Corte readquirió la competencia derivada que tenía cuando existía el recurso de súplica.¹¹¹

¹⁰⁹ Héctor Fix-Zamudio, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, 3a. Edición, Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., México, 1992, p. 439.

¹¹⁰ Fix-Zamudio, *op.cit.*, p. 439.

¹¹¹ Ignacio Burgoa Orihuela, *El juicio de amparo*, *op. cit.*, p. 819.

Dos leyes son las que reglamentan la disposición constitucional antes mencionada; la primera relativa a la materia federal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1946, conocida como Ley que crea un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, reformada posteriormente por ley de 30 de diciembre de 1949, y la segunda conocida como Ley que crea un recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, en los juicios de nulidad promovidos contra las resoluciones de las autoridades del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1948, reformada el 30 de diciembre de 1950, la cual se refirió a los asuntos relacionados con la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal. A través de dichas leyes reglamentarias las autoridades podían impugnar ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia los fallos del propio Tribunal Fiscal, cualquiera que fuere su cuantía en materia local, o cuando su monto fuese superior a veinte mil pesos en la esfera federal.

Al respecto Fix-Zamudio comenta que este recurso conformado como una apelación federal provocó numerosos problemas a la referida Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por el gran número de asuntos que interponían las autoridades tributarias, las cuales en forma indiscriminada hacían valer el recurso si la cuantía del asunto lo permitía, no obstante que en su gran mayoría se declaraban infundados por la citada Sala de la Corte.¹¹²

Al entrar en vigor el Código Fiscal de la Federación de 1966 se incorporó, en lo que toca al juicio de anulación, un capítulo relativo al recurso de revisión limitándose de manera considerable la procedencia del mismo, en virtud de que se suprimió el defectuoso sistema de las leyes mencionadas de 1946 y 1948, y se reglamentó de manera restringida la posibilidad de promover la mencionada impugnación ante la Suprema Corte de Justicia señalando para ello dos criterios: el primero a través de un primer recurso de apelación, calificado también como revisión, y además, en segundo lugar estableció los conceptos de importancia y

¹¹² Héctor Fix-Zamudio, Diccionario jurídico mexicano, op.cit., p. 2854

trascendencia, indicando como un límite objetivo a dicha importancia respecto de la segunda apelación, la cantidad que ascendía entonces a quinientos mil pesos.

Posteriormente y por reforma publicada el 25 de octubre de 1967, se estableció en el tercer párrafo de la fracción I del ART. 104 Constitucional, que procedería el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra resoluciones definitivas de los tribunales administrativos sólo en los casos que señalaran las leyes federales y en el cuarto párrafo se determinó que dicha revisión se sujetaría a los trámites que la ley reglamentaria de los ARTS. 103 y 107 que la Constitución fijara para la revisión en amparo indirecto y que la resolución que en ella dictará la Suprema Corte de Justicia, quedaría sujeta a las normas que regulaban la ejecutoriedad y cumplimiento de la sentencia de amparo.

Mediante reforma publicada en el *Diario Oficial* del 10 de agosto de 1987, se creó la fracción I-B del ART. 104 Constitucional y se derogaron los párrafos segundo, tercero y cuarto de la fracción I de este precepto, de forma tal que se conservó la institución del recurso de revisión contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo por controversias suscitadas entre la Administración Pública Federal y los particulares, quedando sujeta la procedencia del recurso a lo dispuesto en las leyes ordinarias, recurso del cual ahora tocaría conocer a los Tribunales Colegiados de Circuito y quedaría sujeto a los trámites que la Ley Reglamentaria de los ARTS. 103 y 107 que la Constitución fijara para la revisión en amparo indirecto, determinándose que los fallos dictados por los Tribunales Colegiados serían inimpugnables, porque no procedería juicio o recurso alguno.

A través de esta reforma se relevó a la Suprema Corte del conocimiento de tales recursos de revisión, puesto que la reforma apuntaba a la tendencia de establecer una Suprema Corte que sólo conociera de aspectos de constitucionalidad y sólo por excepción de legalidad, por ello la competencia se trasladó a los Tribunales Colegiados de Circuito.

Con base en el ART. 104, fracción I-B de la Constitución General de la República, el Código Fiscal de la Federación ha establecido la procedencia de dicho recurso sólo a favor de las autoridades tributarias, puesto que se considera

que los particulares pueden combatir tales fallos a través del juicio de amparo ante los propios Tribunales Colegiados.

2. Naturaleza jurídica

El propio ART. 104, fracción I-B de la Norma Suprema, establece que la revisión fiscal es un auténtico recurso, no sólo por calificarlo de esa manera (recurso de revisión), sino porque de acuerdo con lo expuesto por Joaquín Escriche, se trata de: "La acción que queda a una persona condenada en juicio, para poder acudir a otro juez o tribunal en solicitud de que se enmiende el agravio que se cree habersele hecho".¹¹³

Es un verdadero recurso porque supone un procedimiento anterior en el cual ha sido dictada la resolución o acto impugnado y su interposición origina una segunda o tercera instancia dentro del propio proceso, pues teniendo como finalidad el recurso la revisión de la resolución atacada, implícitamente persigue el mismo objetivo que la acción o defensa (*lato sensu*); es decir, declarar la procedencia o improcedencia de una u otra y de sus consecuencias procesales en sus respectivos casos, pues en materia de recursos, la litis fundamental planteada en primera instancia, subsiste en la segunda o tercera, sin que en los recursos se altere por el paso de una instancia a otra el concepto de parte en el juicio; así, ni el actor ni el demandado pierden ese carácter por el hecho de ocurrir a instancias posteriores, sin perjuicio de que en los recursos, salvo verdaderas excepciones, la autoridad superior puede sustituirse en las facultades de la autoridad recurrida, ya sea porque forme parte de la misma organización estatal o porque exista una competencia derivada a virtud de las funciones encomendadas por la ley.

Además, al conocer del recurso de revisión, el Poder Judicial de la Federación, a través de los Tribunales Colegiados de Circuito, ejercita su función jurisdiccional federal ordinaria por competencia derivada, fungiendo como órgano revisor supremo de las resoluciones pronunciadas por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo.

¹¹³ Joaquín Escriche, *op. cit.*, p. 1486.

Fundamento

En nuestra opinión, el recurso de revisión fiscal, llamado así por tener su origen en las resoluciones que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, se fundamenta en tres ordenamientos legales distintos.

El primero de ellos, el ART. 104, fracción I-B de la Constitución Federal, al establecer el recurso de revisión contra las resoluciones definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación; al señalar la autoridad competente que debe de conocer y resolver dicho recurso; y al fijar el trámite que debe seguir dicho recurso (revisión en amparo indirecto).

Otro ordenamiento en que encuentra apoyo la revisión fiscal, es la ley ordinaria federal denominada Código Fiscal de la Federación, ya que el Constituyente delegó en el órgano legislativo ordinario la facultad de fijar la procedencia de dicho recurso de revisión, por lo que, si la ley ordinaria no previera la procedencia de tal recurso contra las resoluciones definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no procedería la revisión establecida por el ART. 104, fracción I-B de la Constitución.

En el Código Fiscal de la Federación, concretamente en el artículo 248, se encuentra prevista la procedencia del recurso de revisión fiscal; disposición que viene a ser complementaria del ART. 104, fracción I-B de la Ley Suprema.

El último ordenamiento en que encuentra su apoyo el recurso de revisión fiscal es la Ley de Amparo, concretamente los ARTS. 89, primer párrafo, 90, párrafos primero y segundo y 91, dado que el recurso queda sujeto a la tramitación fijada por dicha ley a la revisión de amparo indirecto y atendiendo a las bases fijadas, por la propia Constitución, la ley ordinaria y la naturaleza del recurso de revisión.

Resoluciones revisables

Resulta importante destacar que si bien es cierto que el Constituyente delegó en el legislador ordinario la facultad de establecer la procedencia de los recursos de revisión fiscal, también lo es que el propio ART. 104, fracción I-B de la Constitución establece que dichos recursos de revisión sólo procederán en contra de

resoluciones definitivas que dicten los tribunales contencioso administrativos, por lo que resulta que el legislador ordinario no podría establecer la procedencia de los recursos de revisión de que se trata, contra otra clase de resoluciones que no fueran definitivas.

En tal virtud, la procedencia del recurso de revisión fiscal se encuentra fijada tanto por la Constitución, cuanto por la ley ordinaria, ésta sólo en forma complementaria.

El ART. 248 del Código Fiscal de la Federación establece que las resoluciones que pueden ser combatidas mediante el recurso de revisión fiscal, son las dictadas tanto por las Salas Regionales, cuanto por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que decreten o nieguen sobreseimiento y las sentencias definitivas, cuando la cuantía del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia y cuando sea inferior o de cuantía indeterminada, sólo procederá cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, la que se deberá de razonar para la admisión del recurso.

También resultará procedente el recurso, cuando sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, cuando se refiera a:

- a) La interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
- b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
- c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
- d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido de la resolución.
- e) Violaciones cometidas en la resolución o sentencia.
- f) Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

3. Legitimación

El Código Fiscal de la Federación establece que el recurso de revisión fiscal sólo puede hacerse valer por parte de las autoridades (ya como actoras o demandadas), excluyéndose a los particulares, quienes en todo caso estarían en aptitud de acudir al juicio de amparo en contra de las sentencias o resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La revisión fiscal es un recurso unilateral que el legislador ordinario ha establecido sólo en favor de las autoridades y a nuestro juicio tal unilateralidad es de dudosa constitucionalidad, advirtiéndose desde ahora que el ART. 104, fracción I-B, de la Ley Suprema no limitó en ninguna forma el establecimiento de dichos recursos para ser promovidos sólo por las autoridades en los juicios contenciosos administrativos en que fueran partes.

Decimos que se trata de recursos de dudosa constitucionalidad porque puede resultar en ciertos casos que el particular quede en completo y absoluto estado de indefensión y consumarse de manera irreparable una violación constitucional, en virtud de que dicho particular, en un caso dado, no podría acudir al juicio de garantías, impidiéndose en determinados casos, la aplicación de los ARTS. 103 y 107 de la Constitución y su Ley Reglamentaria.

Con frecuencia son tramitados paralelamente el recurso de revisión fiscal interpuesto por la autoridad y los amparos directos hechos valer por los particulares, ante la circunstancia de que resoluciones de un mismo tipo puedan ser impugnadas en vías diversas; es decir, en la ordinaria federal y en la de constitucionalidad, atendiendo a la procedencia de una y otra y a la naturaleza de la parte agraviada, de forma tal que una resolución definitiva puede causar agravios tanto al particular como a la autoridad y que ambas partes promuevan simultáneamente tanto el juicio de amparo, como el recurso de revisión fiscal.

Por ello el propio ART. 249 del Código Fiscal de la Federación reconoce esta situación y establece que se decidan en una misma sesión.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el ART. 107, fracción III, inciso b) de la Constitución General de la República y 114, fracción IV y 158 de la Ley de Amparo, los actos dentro del juicio sólo pueden ser reclamados de inmediato a través del juicio de amparo indirecto cuando su ejecución sea de imposible reparación y en el caso en que simplemente se afecten las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo, serán reclamables en la vía directa de amparo, conjuntamente con la sentencia definitiva.

El ART. 159 de la Ley de Amparo señala diversos casos en los que se consideran violadas las leyes del procedimiento, por los cuales resulten afectadas las defensas del quejoso y con trascendencia al resultado del fallo.

Por ello, si al particular se le causa en la primera instancia una violación a las leyes del procedimiento, no se encuentra en la posibilidad de ocurrir al amparo en la vía indirecta y si a pesar de la violación cometida la sentencia que se dicte en la primer instancia le es favorable, tampoco podrá reclamarla en juicio de amparo, de conformidad con lo dispuesto por la fracción V del ART. 73 de la Ley de Amparo, porque la sentencia no afectaría su interés jurídico y por ello, tampoco puede aducir en ese momento la violación procesal cometida.

Si las autoridades a su vez llegasen a interponer la revisión fiscal ante el Tribunal Colegiado y con motivo, del recurso, éste dicta una sentencia contraria a los intereses del particular, en ese momento se estaría actualizando y produciendo la afectación al interés jurídico de ese particular, pero legalmente no podrá ocurrir al juicio de garantías, a virtud de la causal de improcedencia establecida por el ART. 104, fracción I-B, que establece que contra las resoluciones de los Tribunales Colegiados al resolver el recurso de revisión fiscal o contencioso administrativa, no procederá recurso o juicio alguno.

De esta manera la propia Constitución está excluyendo a estos fallos dictados por los Tribunales Colegiados de estar sujetos al juicio de amparo a que se refieren los ARTS. 103 y 107 de la propia Ley Suprema.

Sin embargo, pensamos que tal violación de garantías puede no llegar a darse si el particular impugna la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una vez que éste le notifique el cumplimiento que

ha dado a la resolución recaída al recurso de revisión fiscal, aduciendo que hasta entonces los términos de dicha sentencia le causan un perjuicio real y directo. Esto es, el particular al haber obtenido una resolución favorable se encontraba impedido procesalmente para demandar vía amparo directo dicha sentencia, aun cuando durante el procedimiento se hubiera dado la existencia de alguna violación procesal, lo que hacía imposible alegar algún tipo de perjuicio.

Sin embargo, si el Tribunal Colegiado correspondiente declarara procedente la revisión fiscal promovida por las autoridades y la misma es cumplimentada a través de una nueva sentencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, surge entonces el derecho del particular de promover amparo en contra de tal sentencia, porque como tiene a bien explicar el maestro Raúl Rodríguez Lobato, hasta antes de la resolución a ese recurso la violación a las leyes de procedimiento no habían afectado las defensas del particular trascendiendo al sentido del fallo. De tal manera que aquellas violaciones procesales que se encontraban en potencia y que no causaron perjuicio al particular al serle entonces favorable la sentencia, ahora se actualizan, porque al haberse cometido le impidieron probar su derecho alterándose con ello los efectos del fallo, causándole un perjuicio que afecta su esfera de derechos y que puede ser reclamado a través del juicio de amparo.

Por otro lado, cuando se dicte una sentencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la que se desestimen indebidamente algunos de los conceptos de anulación o defensa hechos valer por el particular, estimando fundados otros y declarando la nulidad de la resolución combatida en el juicio, de manera que el fallo llegue a ser favorable a ese particular. Tal resolución debe ser impugnada vía amparo ante el Tribunal Colegiado correspondiente para lograr por un lado que sean estudiados los conceptos de impugnación que hayan sido desestimados y con ello obtener una sentencia de mayor jerarquía, y por otro lado, en caso de que las autoridades interpongan en contra de ese fallo recurso de revisión fiscal, evitará que se le desestimen los conceptos de violación (ya de legalidad o constitucionalidad) hechos valer en contra de la referida sentencia, puesto que ambas instancias serán resueltas por el mismo Tribunal Colegiado en

una misma sesión evitándose con ello, la consumación de alguna violación para el particular.

De otra manera si el particular estima no recurrir dicha sentencia por los conceptos de impugnación que le fueran desestimados, corre el riesgo de contar con una sentencia favorable que eventualmente puede ser revocada por el Tribunal Colegiado correspondiente en caso de estimar fundada la revisión fiscal interpuesta por las autoridades.

Otra situación que origina el establecimiento de un recurso unilateral como la revisión fiscal, es la aplicación de leyes, tratados o reglamentos, inconstitucionales, cuyas cuestiones sólo podrían hacerse valer en el amparo directo contra la sentencia definitiva o resolución que pusiera fin al juicio, dado que en el recurso de revisión fiscal el Tribunal Colegiado sólo ejercita su función jurisdiccional federal ordinaria y no la de control de constitucionalidad de leyes.

En ese sentido podría aplicársele al particular una ley, tratado o reglamento inconstitucional, impidiéndole ejercitar el juicio de amparo contra dichas disposiciones, si la sentencia que llegara a dictar el inferior fuera favorable a sus intereses y las autoridades interpusieran la revisión fiscal, decidiendo el Tribunal Colegiado correspondiente revocar el fallo original, dado que atendiendo al principio de litis cerrada que opera en el recurso y que limita la función del tribunal revisor a los agravios esgrimidos por el recurrente, salvo en los casos establecidos por el ART. 91 de la Ley de Amparo, aplicado a la revisión fiscal, el particular no podría esgrimir cuestiones de constitucionalidad, porque estos recursos no pueden ser interpuestos por él y porque el tribunal revisor se centraría a analizar cuestiones de legalidad, aunado a que la sentencia que dictará el Tribunal Colegiado correspondiente tendría el carácter de inimpugnable y al revocar la sentencia del *a quo* puede actualizar la aplicación del ordenamiento inconstitucional.

Lo anterior, en virtud de que si la sentencia dictada por el inferior es favorable al particular por motivos de legalidad, la misma no le causa agravio y por ello se encontraría impedido para acudir al juicio de amparo directo y plantear la inconstitucionalidad de la ley, tratado o reglamento aplicado, porque dado el

sistema de impugnación de leyes previsto para el amparo directo, no se enjuicia a la ley misma, sino a la sentencia definitiva o resolución que pone fin al juicio, con lo que se actualiza la aplicación del ordenamiento estimado inconstitucional y tan es así que en el amparo directo en que se impugnen leyes, tratados o reglamentos inconstitucionales, no forman parte del mismo las autoridades que le hayan dado vida a esa disposición, general, abstracta e impersonal, a diferencia de lo que acontece en el amparo indirecto, en que sí se les llama a juicio.

Así, un acto administrativo por el cual se aplique una ley inconstitucional, si decide combatirse por aspectos de legalidad en la vía contenciosa, no será sino hasta que se dicte sentencia de legalidad contraria a los intereses del particular cuando se considere que se actualiza la vía para la impugnación de dicho ordenamiento; sin embargo, tal actualización surge del fallo que dicten dichos Tribunales Colegiados, y dado el carácter inimpugnable de sus sentencias al resolver el recurso de revisión, el particular se encontraría impedido para acudir a la vía constitucional para combatir el acto que se considera inconstitucional.

Destacamos que para que se pueda plantear la inconstitucionalidad de una ley, tratado o reglamento aplicado por la vía del amparo directo, se requiere que la sentencia definitiva o resolución que ponga fin al juicio, sea contraria a los intereses del particular, puesto que lo que da origen a esta vía de excepción para plantear la inconstitucionalidad de ordenamientos, es justamente la sentencia o resolución definitiva que ponga fin al juicio, contraria a los intereses del particular, pues como se dijo, no se enjuicia a las autoridades que intervinieron en el procedimiento formativo de la ley, sino al juez común que aplicó la disposición inconstitucional, como lo explica el doctor Fix-Zamudio, pues en todo caso el acto reclamado en el amparo directo no lo es el ordenamiento estimado inconstitucional, sino la sentencia o resolución que ponga fin al juicio y tal acto reclamado debe afectar los intereses jurídicos del gobernado, para que no sea considerado como improcedente el juicio inconstitucional.¹¹⁴

¹¹⁴ Genaro Góngora Pimentel, *Introducción al estudio del juicio de amparo*, 3a. ed., Porrúa, México, 1990, p. 29.

Por lo anterior, es que estimamos de dudosa constitucionalidad que el recurso de revisión fiscal, sólo pueda ser interpuesto por las autoridades y no así por los particulares.

Consideramos conveniente la introducción dentro de la Ley de Amparo de una disposición que permitiera la interposición de un juicio de amparo directo que en la vía cautelar hicieran valer los particulares ante la sola eventualidad de que llegara a ser procedente y fundada la revisión fiscal interpuesta por las autoridades, y en el que se expresaran diversos conceptos de legalidad y constitucionalidad, para que si, una vez analizada la revisión fiscal, el Tribunal Colegiado tiene elementos para revocar la sentencia recurrida pase a analizar los conceptos de legalidad y constitucionalidad que cautelarmente hizo valer el particular, y con ello evitar la violación de garantías en contra del particular.

El recurso de revisión adhesiva previsto para el juicio de amparo no tiene aplicación a la revisión fiscal, pues dados los términos del ART. 104, fracción I-B de la Constitución, sólo son aplicables a estas revisiones los trámites fijados para la revisión de amparo indirecto; es decir, tan sólo la substanciación y no así cualesquiera otras reglas de procedibilidad que siga el recurso de revisión establecido en la Ley de Amparo.

4. Comportamiento del Tribunal Colegiado de Circuito

En cuanto al comportamiento del Tribunal Colegiado de Circuito, éste aplica a la revisión fiscal el ART. 89 de la Ley de Amparo que señala que el Tribunal *A quo* debe remitir el expediente original a la Suprema Corte o a Tribunal Colegiado, dentro del término de 24 horas, así como el original del propio escrito de agravios y la copia que corresponda al Ministerio Público Federal.

De esta manera, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (como inferior) deberá de remitir al Tribunal Colegiado correspondiente el expediente del juicio contencioso administrativo y el original del escrito del recurso y la copia para el Ministerio Público Federal.

quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente, b) importancia y trascendencia que deberá ser razonada por el recurrente en el escrito en que se interponga el recurso y que operará cuando la cuantía sea inferior a los tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario, o sea de cuantía indeterminada, c) que sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, d) que el asunto sea en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, e) que el asunto sea en materia de aportaciones de seguridad social.

Dichos presupuestos constituyen el requisito indispensable para la procedencia del recurso de revisión fiscal, de manera que con la acreditación de cualquiera de ellos ante el Tribunal Colegiado de Circuito deberá de admitirse el recurso.

A continuación analizaremos algunos presupuestos para la procedencia de dicha revisión, entre los que encontramos al requisito de importancia y trascendencia que debe de razonar la recurrente, el cual ha presentado una diversidad de confusiones, porque por mandato de ley deben de ser acreditados ambos requisitos por la recurrente y así también lo ha sustentado el Poder Judicial Federal, de manera que si no se justifica la importancia del asunto resulta superfluo ocuparse en identificar si el asunto reviste el carácter de trascendente o viceversa, porque al faltar uno de ambos requisitos es claro que la revisión es improcedente y en consecuencia deberá desecharse.

Resulta prudente preguntar ¿cómo podrá acreditarse que un asunto es importante y trascendente? El Código Fiscal de la Federación nada ha definido acerca de ello, sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha interpretado tales términos, cuando dicho recurso era conocido por ella, donde de acuerdo a su concepción gramatical importancia significa "calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante, o de mucha entidad o consecuencia" y por trascendencia debemos entender: "Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante."

A continuación se transcribe el citado criterio jurisprudencial:

REVISIÓN FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LOS EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. En los artículos 240, 242 y 244 del Código Fiscal de la Federación, se emplean reiteradamente las expresiones "importancia y trascendencia", referidas a los requisitos que deben satisfacer los asuntos cuyas sentencias pueden ser recurridas, respectivamente, las de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, ante el Pleno del mismo, y las que éste pronuncie en tales recursos, ante la Suprema Corte de Justicia mediante la revisión fiscal. Pero si las expresiones son las mismas, existe la diferencia de que la calificación de la importancia y trascendencia del asunto, cuando el recurso se interpone ante el pleno del Tribunal Fiscal, queda al solo criterio de la autoridad legitimada para hacerlo valer, sin que el tribunal "ad quem" tenga facultad legal para examinar si se da la importancia y trascendencia del asunto, a efecto de admitir o rechazar el recurso, pues en todo caso deberá admitirlo si se satisfacen los demás requisitos legales. En cambio, cuando se trata de la revisión fiscal, la Suprema Corte de Justicia si puede y debe examinar, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado su importancia y trascendencia, y en caso de que a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el recurso (artículo 244), con la salvedad de que si el valor del negocio es de quinientos mil pesos o más, se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso (artículo 242). Así pues, corresponde a la Suprema Corte, concretamente a esta Segunda Sala, determinar en cada revisión fiscal si el asunto que la motiva es de importancia y trascendencia, teniendo en cuenta las razones expuestas al respecto por las autoridades que interpusieron la revisión. Para ello es preciso, ante todo, dilucidar la acepción gramatical y legal de las referidas expresiones, a falta de texto positivo que precise el alcance. Gramaticalmente, las acepciones que conviene registrar, tomadas de la última edición del diccionario de la Real Academia Española (edición XVIII, año de 1956), son las siguientes: "Importancia. Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante, o de mucha entidad o consecuencia". "Trascendencia. Resultado, consecuencia de indole grave o muy importante". Como se ve, los dos vocablos expresan ideas, aunque

semejantes, diferentes, lo que se concilia con el texto legal, el cual incurriría en redundancia si empleara dos términos del todo sinónimos. Llevadas ambas acepciones al campo de lo legal, la importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o importancia de las consecuencias del asunto. De este modo, la importancia del asunto puede quedar en sí misma desligada de la trascendencia del mismo, porque sus consecuencias no sean graves o muy importantes. La ley exige la concurrencia de los dos requisitos (unidos entre sí por la conjunción copulativa y no separados por la disyuntiva), en virtud de lo cual la autoridad recurrente deberá razonar uno y otro y la Suprema Corte examinarlos por separado, en la inteligencia de que si faltare uno de ellos será superfluo investigar la presencia del otro. En la exposición de motivos del vigente Código Fiscal de la Federación, sobre el problema se dice: "se considera que la solución propuesta limita de manera muy efectiva el número de negocios que puedan someterse al más Alto Tribunal, puesto que la capacidad de decisión del Tribunal Fiscal en pleno no excede de 300 asuntos por año. De este número, los casos en que habrá de interponerse el recurso ante la Suprema Corte de Justicia seguramente serán en cantidad reducida, y ello aliviará de manera importante la situación que ha venido registrándose, y que en parte ha contribuido al rezago porque atraviesa la propia Suprema Corte de Justicia". Del párrafo que se acaba de transcribir se infiere que la procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Corte debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos de que conozca la Suprema Corte de Justicia serán "en cantidad reducida" respecto al total de los que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en pleno. Lo excepcional de la procedencia de la revisión fiscal se sustenta, a su vez, en la importancia y trascendencia de cada caso, lo que en otros términos significa que un asunto es excepcional precisamente por ser importante y trascendente. La determinación de cuando se está en presencia de un asunto excepcional por su importancia y trascendencia, puede hacerse por exclusión, estableciéndose que se encontrarán en esa situación aquellos negocios en que su importancia y trascendencia se puedan justificar mediante razones que no podrían formularse en la mayoría, ni menos en la totalidad de los asuntos, pues en ese caso se

trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia, en el sentido que se establece en la ley. Las consideraciones anteriores, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de "importancia y trascendencia" cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no puedan convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos), debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia y, además, a que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave.

Volumen CXXXV, Tercera Parte, página 182, Revisión Fiscal 271/67. Jesús Palacios Rincón, 5 de septiembre de 1968. Cinco Votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Volumen CXXXVII, Tercera Parte, pág. 73. Revisión fiscal 10/68. Ingenio de San Cristóbal y Anexas, S.A. 15 de noviembre de 1968. Mayoría de cuatro votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Volumen CXXXVII, Tercera Parte, pág. 73. Revisión fiscal 5/68. Josefina de la Rosa viuda de Carrillo. 22 de noviembre de 1968. Cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen CXXXXXVII, Tercera Parte, pag. 73. Revisión fiscal 15/68. Compañía Vinícola Saldaña y Anexas, S.A. 22 de noviembre de 1968. Mayoría de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen CXXXVII. Tercera Parte, pág. 73. Revisión fiscal 22/68. Clemente García Nava. 22 de noviembre de 1968. Cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

REVISIÓN FISCAL. CONCEPTO DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO. La importancia y trascendencia a que se refiere el ART. 248 del Código Fiscal de la Federación radica en el asunto en sí mismo considerado y no en la forma en que se resolvió. Ahora bien, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, las acepciones gramaticales de importancia y trascendencia son las siguientes:

Importancia: Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante o de mucha entidad o consecuencia. Transcendencia: Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante. Estas acepciones, dan como resultado que deba considerarse que se está en presencia de un asunto que reúne los requisitos de importancia y trascendencia en aquel negocio respecto del cual se puede justificar la necesidad de ser revisado en segunda instancia, mediante razones que no puedan ni podrían formularse en la mayoría de los negocios y menos en la totalidad de los asuntos, porque de aceptar lo contrario, se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia en el sentido que establece la ley.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 19/88. Textiles Tenexac, S.A. (Recurrente: Instituto Mexicano del Seguro Social). 3 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretaria: María Guadalupe Herrera Calderón.

Revisión fiscal 18/88. Comisión Federal de Electricidad (Recurrente: Instituto Mexicano del Seguro Social) 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Oscar Vázquez Marín. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.

Revisión fiscal 5/89. Corporación Industrial del Noreste, S.A. (Recurrente: Instituto Mexicano del Seguro Social). 27 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretaria: María Guadalupe Herrera Calderón.

Revisión fiscal 16/90. Beatriz Martínez Sánchez (Recurrente: Instituto Mexicano del Seguro Social). 26 de marzo de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: María de los Angeles López Rojas en funciones de Magistrada por ministerio de ley. Secretaria: Luz del Carmen Herrera Calderón.

Revisión fiscal 21/95. Román Monroy Ladrón de Guevara (Recurrente: Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado). 5 de octubre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Olivia Heiras de Mancisidor. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.

NOTA: Véase tesis de jurisprudencia 307, publicada en las págs. 511 a 514, Tercera Parte, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.

De los términos anteriormente transcritos es claro que la importancia tiene que ver con la excepcionalidad del asunto y la trascendencia implica que la resolución que se dicte se reflejará con consecuencias de índole grave o muy importante en casos posteriores.

No ha sido fácil para las recurrentes el acreditar la importancia y trascendencia del asunto, ya porque a veces se logra acreditar la importancia pero no la trascendencia o al revés, ya porque en otros casos no puede acreditar ninguna. Mucho se ha dicho de que tales requisitos constituyen una limitación al número de asuntos que serán objetos de tal medio de impugnación y esto obedece a que anteriormente dicho recurso de revisión fiscal, como se mencionó, era conocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación de acuerdo a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación de 1966, y que dejó de conocer desde el 14 de febrero de 1998, fecha en que la competencia para conocer de dicho asunto pasó a ser de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Durante el tiempo en que conoció la Suprema Corte de Justicia dicho recurso se emitieron los criterios para determinar la importancia y trascendencia, dándole el carácter de excepcional a dicha revisión con el fin de evitar saturar de casos a la Suprema Corte. Sin embargo, ahora, al ser conocidas las revisiones fiscales por los Tribunales Colegiados de Circuito, se ha argumentado por muchas autoridades que dichos criterios de la Suprema Corte debieran dejarse sin efectos.

Otro caso que también ha dado lugar a controversias es cuando se trata de resoluciones dictadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, donde el Código Fiscal de la Federación establece que este requisito procederá cuando el asunto se refiera a:

"ART. 248.

"I. ...

"III.

- "a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa,
- "b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
- "c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
- "d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.
- "e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
- "f) Las que afecten el interés fiscal de la federación."

Es pertinente mencionar que las fracciones a), d) y e) de la fracción III del Art. 248 del Código Fiscal de la Federación antes citado han sido interpretadas por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito, quienes a través de diversas jurisprudencias¹¹⁵ han considerado como erróneo el criterio que las autoridades han sostenido en el sentido de considerar que a través de la invocación de tales presupuestos se puede acreditar la procedencia de la interposición del recurso de revisión. Al respecto, los tribunales han argumentado que no constituyen casos por los cuales pueda acreditarse la procedencia del recurso de revisión las circunstancias de que la recurrente impute a la Sala Regional Fiscal que interpretó una ley o un reglamento o cometió violaciones durante la secuela procesal o al momento de dictarse el fallo que se recurre, si no se razonan así en la interposición de su recurso para efectos de la admisión, ya que cuando en los incisos a), d) y e) del precepto mencionado se alude a interpretaciones de la ley, a violaciones procesales y a violaciones cometidas en las propias sentencias, lo que establece son tipos de agravios que se pueden formular, argumentos que son la litis de fondo del recurso, y que sólo serán examinados si éste es procedente.

A continuación se transcribe el criterio de los Tribunales Colegiado de Circuito, a través de la siguiente jurisprudencia:

¹¹⁵ Tesis de jurisprudencia Nos. 1.1o.A.J/7, 1.2o.A.J/14 y 1.3o.A.J/8, publicadas en el *Semanario Judicial de la Federación*, tomos VIII, agosto de 1998, V, junio de 1997, y III, abril de 1996, pp. 781, 660 y 284. respectivamente.

REVISION CONTRA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, INTERPRETACION DE LEYES Y REGLAMENTOS COMO HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DE LA.-

Si por interpretar debemos entender, según lo establece el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente, el de textos faltos de claridad”, y tomando en consideración, como premisa de origen, el que toda norma jurídica tiene como condición de existencia el que sea formulable en un lenguaje, cuando el órgano aplicador del derecho imprime o asigna un determinado sentido o contenido al lenguaje normativo, por no estar expresamente comprendido en el texto del mismo, es indudable que lo interpreta, formulando sus conclusiones y llevándolo al caso concreto que es materia de su deliberación. Sin embargo, no en todos los casos en que se somete a la decisión de un órgano juzgador una específica causa litigiosa, este último, para cumplir con apego sus atribuciones, ha de buscar desentrañar el sentido interno de la norma pues, en otros tantos asuntos, habrá también de agotar su función aplicadora del derecho cuando, previo un razonamiento intelectual, advierta claramente la coincidencia y correspondencia del texto jurídico, con el hecho concreto que se le ha planteado, es decir, decide una controversia sin la necesidad de asignar, vía interpretación, un cierto significado a la norma, subsumiéndola a la causa litigiosa en lo particular, aplicando, entonces, la consecuencia legal prevista en la disposición misma. Por tanto, cuando el cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece como condición de procedencia del recurso de revisión a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que el asunto de que se trata verse sobre “interpretación de leyes o reglamentos”, implica, necesariamente, **que el fallo a recurrir contenga, expresamente, el sentido que el órgano juzgador de primera instancia ha**

asignado a un precepto legal o reglamentario en lo específico, significado que le haya servido de apoyo para subsumir o no la hipótesis normativa al caso concreto y que, además, con dicha interpretación se encuentre inconforme la autoridad demandada para estimar que en la especie, la función interpretativa realizada se ha apartado de la verdadera finalidad que orientó al legislador a crear la disposición aludida. De tal suerte que estimando que la ley se interpreta cuando, sin ser coincidente el hecho concreto con el texto escrito de la norma, sí lo es con la intención perseguida por el legislador (lo que lleva a que el órgano aplicador del derecho desentrañe su significado (*ratio iuris*) y asigne al caso específico de su conocimiento, la consecuencia que la ley previene); cuando se está en presencia de la aplicación de una norma a la cual la Sala de origen no le haya atribuido, por vía de interpretación, un determinado sentido, no se surtirá el supuesto de la primera hipótesis de procedencia del recurso de revisión en el juicio de nulidad fiscal, a que se alude el cuarto párrafo del ya citado artículo 248 del código tributario federal. De no prevalecer el criterio que antecede y estimar que toda aplicación de la norma entraña, por naturaleza, una “interpretación de leyes o reglamentos”, equivaldría a hacer nugatorio el contenido dado por el legislador federal al cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación pues, sin duda, toda resolución dictada por Tribunales de lo Contencioso Administrativo sería recurrible en revisión por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por el mero acontecimiento de fundarse en derecho, de donde resultaría inútil la enumeración de otras hipótesis de procedencia expuestas en la disposición ya indicada, en el caso cuando el asunto trate de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución. Aún más, esta fórmula tan genérica de procedencia contravendría también la

finalidad perseguida por la reforma al artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, en materia de rezago en la impartición de justicia, al permitir el acumulamiento de infinidad de asuntos cuya naturaleza no sea importante ni trascendente, presupuestos que justifican la existencia del recurso de revisión de que se trata. Apoya esta conclusión, el texto del dictamen rendido por la comisiones Unidas de Hacienda, y tercera sección de la de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores aprobado en sesión de quince de diciembre de mil novecientos ochenta y siete quien, con motivo de la iniciativa de reformas al Sistema de Justicia Fiscal, apuntó: "Que en el año de mil novecientos ochenta y siete la Sala Superior del Tribunal Fiscal recibió aproximadamente 3,500 recursos de revisión (para cuya procedencia el anterior texto de la ley no imponía condición alguna por surtirse) y es previsible que durante mil novecientos ochenta y ocho se interpongan, por lo menos, el mismo número de recursos, aunque lo más probable es que aumente su número. Sería una grave consecuencia de esta reforma el que los Tribunales Colegiados de Circuito con sede en los lugares donde existen Salas Regionales, se vean saturados de asuntos fiscales, con detrimento serio para la impartición de Justicia Federal en otras materias y, desde luego, el consiguiente rezago, Para tratar de superar estos problemas, sin dejar indefensa a la autoridad, las comisiones Dictaminadoras proponen que el recurso de revisión sólo proceda cuando la cuantía del asunto exceda de 3,500 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución que se impugna. Al mismo tiempo, se propone también que se presuma esa importancia en determinados casos que, aunque no lleguen a esa cuantía, esté en litigio la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y el grado de riesgo de las empresas para los

efectos del seguro de riesgos de trabajo, en tratándose de aportaciones de seguridad social o bien cuando a juicio del recurrente **el asunto sea de importancia y trascendencia, pero en este caso deberá razonarlo así en la interposición de su recurso para efectos de su admisión.** El mismo tratamiento se da para aquellos casos en que a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la sentencia afecte el interés fiscal de la Federación y tenga importancia, por tratarse de interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución”.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

1.3º.A. J/8

Revisión fiscal 313/89.- Joaquín Craviotto González. (Recurrente: Procuraduría Fiscal de la Federación).-4 de abril de 1989.- Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Revisión fiscal 963/95.-Grupo Ingeniería Electrónica Especializada, S.A. de C.V. (Recurrente: secretario de Hacienda y Crédito Público y otras).-8 de junio de 1995.-Unanimidad de votos.-Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.-Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Revisión fiscal 1823/95.-Fianzas Probursa, S.A., Grupo Financiero Probursa (antes Fianzas Modelo, S.A.). (Recurrente: tesorero del Departamento del Distrito Federal y otras).-10 de agosto de 1995.- Unanimidad de votos.-Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.- Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Revisión fiscal 1823/95.-Afianzadora Insurgentes, S.A., (Recurrente: secretario de Hacienda y Crédito Público y otras).-14 de septiembre de 1995.-Unanimidad de votos.-Ponente: Fernando Lanz Cárdenas.-Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Revisión fiscal 2333/95.-Coditec, Corporación de diseño y Tecnología, S.A. de C.V., (Recurrente: secretario de Comercio y Fomento Industrial).-6 de noviembre de 1995.-Unanimidad de votos.-Ponente: Lourdes Margarita García Galicia, en funciones de Magistrada por ministerio de ley.

Asimismo, ha establecido que interpretar esto de otra manera implicaría despojar al recurso de revisión fiscal de su condición de excepcional y la procedencia operaría en todos los casos en que las resoluciones resultaren contrarias a las pretensiones de la autoridad demandada.

Además que de aceptar que tales incisos establecen los casos por los cuales es procedente el recurso de revisión fiscal, implicaría que el Tribunal Colegiado de Circuito, a fin de determinar la procedencia del recurso, examinará la litis de fondo, de manera que verificara si efectivamente se interpretó una ley o un reglamento de manera indebida o se cometieron violaciones al procedimiento o al dictar el fallo recurrido, lo que es inadmisibles porque la procedencia es un presupuesto para que se examine la litis de fondo.

En esa tesitura, si la revisión fiscal es interpuesta por las autoridades esgrimiendo alguna de las violaciones contenidas en la fracción III del ART. 248, deberá acreditar la procedencia de dicho recurso, porque de otra manera será desechado por el Tribunal Colegiado de Circuito.

a) Declararlo procedente y fundado

Una vez que se ha analizado que es procedente el recurso los Tribunales Colegiados pasan a analizar si éste es fundado, es decir, si tiene razón de ser su interposición.

Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa. Si en el juicio de nulidad el juzgador interpreta la norma legal, desentrañando el pensamiento y voluntad que la originaron, para determinar el alcance y significado de las expresiones que integran su texto, y tal interpretación se considera indebida por el Tribunal Colegiado de conocimiento, la sentencia que se dicte será en el sentido de considerar procedente y fundado el recurso o parcialmente fundado.

Violaciones procesales. Cuando haya violaciones de procedimiento siempre que afecten las defensas del recurrente y su comisión trascienda al sentido del fallo, la sentencia que se dicte declarará procedente y fundado el recurso declarando la inexistencia de las actuaciones a partir de la violación cometida, para que a partir de ésta el juicio vuelva a iniciar.

Violaciones cometidas en la sentencia. Cuando en la sentencia se cometieron violaciones al momento en que se dicta ésta por indebida o inexacta aplicación de los preceptos al caso concreto. La sentencia será en el sentido de declarar procedente y fundado el recurso para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deje insubsistente la resolución recurrida y dicte la nueva resolución en los términos que la sentencia del Tribunal Colegiado indique.

Cuando afecte el interés fiscal de la Federación. Por Interés Fiscal de la Federación, debe entenderse el que ésta tiene en lo relativo a la determinación, la liquidación, la devolución, la exención, la prescripción o el pago de créditos fiscales; o bien, en lo referente a sanciones que se impongan con motivo de la infracción a las leyes tributarias. Si el Tribunal Colegiado ejerciendo su función revisora considera que se afecta el interés fiscal de la Federación declarará procedente y fundado el recurso, para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deje insubsistente la resolución recurrida y dicte otra en los términos que el Tribunal Colegiado indique.

b) Declararlo procedente y fundado parcialmente

Cuando se ha acreditado la procedencia del recurso y del estudio que haga el Tribunal Colegiado de los argumentos señalados por la autoridad estima que son fundados sólo algunos o uno de ellos, en tal caso confirmará la sentencia recurrida por los argumentos que no se estimaron fundados y declarará fundado el recurso por el que así sea calificado.

c) Declararlo procedente pero infundado

Cuando se ha demostrado por las autoridades la procedencia del recurso interpuesto y el Tribunal Colegiado considera del análisis de los argumentos hechos valer por la recurrente en contra de la sentencia que éstos no destruyen los razonamientos de lo resuelto por la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, declarará infundado tal recurso confirmando la sentencia recurrida.

Una regla para la revisión es que en ésta las autoridades no pueden expresar distintos fundamentos para justificar su actuación.

Finalmente, como hemos venido manifestando en este trabajo, de acuerdo con el ART. 104, fracción I-B de la Constitución Federal, las sentencias que dicten los Tribunales Colegiados de Circuito al resolver la revisión fiscal tienen el carácter de inimpugnables, incluyendo, en nuestra opinión, el juicio de amparo, como se dijo con anterioridad.

C A P Í T U L O I V

CUMPLIMIENTO Y EJECUCIÓN DE SENTENCIAS

A. Cumplimiento de sentencias por parte de las autoridades

El cumplimiento de las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, recae sobre las autoridades que emitieron el acto declarado ilegal, correspondiéndole a dicho tribunal vigilar y exigir el cumplimiento que se dé a sus resoluciones.

Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo pueden ser cumplimentadas y ejecutadas cuando se haya declarado a través de ellas la nulidad lisa y llana o una nulidad para efectos, no así en las que se reconozca la validez de la resolución impugnada o se sobresea, puesto que en éstas no se constriñe a las autoridades a la realización de una obligación de dar, hacer o abstenerse.

Hablamos de un mandato en la sentencia porque es un imperativo del tribunal, a través del cual se salvaguarda un derecho que debe ser cumplido y respetado por los órganos de la Administración Pública.

El cumplimiento de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa corresponde a las autoridades demandadas, ya que son las que emitieron el acto declarado nulo por dicho tribunal, de tal manera que conforme a la sentencia deben realizar su nueva actuación.

Para cumplimentar las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es necesario como requisito *sine qua non* el que éstas se encuentren firmes. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no define qué se debe entender por sentencia firme, sólo utiliza dicho término

entendiéndose que ésta se produce cuando la sentencia ya no pueda ser impugnada.

A nuestro parecer la firmeza de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se manifiesta:

- a) Cuando se ha emitido la resolución del juicio de nulidad y ésta no es impugnada por ninguna de las partes.
- b) Cuando el particular impugna la sentencia vía juicio de amparo y se concede la protección de la Justicia Federal en cuanto al fondo del asunto, la cumplimentación hecha por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es definitiva, por lo tanto, no procede ningún tipo de recurso en contra de ella.
- c) Cuando las autoridades impugnan la sentencia vía recurso de revisión, contra tal resolución tampoco procede recurso o juicio alguno.

Una vez que la sentencia se encuentre firme, las autoridades procederán a su cumplimiento:

Si la sentencia reconoce la validez de la resolución impugnada entonces la autoridad continuará con el acto que fue declarado válido y obligará al particular a su cumplimiento. De tal suerte que se encuentra expedito el derecho de las autoridades para ejecutar tal resolución. Aquí realmente no se presenta ningún problema ya que el Estado ejercerá su facultad de imperio y obligará al particular a cumplir, aún en contra de su voluntad; y es que el Estado al disponer de la fuerza coactiva, no tiene más que desplegarla, para hacer cumplir al particular su resolución.

Si la sentencia declara la nulidad de la resolución impugnada. Las autoridades, frente a tal mandato, dejarán insubsistente el acto que se ha declarado nulo.

Si la sentencia declara la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, el ART. 239 en su fracción III establece que Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales. En este caso, cuando se obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los ARTS. 46-A y 67 del Código Fiscal Federal.

El ART. 46-A del Código Fiscal de la Federación, se refiere al plazo en que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, el cual no será mayor a 18 meses.

Por su parte el ART. 67 del mismo Código, se refiere al plazo que tienen las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, el cual es de 5 años.

De lo anterior se desprende que la sentencia obliga a las autoridades a realizar un determinado acto conforme lo establece la parte dispositiva de la resolución, en un plazo legal determinado. Tal obligación a cargo de las autoridades constituye un mandato que debe ser cumplido para que el particular alcance el derecho que le fue reconocido a través de la sentencia.

Sin embargo, no obstante el mandato contenido en la sentencia y el plazo en que la autoridad debe dar cumplimiento a ésta es común que las autoridades hagan caso omiso y no lleven a cabo la conducta impuesta, en el tiempo establecido por la ley, ni después de éste.

Ante tal situación, la pregunta surge ¿Por qué el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no puede obligar a las demandadas para hacer cumplir sus resoluciones?

Como ya analizamos, cuando el particular es el que tiene que cumplir con la sentencia el Estado despliega toda su actividad para lograr su fin, pero cuando las autoridades son las obligadas al cumplimiento, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentra imposibilitado para obligar a los órganos de la Administración Pública a la realización de tal mandato.

Y es que cuando se presenta el incumplimiento de las autoridades, no existe dentro del Código Fiscal Federal precepto alguno que le dé al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la facultad por la cual pueda exigir el cumplimiento, de lo que se desprende que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa carece de facultades para poder ejecutar sus decisiones, y en vía de consecuencia tampoco existe ningún precepto por el que se le obligue a las autoridades a realizar determinada conducta.

Del análisis hecho a la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal se desprende que la naturaleza jurídica con la que fue dotado el Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sería la de un contencioso de anulación, tal y como a continuación se transcribe:

“El contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación.”

Como ya fue analizado en el capítulo correspondiente, la característica más importante del contencioso de anulación es que el tribunal no tiene todas las facultades habituales de un juez, por tanto, la sentencia que dicta se limita a declarar la nulidad del acto impugnado, cuyo efecto es considerar que éste no existió jurídicamente, equiparándose con esto a la nada jurídica.

Al no tener todas facultades de un juez, el tribunal que lleva tal sistema se encuentra imposibilitado para hacer cumplir las resoluciones que emite, situación en la que se encuentra el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y así lo establece la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

TRIBUNAL FISCAL, CARECE DE IMPERIO PARA EJECUTAR SUS DECISIONES. Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación ejercita funciones jurisdiccionales, al resolver los asuntos sometidos a su conocimiento, también es verdad que carece de imperio para hacer respetar las decisiones, según se establece expresamente en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936. Ahora bien, como el imperio es uno de los atributos de la jurisdicción, es forzoso concluir que el Tribunal Fiscal de la Federación no tiene plena jurisdicción.¹¹⁶

La característica de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción ha prevalecido desde la Ley de Justicia Fiscal que le dio nacimiento, continuando en los tres Códigos Fiscales de la Federación siguientes y las leyes orgánicas de dicho tribunal que se han expedido con posterioridad, aun cuando su procedimiento tenga matices de un tribunal de plena jurisdicción.

Respecto de lo anterior, consideramos que no basta que un tribunal, como es el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lleve a cabo toda una actividad jurisdiccional, si al final no puede hacer que su sentencia se cumpla y sea ejecutada, o sea, que ante el incumplimiento de la autoridad carezca

¹¹⁶. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del *Semanario Judicial de la Federación*, 3a. Parte, Segunda Sala, p. 309.

de medios para constreñirla a cumplir y ejecutar los actos ordenados, pues con ello la eficacia del tribunal se ve afectada.

La palabra jurisdiccional, según Eduardo J. Couture tiene diversos significados: "Como ámbito territorial; como sinónimo de competencia; como conjunto de poderes o autoridad de ciertos órganos del poder público; y su **sentido preciso y técnico de función pública de hacer justicia**".¹¹⁷

A su vez Ugo Rocco acerca de ésta nos comenta que "la función jurisdiccional es la actividad con que el Estado, interviniendo a instancia de particulares, procura la realización de los intereses protegidos por el derecho, que han quedado insatisfechos, por la falta de actuación de la norma jurídica que los ampara".¹¹⁸

De lo que se desprende que la función jurisdiccional es una tarea o actividad que se le ha encomendado al Estado para que procure la satisfacción de los intereses tutelados por el derecho.

En nuestro país se ha encomendado a los tribunales, como órganos creados ex profeso para realizar la función pública de hacer justicia.

En ese sentido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conforme a lo previsto por el ART. 73, fracción XXIX-H de la Constitución Política Mexicana, es un órgano que realiza una función jurisdiccional, puesto es el encargado de administrar justicia dirimiendo controversias entre la Administración Pública y el gobernado.

En efecto, el ART. 73 de la Constitución Política Mexicana en su fracción XXIX-H le da facultades al Congreso de la Unión, para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares.

¹¹⁷ Eduardo J. Couture, *op. cit.*, pág. 27.

¹¹⁸ Eduardo Pallares, *Derecho procesal civil*, op.cit., p. 507.

El Magistrado Leopoldo Rolando Arreola Ortiz, con respecto de la actividad jurisdiccional que realiza el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, comenta:

"...se puede afirmar que la actividad realizada por el Tribunal Fiscal ha sido, y sigue siendo, ahora con mayores y más sólidas bases jurídicas, una actividad eminentemente jurisdiccional; lo cual, aunado a la autonomía alcanzada, nos da bases lo suficientemente sólidas para sostener que el Tribunal Fiscal de la Federación resulta ser en la actualidad, un organismo jurisdiccional totalmente independiente del Poder Ejecutivo y plenamente autónomo en el ámbito jurídico..."¹¹⁹

De lo que se concluye que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, realiza la función pública de hacer justicia, la cual es materializada a través de sus sentencias, no obstante ello, ¿Por qué éstas siguen sin poder hacerse cumplir?

La respuesta, de acuerdo con el Maestro Raúl Rodríguez Lobato, parte de un principio de buena fe, esto es, al nacer el Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se consideró que el Ejecutivo (representado a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) acataría sin reservas las resoluciones del propio Ejecutivo (representado a través del Tribunal Fiscal de la Federación, cuya naturaleza es la de un tribunal administrativo), puesto que dicho juicio constituía un medio de autocontrol de la legalidad de los actos de la autoridad fiscal, asimismo manifiesta que en ningún momento se dejó a la autoridad la facultad de decidir sobre el cumplimiento que diera a las sentencias del citado tribunal; tanto es así que en aquellos casos en que la autoridad no cumplía las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación se acudía (y se acude todavía) al juicio de amparo.

¹¹⁹ Leopoldo L. Arreola Ortiz, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, op. cit., p. 194.

De tal manera que a pesar de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa realiza una función jurisdiccional, no es un tribunal al que se le haya dotado del atributo imperio, de ahí se explica que no pueda hacer cumplir sus resoluciones.

Cabe hacer mención que la falta de dichas facultades en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en nada tiene que ver con el tipo de sentencia que éste emita, esto es, si el tribunal dicta sentencias declarativas, ello es en función de la naturaleza con que fue creado, que es la de un contencioso de anulación. De tal manera que no es cierto que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por no ser constitutivas de derechos sino declarativas no puedan ejecutarse. Tal criterio es sostenido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en las tesis que a continuación se transcriben.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN EJECUCIÓN DE. Como las sentencia que dicta el Tribunal Fiscal en los juicios de nulidad no son constitutivas de derecho, sino únicamente declarativas, cuando una Sala de ese Tribunal pronuncia sentencia reconociendo la validez de la resolución impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación.¹²⁰

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EJECUCIÓN DE SUS SENTENCIAS. Como las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en tratándose de juicios de nulidad, no son constitutivas de derecho, sino únicamente declarativas, no pueden tener ejecución alguna, ya que se

¹²⁰ Jurisprudencia No. 320 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible a páginas 544-545 del Apéndice 1917-1985 del *Semanario Judicial de la Federación*.

limitan a reconocer la validez de la resolución administrativa o declarar su nulidad. En tal virtud, al emitir una Sala del Tribunal Fiscal sentencia reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación.¹²¹

Asimismo, no estamos totalmente de acuerdo con lo establecido en dichas tesis porque no todas las sentencias que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa son declarativas, sino que también dicta sentencias constitutivas de derechos y de condena, ejemplo de ello son aquéllas que favorecen la pretensión del particular a la devolución de un pago indebido, entre otras. De tal manera que actualmente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dicta sentencias tanto de condena como declarativas, y constitutivas de derechos.

Ahora bien, siguiendo con el criterio que impera en el Tribunal de que sus sentencias son declarativas, ello nos lleva a hacer el siguiente cuestionamiento: ¿Qué fuerza de ejecución tienen sus sentencias declarativas?

Las sentencias declarativas según Eduardo Pallares son "...aquellas cuya decisión consiste en una mera declaración o accertamiento del derecho o de determinadas condiciones de hecho."¹²²

Asimismo manifiesta que tal declaración puede ser positiva o negativa. "En el primer caso declaran la existencia de un derecho, de una relación jurídica, de una situación legal o de determinados hechos. Por ejemplo, la falsedad de una escritura, la existencia de la posesión. En el segundo caso declaran que no existe el Derecho, la relación jurídica o la situación legal o de hecho. Ejemplo de estas últimas son todas las sentencias que absuelven al demandado".¹²³

¹²¹ Amparo directo 3761/69. Garabet Masmain Arutun, fallado el 12 de junio de 1970, unanimidad de 5 votos, ponente: Mtro. Carlos del Río Rodríguez, secretaria: Lic. Fausta Moreno Flores, Informe 1970, 2a. Sala, p. 125.

¹²² Eduardo Pallares, Diccionario de derecho procesal civil, op. cit., p. 726

¹²³ Ibidem., p. 726.

El ART. 239 del Código Fiscal de la Federación, a través de sus fracciones III y IV, conmina al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a **declarar** la nulidad de la resolución impugnada de manera lisa y llana, o para el efecto de que la autoridad administrativa emita otra resolución en la que cumpla con lo establecido por la sentencia del tribunal, o la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación sin que en sí mismas, las sentencias respectivas puedan ser ejecutables, sino que queda a cargo de las autoridades administrativas para llevar a cabo tales determinaciones. Con lo que es claro que las sentencias entre ellas las declarativas dictadas por el Tribunal Fiscal no tienen ninguna fuerza de ejecución, por falta de imperio del Tribunal Fiscal de la Federación.

En ese sentido nuevamente observamos que la ejecución de una sentencia no depende del tipo de fallo que emita el tribunal, sino de las facultades que conforme a la ley se le haya dotado para hacer cumplir sus resoluciones.

Lo anterior es así, porque pensemos en una sentencia de condena dictada por un tribunal del fuero común en la que se declare por un lado el derecho del favorecido por el fallo y por el otro la obligación del perdedor de hacer la entrega de una cosa, de lo que se pensaría que por ser una sentencia de condena es ejecutable por sí misma, sin embargo, el perdedor puede negarse a cumplir con ello. Por lo que concluimos que ninguna sentencia tiene en sí misma fuerza de ejecución, sino que es el tribunal que la ha dictado el que por las facultades que le ha dado la ley a través del imperio puede obligar al perdedor a cumplir con su mandato.

Así las cosas, el efecto ejecutivo no está forzosamente ligado con la sentencia, sino con las atribuciones del tribunal que las emite, es decir se necesita que sea un tribunal de plena jurisdicción el que las dicta, para obligar a las demandadas a la observancia de sus sentencias, independientemente del tipo de sentencia de que se trate.

Ahora bien, en el supuesto de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pudiera dictar además de las declarativas otro tipo de sentencias, seguiría sin poder hacer que se cumplieran porque la ley no le ha otorgado facultades de coacción, las cuales son un atributo de los tribunales de plena jurisdicción.

Las facultades de coacción consisten en el "imperio" de los tribunales para hacer cumplir sus fallos. Se conceptualiza al imperio como: "La potestad de que gozan los tribunales de ejecutar sus sentencias y resoluciones, usando los medios de apremio que la ley autoriza, así como también la de imponer correcciones disciplinarias".¹²⁴

Por su parte Rafael de Pina define a imperio como; "potestad legalmente conferida a los jueces de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado".¹²⁵

De las anteriores definiciones se desprende que el imperio es la facultad con que se encuentran investidos los tribunales para hacer cumplir o ejecutar lo dispuesto por sus resoluciones, tal facultad es un atributo de los tribunales de plena jurisdicción.

La jurisdicción como actividad del Estado está encaminada a la actuación del derecho positivo, mediante la aplicación de la norma general al caso concreto, sin embargo, de tal aplicación surge la necesidad de ejecutar el contenido de dichas declaraciones formuladas por el tribunal u órgano creado ex profeso, puesto que la función de los mismos no se limita únicamente a determinar el derecho que a las partes corresponda, sino además se extiende a hacer efectivo el mandato contenido en la sentencia.

¹²⁴ Eduardo Pallares, Derecho procesal civil, p. 403.

Eduardo J. Couture define a la jurisdicción como: "La función pública, realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la ley, en virtud de la cual, por acto de juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución".¹²⁵

Para Hugo Alsina la jurisdicción constituye la potestad conferida por el Estado a determinados órganos para resolver mediante la sentencia, las cuestiones litigiosas que le sean sometidas y hacer cumplir sus propias resoluciones; esto último como manifestación del imperio.¹²⁷

Por lo que jurisdicción es la aplicación o declaración del derecho, a la cual va agregado el mando, el imperio, con el fin de que tengan cumplimiento las prescripciones que se emitan.

De lo que se desprende que el imperio es un atributo de la jurisdicción al cual se puede definir como "la potestad o parte de fuerza pública necesaria para asegurar la ejecución de las decisiones y mandatos de la justicia".¹²⁸

De los referidos conceptos podemos advertir que para que un tribunal sea de plena jurisdicción, es necesario que no sólo conozca, trámite y resuelva el juicio, sino también que pueda ejecutar sus resoluciones.

Conforme a las características antes mencionadas, nos lleva a afirmar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no es un tribunal dotado de imperio, porque le falta el mandato de exigibilidad o cumplimiento en sus fallos.

Al respecto de la falta de imperio Guillermo Cabanellas establece:

¹²⁵ Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, Diccionario de derecho, 29ava. edición, Porrúa, México, 2000.

¹²⁶ Eduardo J. Couture, *op.cit.*, p. 60.

¹²⁷ Cabanellas, Guillermo y Alcanal-Zamora Castillo, Luis, Diccionario enciclopédico de derecho usual, 12ava. Ed., Heliasta, Argentina, 1979, p. 48.

¹²⁸ Idem.

Como la proclamación del Derecho en los litigios perjudica a una de las partes opuestas hasta entonces al acatamiento, la potestad judicial de definir lo jurídico sería solo ilusoria de no contar con los medios para forzosa ejecución. De ahí que se proclame: "*Jurisietio sine modica coercitione nulla est*" (la jurisdicción sin algo de coerción es ineficaz).¹²⁹

De ahí que ante la falta de una jurisdicción integral por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se justifique la necesidad de que al tribunal se le dote de facultades de imperio, para hacer cumplir por sí mismo las resoluciones que emita.

B. Instancia de queja por incumplimiento de sentencia

Ante el incumplimiento de la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Código Fiscal de la Federación prevé la figura de la queja como un medio para lograr el debido cumplimiento de aquélla.

Aunque esta instancia constituye un destello de imperio por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no se puede considerar que tenga las facultades inherentes a un tribunal de plena jurisdicción, como a continuación se pasa a demostrar:

La figura de la queja es una instancia para la parte que se vea afectada en caso de incumplimiento de una sentencia firme y procederá por una sola vez ante la Sala que dictó la sentencia.

Tal instancia de queja procede en contra de los siguientes actos:

- a) La resolución que repita indebidamente la resolución anulada cuando aquélla se dicte en cumplimiento de la sentencia.
- b) Si en la resolución se incurre en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia.

¹²⁹ Guillermo Cabanellas, op. cit., p. 48.

- c) Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto en la ley.

a) Indebida repetición del acto

En el primer caso, las autoridades al cumplir con la sentencia, emiten un oficio en que repiten indebidamente el acto o resolución que fue anulado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, que al emitirse tal acto se hace con los mismos vicios supuestos y motivos que la Sala tomó en cuenta para decretar su anulación.

De tal manera que si la nulidad del acto se basó en una indebida fundamentación y motivación, habrá incumplimiento de sentencia por repetición del acto, si se vuelve a emitir el acto infundado y carente de motivación.

No se considera que hay repetición del acto cuando no se reproducen las mismas características que distinguían al acto anulado, es por ello que aun cuando el nuevo acto se le parezca o tome características del primero no podemos considerar que es el mismo acto, sino uno diverso; en tal caso no es procedente la instancia de queja sino la interposición de un nuevo juicio de nulidad. Es por ello que el último párrafo del ART. 239-B establece que cuando la Sala o Sección consideren que la queja es improcedente se ordenará instruirlo como juicio, esto significa que se le da la oportunidad al gobernado para promover primero la queja y en caso de ser ésta improcedente, transformarla en juicio, resolviéndose con ello la pérdida de la instancia que acontecía cuando se promovían quejas en lugar de juicios o juicios en lugar de quejas.

Si fue por violaciones procesales por las cuales el acto se anuló, se considerará indebida repetición del acto si la autoridad vuelve a emitir la resolución sin haber subsanado las violaciones cometidas a las formalidades del procedimiento.

Ahora bien, si fueron analizadas en la sentencia cuestiones que atañen al fondo del asunto y tal resolución trae como efecto que el objeto o propósito del acto quede destruido la autoridad ya no podrá emitir otro, en caso contrario si lo hiciere estaremos frente a una indebida repetición del acto.

b) Exceso o defecto

La queja por exceso o defecto sólo es procedente cuando el Tribunal Fiscal conforme al ART. 239 del Código Tributario, ha declarado una nulidad para efectos, por lo que se constriñe a la autoridad a realizar un determinado acto o llevar a cabo cierta conducta para cumplir con los efectos establecidos.

La autoridad puede cumplir con exceso o con defecto en su nueva resolución. Lo hará con exceso, cuando la demandada no se ajusta al alcance del fallo respectivo porque se ha excedido en la realización de actos que se tengan que efectuar o llevar a cabo para el cumplimiento. Ahora bien, lo hará con defecto cuando omita realizar total o parcialmente las acciones o conductas ordenadas por el Tribunal. Es así como encuentra su justificación la promoción de la queja, constriñendo a las demandadas a emitir un nuevo acto con el que cumpla en los justos términos de la sentencia.

c) Omisión de cumplimiento

Ante la negativa de la autoridad para proceder al cumplimiento de la sentencia, una vez que hayan pasado los cuatro meses necesarios el particular podrá promover tal instancia de queja haciendo hincapié en que no obstante el plazo otorgado a la autoridad, ésta mantiene una actitud de negativa para el cumplimiento

La queja para los tres casos anteriormente citados se interpondrá por escrito ante el magistrado instructor del juicio dentro de los quince días siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución que la provoca y en cualquier tiempo cuando se trate de la omisión del cumplimiento. En dicho escrito se expresarán las consideraciones jurídicas del por qué de la interposición de la queja.

El magistrado pedirá un informe a la autoridad a la que se le impute la indebida repetición, el exceso, el defecto o la omisión de cumplimiento, quien deberá rendirlo en un plazo de cinco días, exponiendo las razones de su actuar, ya positivo o negativo, y la Sala resolverá de la siguiente manera:

Si existe indebida repetición de la resolución anulada, la Sala dejará sin efectos la resolución repetida y la notificará al funcionario responsable, ordenándole que se abstenga de incurrir en nuevas repeticiones. También dicha resolución será notificada al superior jerárquico de tal autoridad que ordenó o repitió el acto, para que proceda jerárquicamente y la Sala le impondrá una multa equivalente a quince días de su salario.

Si se determina que existe exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, la Sala dejará sin efectos la resolución que dio origen a la queja, concediéndole al funcionario responsable veinte días para que dé el cumplimiento debido al fallo. En este caso, además le señalará la forma y términos, precisados en la sentencia, conforme a los cuales la deberá cumplir.

Si se demuestra que hubo omisión total en el cumplimiento de dicha sentencia, se le concederán al funcionario responsable veinte días para que dé cumplimiento al fallo. Asimismo, se le notificará al superior de la autoridad que omitió el cumplimiento para que proceda jerárquicamente y la Sala le impondrá una multa equivalente a quince días de su salario.

Tal figura de la queja constituye el único medio por el cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede tratar de que se ejecuten sus

resoluciones; sin embargo, esto no significa que la existencia de tal figura jurídica tenga la eficacia esperada y por la cual fue instituida.

Lo anterior es así porque al establecerse que ésta sólo “procederá por una sola vez” ya implica que al gobernado se le limite su derecho de acudir cuantas veces sea necesario al tribunal para lograr la ejecución de la sentencia, lo que se traduce en una ineficacia en los fallos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por falta de imperio.

Todo tribunal que se precie ser de plena jurisdicción busca la ejecución de sus sentencias y para ello está dotado de imperio para lograr que se cumpla con el mandato jurisdiccional por él emitido sin limitar a la parte que acudió ante su jurisdicción, el número de veces que sea necesario promover para lograr el cumplimiento del derecho que ya le fue reconocido en la sentencia y con ello procurarle al gobernado una justicia pronta, completa e imparcial.

De tal manera que el actuar del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa consiste en una función jurisdiccional a medias porque a pesar que el particular ya tiene constituido su derecho a través del fallo dictado por el tribunal, aún no alcanza tal justicia porque ese derecho no se ha materializado a través de un acto de autoridad que cumplimente tal resolución.

Ejemplo de lo anteriormente precisado lo encontramos cuando la Sala Regional correspondiente declara la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad emita una nueva, conforme a la fracción III del ART. 239 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se le ordena a la autoridad que subsane las violaciones que haya cometido al momento de emitir su acto, sin embargo, al cumplir la sentencia lo hace con exceso o defecto, lo que hace procedente la interposición de la queja, y una vez analizada, la Sala deja sin efectos la resolución de cumplimiento y le precisa a la autoridad los términos que debe de cumplir, sin embargo, no obstante el nuevo mandato, la autoridad vuelve a incumplir tal resolución emitiendo otra con exceso o en defecto, de manera que

de tal actuación se desprenden dos consecuencias, por una parte, la de que el particular no puede volver más a intentar esta vía porque ya fue agotada al proceder ésta por una sola vez, y por otro lado, la imposibilidad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para hacer cumplir sus resoluciones, porque no puede ejercer ningún tipo de acto para obligar a la autoridad a la ejecución del fallo que dictó al resolver la queja.

Ahora bien, en los casos en que haya indebida repetición del acto u omisión en el cumplimiento de la sentencia, se habla de notificarle, por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al superior del funcionario que ordenó o repitió el acto o del que omitió el acto para que proceda jerárquicamente, sin que en dicho dispositivo o en algún otro se señale qué es y cómo es proceder jerárquicamente, ya que tal proceder puede ir desde una sanción administrativa a una simple llamada de atención, de ahí que ante la falta de eficacia de tal sanción se sigan incumpliendo tantas sentencias, teniendo como consecuencia que se deje al particular en un estado de inseguridad jurídica e indefensión, al no poder lograr el cumplimiento de la sentencia y tener que acudir a otra vía, como lo es el juicio de amparo indirecto, para obtener la ejecución de ésta.

Por lo que hace a los casos de exceso o defecto y omisión en el cumplimiento de la sentencia, siendo procedente la queja, se le da a la autoridad un determinado plazo para que cumpla: veinte días; pero este dispositivo tampoco prevé sanción por el cumplimiento fuera del plazo señalado. Lo anterior nos lleva a pensar que la figura de la queja ha quedado limitada, o tal vez nunca ha sido lo suficientemente sólida, ya que, analizado el dispositivo que la prevé, se desprende la falta de fuerza legal de dicha figura para lograr el cumplimiento del fallo, lo que nos lleva a hablar de una ineficacia de la norma y, más aún, de fondo, se

desprende que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sigue siendo un tribunal carente de imperio.

C. Promoción del juicio de amparo para lograr la ejecución de sentencias

Actualmente procede el amparo indirecto ante los juzgados de distrito para lograr el cumplimiento de las sentencias que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ante la falta de imperio de dicho tribunal para obligar a las demandadas al cumplimiento de sus fallos. Como ya fue analizado, la única figura que se prevé para el cumplimiento de las sentencias es la queja, la cual sólo es procedente por una sola vez, por lo tanto, se deja al particular en estado de inseguridad jurídica ante un nuevo incumplimiento de las demandadas porque el particular ya no podrá volver a la jurisdicción del Tribunal para lograr el cumplimiento de la sentencia, además de que por jurisprudencia del Poder Judicial se ha declarado que ante la falta de imperio del Tribunal Fiscal de la Federación, es procedente el juicio de amparo para el efecto de exigir el cumplimiento de sus sentencias. Ante tal situación, el particular se ve obligado a acudir a otra instancia, en sí, a otra jurisdicción para lograr el cumplimiento de tal resolución.

A continuación transcribimos el texto de la jurisprudencia en comento:

TRIBUNAL FISCAL. EL AMPARO ES PROCEDENTE PARA EL EFECTO DE EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE SUS SENTENCIAS.

Las sentencias del Tribunal fiscal son, en términos generales, de carácter declarativo; en consecuencia, no motivan por sí mismas, en forma directa la ejecución forzosa. Justamente por ello, el Código de la materia no establece recurso o procedimiento alguno para obtener el cumplimiento de las

sentencias que pronuncia; y atendiendo a que dicho órgano carece legalmente de medios coercitivos para proveer al cumplimiento de sus fallos, resulta indispensable que ante otro tribunal se tramite el proceso cuya culminación sea convertir una sentencia meramente declarativa, en un mandamiento idóneo, por sí mismo para motivar de modo directo la ejecución. Si las resoluciones de aquel tribunal son definitivas y poseen la fuerza de la cosa juzgada, y si, por tanto, crean una obligación a cargo de un órgano administrativo, la cual es correlativa del derecho de un particular, no puede negarse que cuando se desobedece, o se deja de cumplir el fallo de la Sala Fiscal, se incurre en una violación de garantías, puesto que se priva a un individuo del derecho que surge de una sentencia firme, pronunciada por autoridad competente, y esta privación se realiza sin que el órgano administrativo actúe con arreglo a la ley, y sin que la negativa, la omisión y sin que la resistencia estén, de ninguna manera, legalmente fundadas y motivadas.

Es claro por ende, que el incumplimiento de las sentencias que pronuncie el Tribunal Fiscal da lugar a la interposición del juicio de amparo, por violación de los artículos 14 y 16 constitucionales.¹³⁰

Asimismo, fue declarado por el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, acatando la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las tesis que a continuación se transcriben:

EJECUCIÓN DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL. EL MISMO NO ES COMPETENTE PARA CONOCER DE ELLAS. El Pleno de este H. Tribunal acatando la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la

¹³⁰ Apéndice de jurisprudencia de 1917 a 1965 del *Semanario Judicial de la Federación*, 6a. época, 3a. parte, 2a. Sala, p. 312.

Nación, en sentido de que ese organismo carece de imperio para conocer de la ejecución de sus resoluciones, ordenó el sobreseimiento del juicio, ya que en todo caso, el demandante debió acudir al juicio de garantías para obtener la correcta ejecución de una sentencia dictada por una Sala del Tribunal Fiscal.”¹³¹

AMPARO PROCEDENTE PARA EL EFECTO DE EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL. El artículo 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servicios Públicos establece que; “Los sujetos sancionados podrán impugnar ante el Tribunal Fiscal de la Federación las resoluciones administrativas por las que se les impongan las sanciones a que se refiere este capítulo. Las resoluciones anulatorias dictadas por ese Tribunal, que causen ejecutoria, tendrán el efecto de restituir al servidor público en el goce de los derechos de que hubiese sido privado por la ejecución de las sanciones anuladas, sin perjuicio de lo que establecen otras leyes” Por lo que al declarar la Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación, la nulidad de la declaratoria de incumplimiento emitida por el director general de responsabilidades y situación legal de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, tal resolución posee la fuerza de cosa juzgada y por lo tanto crea una obligación a cargo de las autoridades demandadas, la cual es correlativa al derecho del ahora quejoso de ser reinstalado en su puesto, de ahí que la resistencia de las autoridades de cumplir con el fallo de la Sala fiscal transgrede en perjuicio del accionante garantías individuales, puesto que se le priva del derecho que surge de una sentencia firme y, por ende, es claro que el incumplimiento de la sentencia que

¹³¹

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año XXIV, 2o. trimestre de 1960, queja No. 3206/57, resuelta el 22 de marzo de 1961, p. 198.

pronuncie el Tribunal fiscal da lugar a la interposición del juicio de amparo, por violaciones de los artículos 14 y 16 constitucionales¹³²

Lo anterior nos lleva a formular las siguientes interrogantes ¿ Por qué tener que acudir ante una nueva instancia para lograr la ejecución de la sentencia? ¿De qué sirve, entonces, acudir ante un tribunal si no puede ejecutar sus resoluciones? La falta de imperio en el Tribunal ha llevado a pensar a innumerables litigantes de la materia fiscal y especialistas que hay más razones para que desaparezca el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que para que subsista, porque tal situación atenta contra la garantía de que todo gobernado debe de alcanzar una justicia pronta, completa e imparcial.

Ante dicho panorama jurídico, debe dotarse de imperio al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cortando con ello todo vínculo o dependencia jurídica con el Poder Judicial para lograr el cumplimiento de sus fallos porque tendrá las facultades suficientes para hacerlo.

PROPUESTA

Después de haber analizado las características del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podemos concluir que éste es un tribunal de anulación, carente de facultades de ejecución de tal suerte que sus sentencias pueden llegar a no cumplirse sin que el Tribunal pueda realizar algún acto tendiente a constreñir al cumplimiento, ya que no cuenta con el imperio para hacer que sus fallos se cumplan, dejando al particular en un estado de indefensión frente a la Administración Pública, que en un estado de inseguridad frente al derecho.

¹³² Tribunales Colegiados de Circuito, *Semanario judicial de la Federación y su gaceta*, 9a. Epoca. Tomo III, junio de 1996, Tesis V. 2o. 17A. P. 779. Nota: el artículo 70 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos a los que se refiere esta tesis, corresponde al texto vigente en el año de 1982.

Resulta frustrante para el particular que acude ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a obtener de éste una resolución que declare ilegal el acto emitido por un órgano de la Administración Pública, que una vez que a través de la sentencia que se emita se le reconozca indiscutiblemente su derecho, la sentencia no sea cumplimentada por las autoridades, por renuencia a hacerlo por un lado, y por el otro, por el hecho de que el Tribunal carezca de facultades para obligar a las autoridades al cumplimiento forzoso de tal fallo, lo que nos lleva a pensar que no obstante que el gobernado pueda, formalmente, por mandato de la sentencia obtener el reconocimiento de un derecho, materialmente éste no pueda ser alcanzado porque no hay efectividad en el cumplimiento de la sentencia.

Tal realidad es la que acontece en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que, aunque es un tribunal con plena autonomía para el dictado de sus sentencias, está imposibilitado para hacerlas cumplir puesto que desde su creación le ha sido imposible acudir al cumplimiento forzoso de sus fallos frente a la Administración Pública la cual participa de las prerrogativas del poder.

Conforme al planteamiento expuesto, es ya una necesidad social que el Código Fiscal Federal regule las medidas que aseguren de modo eficaz que lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Fiscal sea cumplido. Porque de poco sirve un tribunal que resuelve con la más estricta justicia y apego a la ley, si al final del día sus fallos no se cumplen.

Ante esta situación la pregunta no se hace esperar y se impone ¿cómo obligar a las autoridades a cumplir los fallos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa?

Como hemos analizado y no nos cabe duda que el problema deviene de la naturaleza jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, puesto que desde su origen se le dotó de las características de un contencioso administrativo de anulación, sin facultades de imperio sin embargo, es tiempo ya

de replantear ésta y ¿por qué no? reestructurar su naturaleza jurídica a un Tribunal con facultades de imperio propias de un Tribunal de Plena Jurisdicción, ya que jurídicamente no existe ninguna razón para que esto no pueda ser posible.

Alfonso Cortina Gutiérrez, uno de los autores de la Ley de Justicia Fiscal que le dio nacimiento al otrora Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estableció que por razones de conveniencia y de oportunidad política, se determinó que el Tribunal no pudiera encargarse de ejecutar sus propios fallos, expresándolo de la siguiente manera:

Si se pregunta cuál es la razón jurídica por la cual se ha desposeído en la Ley al Tribunal Fiscal de la Federación para ejecutar sus propios fallos, se deberá confesar que no existe ninguna, simplemente la ley ha tomado ese camino porque al dictarse la ley, al crearse por primera vez un órgano de jurisdicción administrativa de justicia delegada, se pensaba que ese órgano no podría tener la suficiente fuerza para imponer de hecho, ante la autoridad administrativa la ejecución de sus propias sentencias y se pensó en cambio que existiendo ya una vieja tradición para el cumplimiento de las sentencias dictadas por la Corte de amparo, y existiendo ya inclusive muy severas sanciones para los casos de incumplimiento por la autoridad, de las sentencias de amparo, era más útil trasladar, abriendo el juicio de amparo, a la Suprema Corte, a los Tribunales Federales, los problemas de la ejecución de las sentencias del Tribunal Fiscal, de dejar a éste en la ley con un compromiso que prácticamente no podría cumplir; encargarse de la ejecución de sus fallos; carecería el Tribunal Fiscal, para hacerlo, de tradición, de arraigo y de fuerza política suficiente para poder lograr imponer su criterio a la Administración Pública. Así, pues no es una razón jurídica la que ha determinado que se prive al Tribunal Fiscal de la facultad a que me

estoy refiriendo, sino simples razones de conveniencia, de oportunidad política.¹³³

Al nacer el Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es muy cierto que no tenía la experiencia necesaria para obligar a las autoridades al cumplimiento de la sentencia, sin embargo, dicho pensamiento acerca del Tribunal debe ser superado, porque es la misma sociedad quien ha creído en éste y le ha dado su confianza, máxime que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de ahora ya no es el mismo que nació con la Ley de Justicia Fiscal, porque ha adquirido arraigo y experiencia a través de las resoluciones que dicta, aun cuando adolezca de facultades de imperio.

Lo anterior nos lleva a concluir que ya no es posible la existencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como un tribunal sin imperio para hacer efectivas sus resoluciones. Debe ser realmente un tribunal con la fuerza de ejecución de la que están facultados todos los tribunales de plena jurisdicción, y si como nos corrobora Cortina Gutiérrez, no hay razón jurídica para que el Tribunal Fiscal Federal no pueda ser un tribunal de plena jurisdicción que haga que sus sentencias se cumplan, sin que sea necesario que para ello se tenga que promover en otra instancia para lograrlo (como hasta ahora se hace a través del juicio de amparo indirecto) entonces es legalmente posible dar el paso a la referida transición final.

Para lograr lo anterior proponemos los siguientes puntos:

a) Reestructurar la naturaleza jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para lo cual se debe por un lado reformar nuestra Constitución Política Mexicana y por el otro a la Ley Orgánica del Tribunal Federal

¹³³ Ciclo de quince conferencias titulado "*Ciencia Financiera y derecho tributario*", que Alfonso Cortina Gutiérrez dictó el 6 de enero al 24 de febrero de 1939, en la entonces Escuela de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

de Justicia Fiscal y Administrativa, para **que sea la ley quien lo dote de plena jurisdicción en el dictado de sus resoluciones.**

Constitucionalmente creemos que no existe ningún impedimento para llevar a cabo tal propuesta, y en cambio abarcaría a todos aquellos tribunales de lo contencioso administrativo que carezcan de la fuerza coactiva propia de los tribunales de plena jurisdicción.

Tal propuesta va directamente al ART. 73, fracción XXIX-H para quedar de la siguiente manera:

SECCION III

“De las facultades del Congreso”

ART. 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, **dotados de plena jurisdicción y autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento, recursos contra sus resoluciones y la ejecución de sus sentencias.**

Dicha reforma constitucional busca no sólo beneficiar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sino también a todos los tribunales de lo contencioso administrativo del país que carezcan de plena jurisdicción, de tal forma que nunca más haya duda sobre el imperio de dichos tribunales, beneficiando tanto al foro nacional como al gobernado al tener la seguridad que al acudir ante un tribunal de lo contencioso administrativo no sólo se va a declarar la nulidad de la resolución impugnada, sino también podrá obtener por todos los medios posibles su ejecución.

Por otro lado, la segunda reforma que se propone está dirigido a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (como ley

especial), en el Capítulo I, De la Integración del Tribunal, lo anterior con fundamento en el ART. 17 de la Constitución General de la República, que establece que las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales **y la plena ejecución de sus resoluciones**. En ese orden de ideas no encontramos ninguna imposibilidad para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa quede facultado para lograr el cumplimiento de sus fallos y es por ello que debe de reformarse la ley que lo prevé, es decir la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que de acuerdo al citado ART. 17 Constitucional, la ley lo dote de facultades de ejecución en sus resoluciones. A continuación presentamos un proyecto de la forma en que puede quedar tal precepto:

CAPÍTULO I DE LA INTEGRACIÓN DEL TRIBUNAL

ART. 1. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal administrativo, **dotado de plena jurisdicción** y autonomía para dictar sus fallos con la organización y competencia que esta Ley establece.

En tales términos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no sólo seguirá declarando la nulidad de la resolución impugnada, ya sea de manera lisa y llana o para determinados efectos, por las causales establecidas en el ART. 238 del Código Fiscal Federal, sino que también podrá dictar con más confianza las resoluciones de condena que se lleguen a dar, y con el imperio suficiente para constreñir a las autoridades al cumplimiento de éstas.

De tal manera que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa será un tribunal de plena jurisdicción instruyendo un contencioso administrativo de anulación.

Con ello, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aun cuando sus sentencias sean declarativas de la nulidad, podrá obligar a las autoridades, a través de ellas, a respetarle al particular los derechos que le hubieren sido indebidamente afectados o desconocidos, en los términos y formas que la sentencia establezca, quedando atrás aquellas jurisprudencias que establecen la falta de fuerza de ejecución de las sentencias declarativas.

b) En cuanto al procedimiento de ejecución que debe de seguir el Tribunal Fiscal de la Federación, una vez dotado de imperio, se presentan a nuestra manera de ver dos escenarios entre los cuales el tribunal puede ejecutar sus sentencias y que también nos atrevemos a proponer, tales como: el procedimiento de ejecución seguido por los tribunales judiciales en el juicio de amparo, así como el procedimiento de ejecución seguido por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

La anterior proposición encuentra su fundamento en que en ambos tipos de tribunales, el procedimiento de ejecución es toda una institución. Y si el derecho es uno, entonces es totalmente válido aplicarlo a cualquier tipo de procedimiento, como lo es el procedimiento contencioso administrativo que es llevado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. De hecho, en el juicio de amparo la ejecución de la sentencia tiene tal arraigo y fuerza que el ART. 113 de la Ley de Amparo se establece, que "no podrá archivarse ningún juicio de amparo sin que quede enteramente cumplida la sentencia en que se haya concedido al agraviado la protección constitucional", y, más aún, le encarga al representante de la sociedad la vigilancia de tal precepto al disponer "El Ministerio Público cuidará del cumplimiento de esta disposición".

De los anteriores términos se desprende que los tribunales del Poder Judicial Federal tienen la fuerza necesaria para lograr que ninguna sentencia quede sin cumplir y para ello la Ley de Amparo prevé un capítulo especial de ejecución de sentencias.

A través de dicho procedimiento se prevé que una vez que cause ejecutoria la sentencia en que se haya concedido el amparo solicitado, el juez, la autoridad que haya conocido del juicio o el Tribunal Colegiado de Circuito, la comunicarán de inmediato a las autoridades responsables para que procedan a su cumplimiento, dentro de un plazo de veinticuatro horas, siguientes a dicha notificación.

Si en dicho plazo la ejecutoria no quedare cumplida, el juez de distrito, la autoridad que haya conocido del juicio o el Tribunal Colegiado de Circuito requerirán de oficio o a instancia de cualquiera de las partes, al superior inmediato de la autoridad responsable para que obligue a ésta a cumplir sin demora la sentencia; y si la autoridad responsable no tuviere superior, el requerimiento se hará directamente a ella.

No obstante los anteriores requerimientos sino quedare cumplida la ejecutoria, se remitirá el expediente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien determinará si estima excusable o inexcusable el incumplimiento. De ser inexcusable, dicha autoridad será inmediatamente separada de su cargo y consignada al juez de distrito que corresponda. Si fuere excusable, previa declaración de incumplimiento o repetición; la Suprema Corte de Justicia requerirá y le otorgará un plazo prudente para que ejecute la sentencia, en caso contrario se procederá para los casos de incumplimiento inexcusable.

Ahora bien, si la parte interesada no estuviere conforme con la resolución que tenga por cumplida la ejecutoria, se enviará también a petición suya, el expediente a la Suprema Corte de Justicia. Dicha petición deberá presentarse dentro de los cinco días siguientes al de la notificación de la resolución correspondiente; de otro modo ésta se tendrá por consentida.

También puede darse por cumplida la ejecutoria mediante el pago de daños y perjuicios sufridos, siempre que el quejoso lo solicite. El juez de distrito, oyendo

incidentalmente a las partes interesadas, resolverá lo conducente. En caso de que proceda, determinará la forma y cuantía de la restitución.

Es pertinente mencionar que las autoridades requerida como superiores jerárquicos incurren en responsabilidad, por falta de cumplimiento de las ejecutorias, en los mismos términos que las autoridades contra cuyos actos se hubiere concedido el amparo.

Conforme a lo anterior, no es descabellado pensar que el Código Fiscal de la Federación pueda asimilar la figura de la ejecución que prevé la Ley de Amparo adaptándola a las características propias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tomando en cuenta la experiencia de los Tribunales Federales.

Por otra parte, se encuentra el procedimiento de ejecución de sentencias que prevé la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, a través del cual las autoridades son obligadas al cumplimiento de las resoluciones que se emitan.

Hemos expresado que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano que no goza de plena jurisdicción porque desde su creación no fue dotado de facultades para ello, haciendo imperfecta la sentencia fiscal en cuanto a su ejecución, sin embargo, no todos los tribunales en materia fiscal tienen las mismas características del citado Tribunal, tal es el caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal que como tribunal fiscal en materia local tiene facultades de ejecución superando en esta etapa procesal al tribunal en materia fiscal federal.

Lo anterior se explica porque una vez que ha sido dictada la sentencia y notificada a las demandadas, la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, les otorga un término para el cumplimiento de ésta, el cual no excederá de veinticinco días contados a partir de la fecha de su notificación, previendo la figura del recurso de queja, ante su incumplimiento.

Así, la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal se adelanta aportando elementos que pudieran ser útiles, ya que prevé, por un lado, un tiempo menor, de veinticinco días, para que las autoridades cumplan con la sentencia, en relación al de cuatro meses previsto por el Código Fiscal de la Federación, suponemos que lo anterior encuentra su razón en la búsqueda de una justicia pronta, completa e imparcial de la que habla el ART. 17 Constitucional, pues de nada se ayuda al gobernado si se le otorga a la autoridad un plazo tan extenso como es el de cuatro meses, si después de pasado este tiempo las autoridades que fueron demandadas, como sucede la mayor parte de las veces en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa incumplen la sentencia, puesto que si el gobernado se enfrascó en un juicio que puede tornarse largo y complejo, es justo que las demandadas cumplan en el menor tiempo posible el mandato de la sentencia.

Por otro lado, se prevé la figura del recurso de queja, el cual es procedente, conforme al artículo 83 de la Ley de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal cuando no haya cumplimiento de sentencia (subsumiéndose en este caso el incumplimiento o el cumplimiento hecho en exceso o defecto de la sentencia), otorgándosele cinco días a la autoridad, en caso de ser procedente la interposición de dicho recurso, para que manifieste lo que a su derecho convenga, cumplido dicho término si la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal resuelve que la sentencia ha sido incumplida, el tribunal podrá aplicar los medios de apremio establecidos por la ley, de manera que requerirá a dicha autoridad para que cumpla en un término de cinco días, amonestándola y previniéndola de que en caso de renuencia le impondrá una multa que va de 50 a 180 días de salario mínimo diario general vigente para el Distrito Federal.

Además, tal precepto prevé que si la autoridad persistiere en una actitud de incumplimiento, la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal resolverá, a instancia de la Sala respectiva solicitar al jefe del

Distrito Federal, como superior jerárquico, para que obligue al funcionario responsable al cumplimiento de la obligación que marca la sentencia incumplida en un plazo no mayor de cinco días, sin perjuicio de reiterar cuantas veces sea necesario la multa.

La imposición de multas es una facultad coactiva que la Ley otorga al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, para obligar a la autoridad al cumplimiento de sus sentencias y que se utiliza cuantas veces sea necesario.

De lo expuesto, prevemos que jurídicamente también es posible crear dentro del Código Fiscal de la Federación un capítulo de ejecución de sentencias que puede quedar conformado con cualquiera de los dos procedimientos de ejecución que hemos analizado y que han probado su eficacia jurídica.

c) Ahora bien, se presenta la necesidad que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dé a sus sentencias firmes el efecto de cosa juzgada, es decir, la característica de que lo decidido por ella es inatacable por lo tanto no puede ser revocado posteriormente por ningún tipo de recurso o medio de defensa, así como que se cumpla con lo establecido en ella, conforme al poder coactivo que dimana de la sentencia.

En la Ley de Justicia Fiscal se previó la cosa juzgada para las sentencias fiscales, donde se mencionaba que los fallos del entonces Tribunal Fiscal de la Federación tenían tal fuerza y carácter, sin embargo el actual Código Fiscal de la Federación omite en su texto regular la existencia de dicha institución.

Justificamos la necesidad de la misma porque no basta que se infiera que existe cosa juzgada por el hecho de que una resolución devenga en firme, es pertinente expresar que la sentencia fiscal es cosa juzgada únicamente en el sentido material, conocido en nuestro sistema procesal mexicano como sentencia ejecutoria, puesto que es una determinación jurídica del juzgador con base en la ley no sujeta a cambios, sin embargo, carece de la llamada cosa juzgada formal

(cosa juzgada únicamente) puesto que le falta el poder coactivo que dimana de la sentencia para que se cumpla lo que en ella se ordena.

Como fue analizado en el capítulo primero, entendemos por cosa juzgada, la autoridad y fuerza que la ley atribuye a la sentencia ejecutoria.

Desglosando la anterior definición, la autoridad de la sentencia se manifiesta como la necesidad jurídica de que lo resuelto en el fallo sea considerado como irrevocable e inmutable, ya en el juicio en que se pronuncie, ya en otro diverso. Mientras que la fuerza consiste en el poder coactivo que dimana de la cosa juzgada, o sea, en que deba cumplirse lo que ella ordena. Definida por el Código Federal de Procedimientos Civiles en su ART. 354, como "la verdad legal, y contra la cual no se admite recurso ni prueba de ninguna clase, salvo los casos expresamente determinados por la ley".

Tal institución debe consagrarse en el Código Fiscal Federal en respeto a la seguridad jurídica del gobernado y como una necesidad del orden público, de que la sentencia es ya definitiva y ha adquirido la calidad de inatacable.

Laurent justificó socialmente a la cosa juzgada en el siguiente apotegma: "Sin la cosa juzgada, el mundo sería un caos de litigios",¹³⁴ es fácil imaginar qué pasaría si hubiese la posibilidad de promover un número indefinido de juicios sobre las mismas cuestiones resueltas por una sentencia ejecutoria.

Por tanto, con la cosa juzgada, se busca la estabilidad y firmeza de las relaciones jurídicas, asegurar en sí la certidumbre en el goce de las cosas y derechos que nos pertenecen.

En ese orden de ideas, la cosa juzgada, desde el punto de vista del actor, traerá en su beneficio la seguridad jurídica traducida en la declaración formal por parte de la Sala del Tribunal Fiscal que haya dictado la sentencia de que ésta ha adquirido el carácter de cosa juzgada y, por ende, su irrevocabilidad, inimpugnabilidad y la fuerza para que sea cumplido lo que ella ordena; y para las

autoridades demandadas, la declaración formal de que la sentencia es irrevocable y que podrán hacer valer la prestación que se pretende del actor, o que no existe la prestación que se pretende de él.

Acerca de los efectos de la cosa juzgada dice Prieto Castro que ésta opera en potencia desde que la sentencia ha devenido firme, pero su eficacia práctica se despliega cuando de nuevo se intenta poner en tela de juicio lo ya estimado en la sentencia o pretender lo ya desestimado por ella.¹³⁵

Como fue analizado en el capítulo respectivo, la cosa juzgada se ha distinguido en cosa juzgada formal y cosa juzgada material, entendiéndose por la primera como la imposibilidad de interponer cualquier recurso ordinario contra la sentencia, en cambio la segunda se refiere a la imposibilidad de interponer contra la sentencia cualquier recurso extraordinario.

En nuestro Derecho Mexicano la cosa juzgada formal se manifiesta con la declaración de que la sentencia ha causado ejecutoria, es decir que contra la sentencia no cabe ningún recurso ordinario.

Los ARTS. 354, 355, 356 y 357 del Código Federal de Procedimientos Civiles, acerca de la cosa juzgada establecen:

ART. 354. La cosa juzgada es la verdad legal, y contra ella no se admite ningún recurso ni prueba de ninguna clase, salvo los casos expresamente determinados por la ley.

ART. 355. Hay cosa juzgada cuando la sentencia ha causado ejecutoria.

ART. 356. Causan ejecutoria las siguientes sentencias:

I. Las que no admitan ningún recurso;

¹³⁴

Laurent, citado por Eduardo Pallares, *Derecho procesal civil, op. cit.*, p. 439.

¹³⁵

Jesús González Pérez, *op. cit.*, p. 240.

- II. Las que admitiendo algún recurso, no fueren recurridas, o habiéndolo sido, se haya declarado desierto el interpuesto, o haya desistido el recurrente de él, y
- III. Las consentidas expresamente por las partes, sus representantes legítimos o sus mandatarios con poder bastante.

ART. 357. En los casos de las fracciones I y III del artículo anterior, las sentencias causan ejecutoria por ministerio de ley: en los casos de la fracción II se requiere declaración judicial, la que será hecha a petición de parte. La declaración se hará por el tribunal de apelación, en la resolución que declare desierto el recurso. Si la sentencia no fuere recurrida, previa certificación de esta circunstancia por la Secretaría, la declaración la hará el tribunal que la haya pronunciado, y, en caso de desistimiento, será hecha por el tribunal ante el que se haya hecho valer.

Las disposiciones antes señaladas podrían servirnos de base para integrar al ART. 239 y siguientes del Código Fiscal Federal, la institución de la cosa juzgada.

La declaratoria de cosa juzgada por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le daría a sus sentencias la autoridad y fuerza que la ley atribuye a las sentencias ejecutorias, es decir, por un lado, la verdad legal, que se traduce en una inimpugnabilidad e inmutabilidad de lo resuelto por la sentencia, y por otro lado, la fuerza, el mandato que dimana de la sentencia.

Hablando de los efectos de la cosa juzgada y tal y como fue estudiado en el capítulo respectivo, ésta produce la acción de cosa juzgada y la excepción de cosa juzgada.

La acción de cosa juzgada que es la que nos interesa, le compete a la parte que obtuvo la resolución favorable para hacer efectivo lo resuelto y lo ordenado en la sentencia, a través de la ejecución de ésta, siempre que dicha acción no prescriba.

En esa tesitura, las autoridades no tendrían más que **cumplir** con el mandato contenido en la sentencia y el Tribunal realizaría todos los actos que fueran necesarios para obligar a dichas autoridades al cumplimiento de ésta, asegurándole al gobernado la eficacia práctica de la sentencia. De esta manera el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estaría a la altura y calidad de los más altos Tribunales Federales.

d) Por otro lado, respecto del plazo que tienen las autoridades para cumplir con el fallo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el ART. 239, en su antepenúltimo párrafo establece: "Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los ARTS. 46-A y 67 del Código".

El citado ART. 239 establece la obligación de las autoridades demandadas de cumplir con la sentencia al establecer que ésta **deberá** cumplirse en un plazo de cuatro meses.

De ahí que la autoridad no tenga legalmente ninguna otra opción más que cumplir con tal deber traducido en un cumplimiento en tiempo y forma legal.

De lo anterior, se desprende que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo de cuatro meses, brindando con ello seguridad jurídica al particular.

En efecto, tal disposición debe ser observada estrictamente ya que para la autoridad no se establece ninguna posibilidad o alternativa, sino un imperativo que consiste en dar cumplimiento a la sentencia dentro del citado término. Sin embargo, consideramos que tal norma es imperfecta, puesto que si el citado cumplimiento no es realizado por la autoridad dentro del plazo de cuatro meses a partir de que el fallo en cuestión quedó firme, no existe ninguna consecuencia jurídica, prevista en el Código Fiscal de la Federación, que derive de tal forma de

actuar, dejando al particular en un estado de inseguridad jurídica, porque sabe que tiene a su favor una resolución, sin embargo, ignora cuándo dicho derecho contenido en ella va a poder materializarse, pues no existe sanción alguna que obligue a las autoridades a cumplir en tiempo, prorrogándose indefinidamente tal situación.

Es fácil observar que la autoridad actúa como si fuera una facultad discrecional, ya que puede, y como en la práctica lo hace, cumplir mucho después de los citados cuatro meses, sin que entienda que tal plazo es en beneficio de la seguridad jurídica del gobernado para el efecto de que conozca el resultado final del acto de molestia, eliminando la incertidumbre acerca de las consecuencias y efectos que dejaron de realizarse o que nacieron con motivo de la emisión del acto impugnado.

El legislador previó en el ART. 239 del Código Fiscal un plazo de cuatro meses para que la autoridad diera cumplimiento a la sentencia, atendiendo al principio constitucional de justicia pronta, completa e imparcial conforme al ART. 17 de nuestra Carta Magna, y al no cumplir las demandadas dentro de dicho plazo, es claro que se viola tal disposición.

Ahora bien, el hecho que las demandadas cumplan fuera de plazo no está previsto realmente como una posibilidad legal para éstas, ello es así porque no existe dentro del Código Fiscal Federal ninguna disposición que permita a la autoridad cumplir una resolución para efectos fuera de los cuatro meses señalados. No debemos olvidar que toda actuación de la autoridad deviene de la ley, por tanto, ésta sólo puede hacer lo que la ley permite, en razón del Estado de Derecho que rige en nuestro país. Es por ello que tal actuación, que se traduce en un cumplimiento extemporáneo, no encuentra su justificación en el referido ordenamiento legal.

Si el legislador no hubiera buscado darle una seguridad jurídica al gobernado no hubiera señalado expresamente que lo ordenado por la resolución o

sentencia debería cumplirse en un plazo de cuatro meses a partir de que la resolución o sentencia queden firmes, si no, ¿cuál sería entonces la finalidad de señalarle a la autoridad un plazo determinado?

Creemos firmemente que dicho plazo es una obligación para la autoridad, mas no una facultad discrecional, el objetivo de tal norma es la de brindarle al gobernado la seguridad jurídica de que sólo serán válidos los actos de la autoridad emitidos dentro del plazo de cuatro meses, lo anterior con estricto apego a la garantía de legalidad y seguridad jurídica.

Sin embargo, no podemos ser tan categóricos en tal afirmación porque aquellas resoluciones que determinen a cargo de la autoridad una obligación de hacer a favor del particular (como por ejemplo, devolver cantidades que fueron pagadas indebidamente) de no cumplirse en el plazo legal de cuatro meses, sino después, de declararse su nulidad, ésta sería en perjuicio del particular.

Una posible solución sería que se declararan nulos aquellos actos emitidos fuera de plazo siempre y cuando sean impugnados por el particular por estimarlos contrarios a sus intereses.

Al respecto la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa fijó jurisprudencia interpretando que el incumplimiento de la obligación si configuraba la nulidad lisa y llana de la resolución.

A continuación transcribimos dicha jurisprudencia:

PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA. El Código Fiscal de la Federación, en los artículos 133, último párrafo y 239, antepenúltimo párrafo, obliga a la autoridad a que en un plazo de cuatro meses cumpla con la resolución pronunciada en el recurso o en el juicio contencioso-administrativo. Estas disposiciones contienen una facultad reglada, pues cuando usan en su texto el término “deberá”, establecen un deber jurídico,

en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir con el mandato contenido en las resoluciones referidas. De lo anterior, se entiende que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por una de las resoluciones en comento, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado.

IV-P-2aS-51

Juicio de Nulidad No. 100(14)43/98/327/98.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 8 de septiembre de 1998, por unanimidad de 5 votos a favor.-Magistrado Ponente: Gonzalo Armienta Calderón.-Secretario: Lic. José Cruz Yáñez Cano.

IV-P-2aS-98

Juicio de Nulidad No. 100(14)119/98/755/98.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 12 de enero de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.-Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.-Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles.

IV-P-2aS-116

Juicio de Nulidad No. 100(14)125/98/1780/97.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 11 de febrero de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.-Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.-Secretario: Lic. María Teresa Olmos Jasso.

IV-P-2aS-134

Juicio de Nulidad No. 1772/97-05-01-2/99-S2-07-04.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 11 de marzo de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.-Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.-Secretaria: Lic. María Teresa Olmos Jasso.

IV-P-2aS-215

Juicio de Nulidad No. 1941/98-06-01-2/99-S2-08-04.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 21 de octubre de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y 1 voto más con los putnos resolutivos.-Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.-Secretario: Lic. Luis Edwin Molinar Rohana.

(Tesis de la Jurisprudencia aprobada en sesión de 18 de noviembre de 1999).

CADUCIDAD PREVISTA EN EL ARTICULO 239, ANTEPENULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-CUANDO SE CONFIGURA PROCEDE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA.- El propósito de la norma establecida en el artículo 239, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así seguridad jurídica al particular; en consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto en la sentencia dictada por este Tribunal o emite la resolución definitiva correspondiente, fuera del plazo de cuatro meses estipulado en el referido artículo, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado lisa y llanamente, al actualizarse la causal de anulación prevista en la fracción IV, del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, por dictarse en contravención del precepto en comento.

IV-P-2aS-75

Juicio de Nulidad No. 100(14)75/98/239/98.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 20 de octubre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y un voto en contra.-Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.-Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara.

IV-P-2aS-115

Juicio de Nulidad No. 100(14)125/98/1780/97.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 11 de febrero de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.-Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.-Secretaria: Lic. María Teresa Olmos Jasso.

IV-P-2aS-133

Juicio de Nulidad No. 1772/97-05-01-2/99-S2-07-04.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 11 de marzo de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.-Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.-Secretaria: Lic. María Teresa Olmos Jasso.

IV-P-2aS-179

Juicio de Nulidad No. 100(14)133/98/2418/98.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 2 de septiembre de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.-Magistrado Ponente: Rubén Octavio Aguirre Pangburn.-Secretario: Lic. José Cruz Yáñez Cano.

IV-P-2aS-180

Juicio de Nulidad No. 100(14)101/98/18922/97.-Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión pública de 9 de septiembre de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y un voto más con los puntos resolutivos.-Magistrado Ponente: Rubén Octavio Aguirre Pangburn.-Secretaria: Lic. Isabel Gómez Velázquez.

(Tesis de Jurisprudencia aprobada en sesión de 18 de noviembre de 1999).

Sin embargo paralelamente al criterio sostenido por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa los Tribunales Colegiados de Circuito también emitieron criterios opuestos. Por su parte el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito sostuvo que el artículo 239 fracción III, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación permite que la autoridad administrativa cuente con una nueva

oportunidad para emitir su resolución, corrigiendo los vicios de forma o de procedimiento en que incurrió en la resolución declarada nula; sin embargo, y que aun cuando dicho dispositivo establece que en esos casos la sentencia respectiva deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, ello no implica que si la resolución no se emite dentro de dicho plazo ya no pueda hacerlo posteriormente, ya que no existe sanción alguna por el caso de desacato, de tal suerte que la autoridad puede cumplir la sentencia aún después de los cuatro meses.

A continuación se transcribe el citado criterio:

“CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, OPORTUNIDAD DE LA AUTORIDAD DEMANDADA PARA CUMPLIR CON LA SENTENCIA CORRESPONDIENTE, DESPUES DE TRANSCURRIDO EL TERMINO DE CUATRO MESES A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 239, FRACCION III, SEGUNDO PARRAFO, DEL El artículo 239, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece. “La sentencia definitiva podrá ... III: Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos con que la autoridad deba cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales. Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar determinado acto, o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en el plazo de cuatro meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este código...” De la transcripción anterior se advierte con meridiana claridad que el legislador está permitiendo que la autoridad administrativa cuente con una nueva oportunidad para emitir su resolución, corrigiendo los vicios de forma o de procedimiento en que incurrió en la resolución declarada nula; sin embargo, si bien es cierto que dicho dispositivo establece que en estos casos la sentencia respectiva deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, ello no implica de manera alguna que si la autoridad administrativa no emite la nueva resolución en dicho término ya no pueda hacerlo posteriormente, toda vez que de la lectura integral del referido numeral no se desprende que

exista alguna sanción en caso de que no se acate el mencionado plazo, lo que conduce a concluir que aún después de los cuatro meses la autoridad demandada tiene la oportunidad de cumplir la sentencia correspondiente”.¹³⁶

A su vez el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sostuvo que el ART. 239, fracción III, segundo párrafo a pesar de no indicar sanción alguna para el supuesto de incumplimiento de la autoridad fiscal, se actualiza el supuesto de la fracción IV del ART. 238 del citado ordenamiento el que dispone que una resolución administrativa es ilegal por haber dejado de aplicar las disposiciones debidas.

A continuación se transcribe dicho criterio:

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. TÉRMINO ESTABLECIDO PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS SENTENCIAS.

El artículo 239, fracción III, segundo párrafo del Código Fiscal Federal establece para el cumplimiento de las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, que: ‘Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código’; sin embargo, aun cuando no indique sanción alguna para el supuesto de incumplimiento de la autoridad fiscal dentro de dicho término, lo cierto es que el diverso artículo 238, fracción IV del referido ordenamiento legal, dispone que una resolución administrativa es ilegal cuando se dicte en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejen de aplicar las debidas. Consecuentemente, si la autoridad demandada

¹³⁶ Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X, diciembre, p[á]g. 276.

en el juicio de origen, no dio cumplimiento a la sentencia respectiva dentro del plazo que señala el precepto primeramente citado, es obvio que omitió aplicar esa disposición, por lo que se actualiza la causal de nulidad en comento.^{*137}

De lo que se desprende una contradicción de criterios por parte del Segundo y Cuarto Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito, por lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia No. 41/2000 resolvió dicha contradicción para precisar qué criterio debía prevalecer, manifestando que el Tribunal Fiscal tiene un modelo de jurisdicción mixta por lo que en ciertos casos actuará como tribunal de simple anulación como cuando tutela el derecho objetivo, y en otros casos como de plena jurisdicción como cuando repara un derecho subjetivo lesionado, ejemplo de ello es cuando declara una nulidad para efectos en el que se requiere que la autoridad repare la violación que fue dictada y que no se colma con una simple declaración de nulidad sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar en estado de inseguridad jurídica al particular, por lo que el cumplimiento fuera del término legal de cuatro meses que realice la autoridad administrativa de la sentencia de nulidad para efectos no puede ocasionar la ilegalidad de la resolución conforme a la fracción IV del ART. 238 del Código Fiscal de la Federación porque ello contrariaría el fin perseguido por la ley al atribuirle plena jurisdicción al Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para tutelar el derecho subjetivo del administrado en los casos en que la nulidad lisa y llana sea insuficiente para restaurar el orden jurídico violado.

¹³⁷ Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, pág. 1033.

Dicho criterio jurisprudencial se transcribe a continuación:

“SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL CUMPLIMIENTO FUERA DE TERMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCION DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA. Conforme a las jurisprudencias 44/98 y 45/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, que llevan por rubros “SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. LA FACULTAD QUE EL ARTICULO 239, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL PARA DETERMINARLAS, PRESERVA LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA PREVISTA EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL” y “SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTICULO 239, FRACCION III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACION DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA RESOLUCION IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTIA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL”, nuestro modelo de jurisdicción contencioso administrativo es mixto, pues dada la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente el Tribunal Fiscal de la Federación, en relación con ciertos actos sólo actuará como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros actos, como de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la administración a su restablecimiento, por lo que para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento

forzoso, en el que el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada que no se colma con la simple declaración de nulidad de la autoridad, sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional en la que el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorguen las leyes. De las anteriores determinaciones se desprende que el cumplimiento fuera del término legal de cuatro meses previsto en el artículo 239, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que realice la autoridad administrativa de la sentencia de nulidad para efectos no puede ocasionar la ilegalidad de la resolución en que tal sentencia se acate, concretamente la causal de ilegalidad prevista en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación por haberse dejado de aplicar las disposiciones legales debidas, porque ello contrariaría el fin perseguido por el legislador al atribuir al Tribunal Fiscal plena jurisdicción para tutelar el derecho subjetivo del administrado en los casos en que la nulidad lisa y llana sea insuficiente para restaurar el orden jurídico violado, afectándose al administrado por una actuación que le es ajena y dejándose al arbitrio de la autoridad administrativa el cumplimiento de la sentencia mediante su decisión de cumplir dentro del plazo legal, o fuera de él, pues a través de la ilegalidad de la resolución con la que diera cumplimiento podría evadir la reparación de la resolución cometida. Corrobora lo anterior el que mediante el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, se haya modificado el anterior artículo 239-Ter que pasó a ser 239-B, del Código Fiscal para establecerse como supuesto de procedencia del recurso de queja, la omisión de la autoridad de dar cumplimiento a la sentencia de nulidad si transcurrió el plazo legal, caso en el cual si la Sala resuelve que hubo omisión total concederá al funcionario responsable veinte

días para que dé cumplimiento al fallo, procediendo también a imponerle una multa equivalente a quince días de su salario y a notificar a su superior para que proceda jerárquicamente, pues carecería de sentido que se otorgara un término de veinte días a la autoridad para que diera cumplimiento a la sentencia de nulidad para efectos, si se considerara que la resolución relativa estaría afectada de ilegalidad, independientemente de la responsabilidad administrativa en que pudiera incurrir la autoridad demandada.

2ª.JJ.41/2000

Contradicción de tesis 86/99-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de abril del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 41/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del catorce de abril del año dos mil.

SEMENARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. NOVENA EPOCA. MAYO DE 2000, PÁG. 226.

No estamos de acuerdo con el criterio jurisprudencial sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ya que como se mencionó anteriormente el particular no puede quedar en estado de inseguridad jurídica esperando de manera indefinida que las autoridades den cumplimiento a un deber jurídico que les fue impuesto.

Asimismo, creemos que no es válido sostener que el declarar nulo el cumplimiento de la autoridad cuando no cumple dentro del plazo de cuatro meses, contraria el fin por el cual el legislador atribuyó plena jurisdicción al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que tal afirmación no tiene los alcances que de ella se pretenden, porque cuando el tribunal dicta una nulidad

para efectos precisamente por la falta de una plena jurisdicción es que no puede hacer cumplir sus determinaciones, de tal manera que en nada se ayuda al Tribunal permitiendo que las autoridades cumplan con su resolución de manera extemporánea, en aras de una plena jurisdicción de la cual carece.

Ahora bien, se da la existencia de dos jurisprudencias contradictorias, la primera emitida por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la segunda emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, sin embargo el Tribunal deberá aplicar esta última de conformidad con lo establecido por el ART. 263 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga la jurisprudencia del Poder Judicial.

Sin embargo y no obstante el criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia debe insistirse en que el plazo de cuatro meses que se otorga a las autoridades para cumplir la sentencia es una facultad reglada en pro de la garantía de seguridad jurídica del gobernado por lo que debe incluirse dentro del ART. 239 del Código Fiscal de la Federación la consecuencia jurídica cuando la autoridad no cumpla dentro del plazo de cuatro meses, la cual consiste en declarar nulo lo actuado por la autoridad si cumple extemporáneamente con tal deber jurídico, ello en razón de que sólo puede ser válido lo actuado dentro del plazo legal, y todo lo demás no debe surtir efecto o consecuencia alguna dejándole al particular el ejercicio de la acción para acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a evidenciar tal violación a la ley, cuando la misma le cause perjuicio, a través del recurso de queja.

Ahora bien, ¿qué pasa con el plazo de caducidad previsto en el ART. 67 del Código Fiscal Federal? ¿Se amplía?

El ART. 239, en su segundo párrafo en comento establece que cuando se dicte una sentencia que obligue a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, o deba emitir la resolución definitiva deberá hacerse

dentro de un plazo de 4 meses, contados a partir de que la sentencia quede firme, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los ARTS. 46-A y 67 del Código Fiscal Federal.

De una correcta interpretación que se haga al citado ART. 239, fracción III, no debe por ningún motivo considerarse que pasados los cuatro meses que se le dan a la autoridad deban ampliarse los plazos de caducidad o de conclusión de revisiones, lo anterior encuentra su justificación en que dicho artículo busca dar un beneficio de seguridad jurídica al gobernado a través de la obligación que se les impone a las autoridades de cumplir con la sentencia en un plazo de cuatro meses a partir de que ésta quede firme, y con ello cerrar el círculo entre el acto inicial que dio origen al juicio de nulidad y el acto que finalmente debe de dictarse por las demandadas por medio de la cumplimentación. Así las cosas, si el legislador le dio a las autoridades un plazo para cumplimiento de la sentencia en beneficio del gobernado, luego entonces resulta incongruente e ilógico que en perjuicio de éste se amplíen los plazos de caducidad o el término para concluir una revisión, ante la falta de cumplimiento de la autoridad. Amén de que el propio dispositivo nunca establece una ampliación de los plazos extintivos, de tal manera que donde la ley no distingue no debemos distinguir.

En el amparo directo DA.- 1916/92, el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a propósito del tema en comento resolvió lo siguiente:

... la intención del legislador en el ART. 239 del Código Tributario es que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se cumplan dentro de un plazo máximo de cuatro meses, y además sin la posibilidad de que se invoque algún argumento para omitir su cumplimiento, por lo que es inexacto que este precepto tiene por objeto prorrogar o extender el término de la caducidad que señala el diverso ART. 67 del ordenamiento legal citado. A mayor abundamiento la especial redacción del mencionado ART.

239 permite una diversa interpretación (que debe buscarse sin perder de vista el objetivo fundamental antes anotado) esto es, que el legislador pretende evitar que la sentencia para efectos tenga un alcance diverso del que fue la materia de la litis en aquella controversia en que se dicta, lo que tampoco significa aumentar el plazo de la caducidad y de ninguna manera excluye la posibilidad de que en un diverso juicio se invoque esta institución en cuya hipótesis el cómputo debe efectuarse conforme a lo dispuesto por el ART. 67 del ordenamiento legal que nos ocupa que, por ser el específico, debe prevalecer sobre cualquier otro. En consecuencia procede otorgar a la quejosa el amparo que solicita.¹³⁸

Rubén Aguirre Pangburn al respecto opina que hay dos formas de interpretar la disposición establecida en el ART. 239:

- En el caso de que hayan caducado sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales tienen cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar la resolución impugnada; si no han caducado, tienen tiempo que falte para caducar siempre que exceda de cuatro meses.
- Se trata de plazos independientes y por lo tanto las autoridades únicamente disponen de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución.

La primera interpretación, como lo señala la tesis, es equivalente a afirmar que las autoridades "podrán" reponer el procedimiento y dictar la resolución impugnada dentro de cuatro meses, pero la ley es imperativa, usa el término "deberá", por lo que esta interpretación no es aceptable. En la segunda, y

¹³⁸ Visible en el boletín jurídico de diciembre de 1992, p. 2.

ésta es la que sostengo, encuentro en el ART. 239, una norma que busca la seguridad jurídica en todos los cumplimientos de autoridad.¹³⁹

La segunda sección de la Sala Superior emitió al respecto tesis relativas al cumplimiento de resoluciones recaídas a los recursos de revisión y que son aplicables a las resoluciones dictadas al juicio de nulidad, la cual a continuación se transcribe:

PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. ES INDEPENDIENTE DEL DE CADUCIDAD. El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece un plazo de cuatro meses para cumplimentar la resolución recaída a un recurso, aun cuando haya transcurrido el plazo de la caducidad; esto es, inclusive habiendo caducado las facultades de la autoridad, ésta deberá cumplir lo ordenado por la resolución recaída al recurso en un plazo máximo de cuatro meses. Así, el legislador desligó el plazo de la caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, del plazo de cumplimiento señalado por el artículo 133 del mismo ordenamiento. Por lo que, aún sin haber caducado sus facultades, la autoridad únicamente cuenta con cuatro meses para cumplir con la resolución, inclusive cuando ésta ordene determinar contribuciones y accesorios o imponer sanciones. Sostener lo contrario, equivale a interpretar la expresión “deberá” como “podrá”, y en consecuencia, concebirla como una facultad discrecional en virtud de la cual, la autoridad podría actuar, dentro del término de cuatro meses, si ya caducaron sus facultades o bien, con posterioridad, hasta que las mismas caduquen.¹⁴⁰

El plazo de cuatro meses para cumplir con la sentencia es un plazo independiente de la caducidad, por lo que la autoridad solamente cuenta con cuatro meses para cumplir con la resolución, cuyo plazo, como ya se dijo, fue fijado por el legislador

¹³⁹ Rubén Aguirre Pangburn, *op. cit.*, p. 153.

¹⁴⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarta Epoca, abril de 2000, pág. 13.

atendiendo al principio constitucional de justicia pronta, completa e imparcial, es por ello que aun cuando no hayan caducado las facultades de la autoridad ésta cuenta únicamente con dicho plazo para cumplir, porque no es una facultad discrecional sino un deber jurídico.

Entendemos como deber jurídico "el comportamiento requerido por el derecho, la conducta obligada de conformidad con una norma de un orden jurídico. Todo aquello que es jurídicamente obligatorio constituye un deber jurídico."¹⁴¹

En este orden de ideas, el deber jurídico no es más que la conducta prescrita por el derecho, en sí, el comportamiento que debe observarse por la parte que debe cumplirlo, en este caso, las autoridades frente a tal deber jurídico, no tienen más que acatar la conducta que les impone la norma y cumplir la sentencia dentro del plazo de cuatro meses.

e) Por otro lado, analizada que ha sido la figura de la queja y de sus inconsistencias se hace necesario que se modifique con el fin de que se logre un oportuno y correcto cumplimiento de las resoluciones que se emiten, porque finalmente, ¿a quién le interesa una simple sanción económica para la autoridad? A nadie, lo que realmente importa es que el gobernado alcance una justicia pronta, completa e imparcial. Sin embargo, si ésta es una de las formas para hacerla cumplir proponemos no sólo imponer una sanción económica considerable (igualándola a la sanción que se impone al particular por promover quejas frívolas e improcedentes), sino también fincar responsabilidad a los servidores públicos que no cumplan con los términos de la sentencia, ya que no basta una simple sanción pecunaria sino también el uso de otras medidas tales como la citada responsabilidad de servidores públicos e incluso podríamos llegar a pensar en el pago de daños y perjuicios por el tiempo en que se tarden las autoridades a

¹⁴¹ Rolando Tamayo y Salmorán, *Diccionario jurídico mexicano*, 8a. ed., op. cit., p. 815

cumplir la sentencia después de los cuatro meses, con el único objetivo de que se cumpla el fin primordial del Derecho: el bien común.

A continuación se presenta un proyecto de la forma y contenido en que quedaría el ART. 239-B con las reformas propuestas:

ART. 239-B. En los casos de incumplimiento de sentencia que ha sido declarada cosa juzgada, la parte afectada podrá ocurrir en queja las veces que así se requiera, ante la Sala del Tribunal que dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas:

- I. Procederá en contra de los siguientes actos:
 - a) La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia.
 - b) Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto en la ley.
- II. Se interpondrá por escrito ante el Magistrado Instructor o ponente, dentro de los quince días siguientes al día en que surte efectos la notificación del acto o resolución que la provoca, cuando se trate de una indebida repetición del acto o cuando se cumpla con exceso o con defecto.
En caso del incumplimiento de sentencia prevista en el inciso b) de la fracción I, la queja podrá interponerse en cualquier tiempo.
En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que hubo indebida repetición del acto, exceso o defecto, o bien omisión en el cumplimiento de la sentencia de que se trate.

El magistrado pedirá un informe a la autoridad a quien se le impute el incumplimiento de la sentencia, que deberá rendir dentro del plazo de cinco días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja. Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el magistrado dará cuenta a la Sala o Sección que corresponda, la que resolverá dentro de cinco días.

- III. En caso de que haya indebida repetición de la resolución anulada, la Sala hará la declaratoria correspondiente, dejando sin efectos la resolución repetida y la notificará al funcionario responsable de la repetición, apercibiéndolo de que de volver a incurrir en repetición del acto se procederá conforme a los ARTS. 46, 47 y 52 y siguientes de la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos.

La resolución a que se refiere esta fracción, se notificará también al superior del funcionario responsable, entendiéndose por éste al que ordene el acto o lo repita, para que obligue al inferior a cumplir, y la Sala le impondrá a éste una multa que va de 20 a 120 días de Salario Mínimo General Diario vigente en área geográfica correspondiente.

- IV. Si la Sala resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia dejará sin efectos la resolución que provocó la queja y concederá al funcionario responsable un plazo de veinte días para que proceda a darle el debido cumplimiento al fallo, señalándole para ello la forma y términos, precisados en la sentencia, conforme a los cuales deberá cumplir. Apercibiéndolo que en caso de no hacerlo así se procederá conforme a los ARTS. 46, 47 y 52 y siguientes de la Ley Federal de Responsabilidad de Servidores Públicos.

V. Si la Sala resuelve que hubo cumplimiento extemporáneo de la sentencia, y la misma resulta lesiva para los intereses del particular, declarará que no puede surtir efectos todo lo actuado por la autoridad y, por tanto, tal resolución será anulada.

Asimismo, se le impondrá al funcionario responsable de la emisión de tal acto una multa que va de 20 a 120 días de Salario Mínimo General Diario vigente en el área geográfica correspondiente.

VI. Si la Sala resuelve que hubo omisión total en el cumplimiento de la sentencia, la Sala concederá al funcionario un plazo de cinco días para que dé cumplimiento al fallo. Apercibiéndolo que en caso de incumplimiento se procederá conforme a los Arts. 46, 47 y 52 y siguientes de la Ley Federal de Responsabilidad de Servidores Públicos.

Asimismo, se le impondrá al funcionario responsable por la omisión en el cumplimiento de sentencia una multa que va de 20 a 120 días de Salario Mínimo General Diario vigente en el área geográfica correspondiente.

VII. A quien promueva una queja notoriamente improcedente se le impondrá una multa de veinte a ciento veinte días de salario mínimo general diario vigente en el área geográfica correspondiente al Distrito Federal. Existiendo resolución definitiva, si la Sala o Sección consideraran que la queja es improcedente se ordenará instruirla como juicio.

CONCLUSIONES

1. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es el órgano encargado por disposición constitucional de dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública y el gobernado realizando al efecto una función jurisdiccional.
2. La naturaleza del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es la de un contencioso de anulación cuyas sentencias pueden declarar la nulidad del acto o reconocer la validez de la resolución impugnada, lo que en principio supone que las sentencias del tribunal son declarativas, sin embargo estimamos que también dicta sentencias de condena y constitutivas de derechos.
3. No depende del tipo de sentencia que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que éste pueda lograr la ejecución de sus fallos, ya que el efecto ejecutivo no está forzosamente ligado con el tipo de sentencia que emite, sino con las atribuciones del tribunal que las emite. De tal suerte que aún siendo un tribunal de anulación puede lograr la ejecución de sus resoluciones independientemente como señalamos, de la sentencia que dicte.
4. En virtud de la naturaleza con que fue creado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa carece de facultades para ejecutar su sentencia por lo que debe dotársele de imperio para la consecución de dicho fin.
5. Creemos necesario que el Tribunal Federal Justicia Fiscal y Administrativa dé a sus sentencias firmes el efecto de cosa juzgada, la cual traerá en

beneficio del actor la seguridad jurídica de que la sentencia es irrevocable e inimpugnable y la fuerza para que sea cumplido lo que ella ordena. Para las autoridades demandadas, la declaración formal de que la sentencia es irrevocable y que podrán hacer efectiva la acción intentada en contra del actor.

6. El ART. 239, fracción IV, segundo párrafo desde nuestra concepción constituye una norma imperfecta porque aun cuando obliga a la autoridad a cumplir con una determinada conducta en un plazo de cuatro meses, no previó una sanción para el caso de que la autoridad cumpliera fuera del plazo legal o de que no cumpliera.
7. El plazo de cuatro meses previsto para el cumplimiento de la sentencia fue dado por el legislador en beneficio de la seguridad jurídica del gobernado para que éste conozca el resultado final del acto de molestia, por lo que ante un cumplimiento extemporáneo debe preverse la posibilidad de que el gobernado demande la nulidad de tal actuación cuando a través de ella se finque a cargo del particular alguna prestación tributaria, causándole perjuicio en su esfera jurídica.
8. Por lo que hace al plazo de caducidad, por ningún motivo debe considerarse que éste se amplía ante la falta de cumplimiento de las autoridades dentro del plazo de cuatro meses, además de que el propio dispositivo jamás establece una ampliación de dicho plazo extinto. De tal manera que debe de interpretarse, que se trata de plazos independientes y, por tanto las autoridades sólo dispone del citado plazo de cuatro meses para cumplir el fallo.

9. La instancia de queja actualmente resulta ser una figura insuficiente para asegurar el cumplimiento de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por lo que la misma debe ser procedente, las veces que sea necesario a fin de que la sentencia quede cumplida .
10. Además debe fincarse responsabilidad a aquellos servidores públicos que no cumplan con lo establecido por la sentencia, así como una penalidad más alta en materia de la imposición de multas. Incluso nos atreveríamos a pensar en el pago de daños y perjuicios por el tiempo en que las demandadas tarden en dar cumplimiento a la sentencia.
11. Una vez que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tenga imperio para cumplir sus fallos, el particular ya no tendrá que promover juicio de amparo indirecto para lograr la ejecución de las sentencias que dicte el tribunal.
12. Creemos que es posible que un tribunal de la talla y calidad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda dar el paso a la transición final, convirtiéndose en un tribunal dotado de facultades de imperio y como alguna vez, cuando su creación, dio un paso adelante frente a los demás tribunales por su especialidad y características, es tiempo ya de estar nuevamente a la vanguardia con el fin de garantizarle al gobernado la administración de una justicia pronta, completa e imparcial.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE PANGBURN, Rubén, Las causales de ilegalidad en los tribunales contenciosos administrativos, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª. Época, Año IX, México, julio de 1996, No. 103.
- ARELLANO GARCÍA, Carlos, Derecho procesal civil, 2ª. ed., Porrúa, México, 1987.
- ARREOLA ORTIZ, Leopoldo Rolando, Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación, *Tribunal Fiscal de la Federación*, México 1981.
- BECERRA BAUTISTA, José, El proceso civil en México, 6ª. ed., Porrúa, México, 1977.
- BIELSA, Rafael, Sobre lo contencioso administrativo, 2ª. ed., Roque de Palma Editor, Buenos Aires, 1954.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho procesal fiscal, El Régimen federal mexicano, 2ª. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1975.
- BURGOA ORIHUELA Ignacio, Derecho constitucional mexicano, 9ª. ed., Porrúa, México, 1994.
- _____, El Juicio de amparo, 37ª. ed., Porrúa, México, 1994.
- CABANELLAS, Guillermo y ALCALÁ-ZAMORA CASTILLO Luis, Diccionario enciclopédico de derecho usual, 12ª. ed., Heliasta, Argentina, 1979.
- CARNELUTTI, Francisco, Instituciones del proceso civil, Vol. II Ediciones Jurídicas Europa-América-Buenos Aires, Buenos Aires 1973.
- CHIOVENDA, José, Principios de derecho procesal civil, tomo II, Cárdenas Editor y Distribuidor, 1980.
- CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso, Ensayos jurídicos en materia tributaria., Themis, México, 1993 (Colección Ensayos Jurídicos).
- COUTURE J., Eduardo, Fundamentos de derecho procesal civil, 3ª. ed., Aniceto López Editor, Buenos Aires, 1942.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Elementos de derecho administrativo, Limusa, México, 1986.
- DE PINA, Rafael y CASTILLO LARRAÑAGA, José, Derecho procesal civil, 15ª. ed., Porrúa, México, 1982.
- DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de derecho, 29ª. ed., Porrúa, México, 2000.
- Diccionario de la lengua española, 20ª. ed., Tomo I y III Real Academia Española, Madrid, 1984.
- ESCRICHE, Joaquín, Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia, 9ª. Ed., editor Juan de la Fuente Parres, París, 1891.
- FRAGA, Gabino, Derecho administrativo, Porrúa, México, 1966.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, 3ª. ed., Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.N.A.M., México, 1992.
- FIX-ZAMUDIO, Héctor, Diccionario jurídico mexicano. 8ª. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM/Porrúa, México, 1995.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al estudio del Derecho, 17ª. ed., Porrúa, México, 1995.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro, Introducción al estudio del juicio de amparo, 3ª. ed., Porrúa, México, 1990.

- GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría general del proceso*, 9ª. ed., Harla, México, 1996. (Colección Textos Jurídicos Universitarios).
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *La sentencia administrativa su impugnación y efectos*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1954.
- LOMELI CEREZO, Margarita, "Efectos de la nulidad declarada en las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación", *Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 3ª. ed., Porrúa, México, 1995.
- MARGAÍN MANATOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 7ª. ed., Porrúa, México, 1998.
- MARTÍNEZ LARA, Ramón, *El sistema contencioso administrativo en México*, Trillas, México, 1990.
- MEDINA LIMA, Ignacio, *Diccionario jurídico mexicano*. 8ª. ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM/Porrúa, México, 1995.
- NAVA NEGRETE, Alfonso, *Autonomía y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tercera Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, México 1995.
- ORTEGA CALDERÓN, Jesús, *El amparo en materia fiscal*, *Obra conmemorativa de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1981.
- PALLARES, Eduardo, *Diccionario de derecho procesal civil*, 9ª. ed. Porrúa, México, 1976.
- _____, *Derecho procesal civil*, 12ª. ed., Porrúa, México, 1968.
- ROCCO, Alfredo, *La sentencia civil*, traducción de Mariano Ovejero, STYLO, México, 1944.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, *Derecho tributario*, 2ª. ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.
- VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, Porrúa, México, 1966.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
- Código Federal de Procedimientos Civiles.
- Ley de Amparo.