

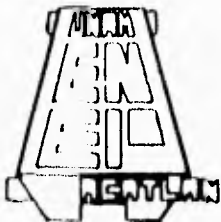


UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

CUMPLIMENTACION DE SENTENCIAS DEL
TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.
DICTADAS EN MATERIA DE RECURSOS
ADMINISTRATIVOS

M E M O R I A
DEL DESEMPEÑO PROFESIONAL
T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ARMANDO ROCHA JIMENEZ



ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS.
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN
ACATLAN, ESTADO DE MEXICO

1996

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	4
OBJETIVO	9

CAPITULO I

LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA

I.- Concepto de Estado y sus elementos	10
II.- Derecho Financiero	14
- Obligación Tributaria y Poder Tributario	14
III.- Garantías de Seguridad Jurídica y de Audiencia, y su relación con el derecho de defensa en favor del gobernado	20

CAPITULO II

EL RECURSO ADMINISTRATIVO

I.- Elementos esenciales	29
--------------------------------	----

II.- Problemática que se presenta en el trámite de
resolución de recursos administrativos 34

CAPITULO III

DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS

I.- Sustento Constitucional, Ubicación y Origen de los
Tribunales Administrativos 36

II.- Carácter Sui Genéris del Procedimiento Contencioso
Administrativo, que se ventila en el Tribunal Fiscal de la
Federación 40

CAPITULO IV

SENTENCIAS QUE EMITE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

I.- Noción de sentencias 43

A.- Definición de Sentencias 43

B.- Requisitos formales y materiales 45

C.- Clasificación de sentencias 49

D.- Objeto de las sentencias 51

II.- Clases de Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación 53

III.- Efectos de las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con las causales de anulación de las resoluciones administrativas, que prevé el Código Fiscal Federal 60

IV.- El cumplimiento de las sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación 70

PROPUESTAS DE SOLUCION 82

CONCLUSIONES 89

BIBLIOGRAFÍA 92

LEGISLACIÓN 94

INTRODUCCIÓN

En el Estado moderno, se persigue el logro de una administración eficaz, pero sobre todo justa, en el que el comportamiento de la actividad estatal, en sus relaciones con los gobernados, se encuentre debidamente regulada, estableciendo en sentido estricto que prevalezca la ley, como el instrumento que mantenga el orden y control de la actividad administrativa, para la realización de un régimen de legalidad y justicia, a fin de que se establezca el verdadero "Estado de Derecho".

Se afirma que se actualiza el "Estado de Derecho", cuando el Estado administrador, es sujeto sometido a las leyes, para la realización de los intereses públicos, es decir, el mismo se constituye cuando la función administrativa, se realiza dentro del marco contemplado por las leyes, y cuando se rebasan estos límites, el Estado es capaz de hacerse justicia a sí mismo, revocando y en su caso, indemnizando a los afectados de dicha actuación pública.

Al respecto, es de indicar que es de vital importancia que se de la debida interpretación y adecuación a los preceptos que conforman nuestra legislación en materia fiscal, campo en el que la actividad estatal tiene un papel importante, pues ante él, se ventilan los conflictos que surgen entre particulares y el Estado en materia de contribuciones federales; así es donde el Tribunal Fiscal de la Federación tiene un papel relevante, ya que se erige como un órgano jurisdiccional, que tiene como encargo el de verificar la legalidad de las resoluciones que sean dictadas en materia Fiscal Federal, entre otras materias; situación que no resulta nada fácil, ya que la impartición de justicia, encuentra su propia limitación en la continua modificación que sufren la legislación de esa materia.

El presente estudio intenta adentrarse en uno de esos problemas, que es debido cumplimiento de las autoridades administrativas a las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación.

Las autoridades administrativas y fiscales tienen obligación de respetar toda las sentencias dictadas, tanto por los Tribunales Judiciales de la Federación como del Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual incluye, no solo a la autoridad que directamente tiene conocimiento del asunto,

sino también aquellas en que por su razón de sus funciones deba intervenir en esa ejecución.

El exacto cumplimiento a una sentencia que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, adquiere un punto crítico, cuando ese Órgano jurisdiccional, declara la nulidad del acto administrativo o procedimiento combatido, para determinados efectos, el cual por ministerio de ley, tiene la facultad de dar instrucciones a las autoridades administrativas para guiar su conducta a efecto de dar el debido cumplimiento de la sentencia dictada; sin embargo, derivado de la experiencia laboral, me he percatado de que en la práctica el Tribunal Fiscal de la Federación, al dictar sus sentencias, incurre en ocasiones en excesos o defectos, ya que en la parte relativa a los puntos resolutivos, se vierten argumentaciones que pudieran interpretarse en sentidos opuestos, lo que ocasiona que la autoridad interprete a su conveniencia la sentencia, situación que resulta injusta.

Asimismo, se ha comprobado que por falta de comunicación, entre las áreas que conforman la Administración Local Jurídica de Ingresos dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se provocan graves daños y perjuicios a los contribuyentes afectados.

En efecto, la primera de las áreas en la que incide este problema, es la encargada de defender el interés fiscal, en asuntos de su competencia, ante los Tribunales Judiciales de la Federación, y ante el Tribunal Fiscal de la Federación; y la segunda de ellas es la competente para resolver los recursos administrativos a que se refieren los artículos 116 al 133 del Código Fiscal Federal; áreas que por no comunicarse en tiempo y forma debida, los estados que guardan los juicios entablados en contra de las resoluciones expedidas por la autoridad administrativa, provocan que se incurra en la mayoría de las ocasiones en fragantes violaciones, a la Constitución General de la República, debido a que se dictan actos administrativos nuevos o se reponen procedimientos administrativos, que tienen **relación jurídica directa**, con **otros actos** de autoridad, respecto de los cuales los contribuyentes afectados, interpusieron algún medio de defensa legal, y en consecuencia se ha suspendido el ejercicio de facultades de la autoridad en cuanto se refiere a **ese negocio**, y al no ocurrir así, la autoridad violenta las garantías de igualdad, libertad, de propiedad y de seguridad jurídica, consagradas en la Constitución General; situación que de ninguna forma debería ocurrir, ya que si se ha considerado que uno de los fines del Estado moderno, es la seguridad jurídica, entre otras garantías ya

mencionadas, con el objeto de que el gobernado se desarrolle en un marco de legalidad y control, tanto del gobierno como del particular, luego entonces dicho control debe ser en situación similar y aplicarse a uno como al otro, en idéntica proporcionalidad.

OBJETIVO:

Demostrar que la autoridad administrativa, violenta las garantías de igualdad, libertad, de propiedad y de seguridad jurídica, consagradas en la Constitución General, cuando procede a cumplimentar sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación.

CAPITULO I

LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA

I.- Concepto de Estado y sus elementos.

Es la función de la Administración Pública Federal, donde nacen los motivos de desarrollo del presente trabajo, por lo que es de vital importancia iniciar con un análisis breve del Estado, que tiene como raíz etimológica la de Stato, Stare, Status, que significa, situación de permanencia, orden permanente o que nunca cambia.

El Estado de Derecho, surge como consecuencia de la desaparición de los sistemas de gobierno monárquicos, despóticos o absolutistas, en donde se dispone, a través de ordenamientos jurídicos, que las actividades del gobierno con los gobernados se ajuste a un sistema de legalidad; es decir la ley, será el instrumento rector de las actividades del gobierno, dejando en el olvido la arbitrariedad, la coacción sin base legal alguna; es decir, del poder absoluto del Rey, surge la imperiosa necesidad de la separación de poderes, la reglamentación de los procedimientos administrativos que realiza el Estado y el control de los órganos que integran a dicho ente jurídico.

El maestro George Jellinek señala que el "Estado es la unidad de asociación dotada originalmente de poder de dominación y formada por hombres asentados en un territorio." ¹

Con dicha definición surgen como elementos básicos los siguientes:

- **Pueblo o Población.**- Que resulta ser el conjunto de hombres que forman la comunidad, donde se aplica el poder del estado, unidas en razón de las costumbres, hábitos, religión e idioma, entre otros elementos.

- **Territorio.**- Lugar donde reside la comunidad, y que se define como el ámbito espacial del orden jurídico

- **Poder** .- Es el ejercicio de facultades otorgadas por las leyes, dispuestas por los gobernados

¹ Jellinek, George, Teoría General del Estado, Editorial Albatros, Buenos Aires, Argentina, 1981, pág. 145, citado por Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, primer curso, Editorial Porrúa S.A. de C.V., Edición 12ª, México, 1995, pág. 92.

El Estado de Derecho en nuestro país, tiene su sustento legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento jurídico que consagra las garantías sociales e individuales, predisponiendo la primera sobre la otra, sin menoscabo de sus más mínimas obligaciones y derechos personales; la división de poderes de donde surgen las tres funciones del Estado, que son la Legislativa, la Ejecutiva o administrativa y la Judicial.

Función Legislativa.- Es la actividad creadora de la ley, es decir de los actos regla, que generan situaciones jurídicas generales, tanto para el gobernado como al propio Estado, esta función, en nuestro sistema, es ejercida por el Congreso General, mismo que se encuentra dividido en dos cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, conforme a lo previsto en el artículo 50 de la Constitución General.

Función Jurisdiccional.- Es la actividad que se encarga de dirimir controversias por leyes o actos de autoridad y del orden civil o criminal, que ocurren por la aplicación de la norma legal, y corresponde al Poder Judicial, "dictar el derecho", conforme a lo previsto en los artículos 103 y 104 de la Carta Magna.

Función Ejecutiva.- Está cargo de un solo individuo que se le denomina "Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, el cual tendrá la facultad de ejecutar las leyes que expida el Congreso General, obligando a sus órganos a su estricta aplicación, en términos de lo previsto en el artículo 89, fracción I de la Constitución Federal. Con lo anterior se concluye que la función administrativa está subordinada a las disposiciones legales dictadas previamente por el Congreso de la Unión.

Es de mencionar, que en todo momento el Estado al realizar sus actividades, tendrá como objetivo el de alcanzar el "bien común", que será la satisfacción de las necesidades del interés colectivo, realizando sus funciones conforme a lo que las leyes establezcan, en razón de sus respectivas competencias; sin embargo el Estado para la realización de sus actividades, requiere de insumos, competencia que en nuestro sistema político se realiza a través de la Administración Pública Centralizada, misma que conforme al artículo 1º segundo párrafo de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la integran la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos.

II.- Derecho Financiero.

El Derecho Financiero, que es la disciplina que tiene por objeto el estudio del conjunto de normas jurídicas que regulan las actividades financieras que desarrolla el Estado, para la consecución de sus fines, que como se ha mencionado anteriormente, será el bienestar común mediante la realización de las obras de interés general, distribuidas en razón de competencias materiales; dichas actividades según se dividen en tres momentos :

A).- Establecimientos de tributos y obtención de diversas clases de recursos.

B).- Gestión o manejo de sus bienes patrimoniales.

C).- Erogación de recursos para los gastos públicos.

- Obligación Tributaria y Poder Tributario.

Asimismo tenemos que efectivamente, entre el estado y los gobernados existe una relación jurídico tributaria, ya que en la especie al existir una obligación de los gobernados de contribuir al gasto publico federal, que en el

caso se define como una obligación tributaria; surge como consecuencia, la facultad que tiene el Estado administrador, de emitir ordenamientos mediante los cuales se imponen las cargas tributarias, la cual han definido los investigadores como el poder tributario, que implica en los momentos aludidos respectivamente, una ley u ordenamiento que les imponga la obligación de aportación y le otorgue la facultad de cobro al Estado.

Es así como conocemos que el Derecho Financiero también estudia las relaciones que se dan entre los tres Poderes de la Federación, ya que si se ha de considerar el gasto público, como aquel que realiza el Estado para la obtención de sus fines, tenemos que si el Estado se divide para su ejercicio en Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y Poder Judicial, ya que su funcionalidad depende de dicho gasto, por ende, el mismo será objeto de estudio del Derecho Financiero. A efecto de verificar lo anterior, el Maestro Sergio Francisco De la Garza nos ilustra con la citación siguiente dicha relación: "La Ley del Presupuesto Contabilidad y Gasto Público, define que 'El gasto público federal, comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así pagos de pasivos o deuda pública, que realizan : I.- El Poder Legislativo; II.- El Poder Judicial; III.- la Presidencia de la República; IV.-

Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República..."²

Ahora bien, retomando lo manifestado por el Maestro de la Garza encontramos que el Derecho Financiero se divide en "...tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado: La obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario..."³, las actividades en mención conforme a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se realizan por el Poder Ejecutivo a través de las Secretarías de Estado.

Es de mencionarse que en relación al Derecho Financiero, los autores han concluido que no es una disciplina autónoma, situación que me parece acertada, ya que, si se desglosan los momentos o fases anteriormente señaladas, tendremos que en relación a la obtención de los recursos, los mismos tendrán como origen el crédito y el tributo o lo que

² De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., Edición 18ª, México 1994, pág. 142.

³ De la Garza, Francisco, IBÍDEM, pág. 17.

conocemos como el pago de contribuciones y éstas últimas serán normadas por el derecho fiscal; cabe mencionar que en relación a los recursos crediticios, los mismos serán aquellos que se obtienen de los empréstitos internos o externos, los cuales serán regulados por el Derecho Crediticio; y en cuanto hace al manejo de los recursos obtenidos, "...se efectuaran mediante los diferentes órganos que integran la administración publica..." ⁴; como lo afirma el Maestro Luis H. Delgadillo, y por ende serán los ordenamientos legales que regulan su actividad los que coordinen y reglamenten, las disposiciones de los recursos asignados y será materia de estudio del Derecho Patrimonial del Estado; y por último en relación al Derecho Presupuestario, será el objeto de estudio la aplicación de los recursos obtenidos que "... constituyen las erogaciones que por concepto de gasto publico, tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos..." ⁵ propiamente el Estado.

Es de indicar que previo a la obtención y manejo de recursos que constituyen el Gasto Público Federal, se

⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Edición 3ª, México 1993, pág. 22.

⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. IBÍDEM.

realiza un anteproyecto de egresos, que resulta ser un calculo de las cantidades que se autoriza gastar a cada una de las entidades administrativas que conforman la administración pública federal, gasto público que fue solicitado por cada una de esas entidades tomando en cuenta sus programas de trabajo y son presentados al Secretario de Hacienda y Crédito Público, dependencia que en términos de lo previsto en los artículos 31 fracción XV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 6° fracciones VI, XII, XII, XIV, XV, del vigente Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, conformará el proyecto de egresos, que el Poder Ejecutivo Federal, pondrá a consideración de la Cámara de Diputados del Congreso General, quien lo examinará, discutirá y aprobará en su caso, conforme a lo que establece la fracción IV del artículo 74 del la Constitución Federal; por lo que se refiere a los Poderes Legislativo y Judicial, remitirán su anteproyecto al Presidente de la República, para que éste ordene su incorporación al Proyecto de presupuesto de egresos de la Federación.

Una vez que se han sancionado la Ley de Ingresos y el presupuesto de Egresos, por el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo procederá a su respectiva promulgación y consecuente ejecución, por medio de las unidades que

conforman la Administración Pública Federal; es así, como entonces la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, procederá a la obtención y manejo de recursos económicos, conforme a lo previsto en el artículo 31 fracciones XI y XIV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por lo que respecta a la erogación de dichos recursos del Estado, el mismo se efectúa por cada una de las Secretarías de Estado y Entidades Paraestatales del Gobierno Federal.

III.- Garantías de Seguridad Jurídica y de Audiencia, y su relación con el derecho de defensa en favor del gobernado.

En los gobernados se encuentra sostenido el gasto público a que se ha hecho referencia, mediante el pago de contribuciones mismas que se clasifican conforme al artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en Impuestos, Derechos, Contribuciones por Mejoras, y Aportaciones de Seguridad Social, lo anterior en atento cumplimiento de lo previsto en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, mismo que consigna que son obligaciones de los mexicanos el contribuir al gasto público.

Ahora bien, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la encargada de comprobar que los gobernados cumplan debidamente con las disposiciones fiscales, ya que en el caso, es la autoridad que tiene como facultad la de recaudar las contribuciones y aprovechamientos, incluyendo el importe de las cuotas compensatorias y productos federales que le son enteradas por los particulares mediante declaraciones, avisos o manifestaciones que obligan las leyes federales; además de ser la responsable de iniciar procedimientos de revisión de la contabilidad de los contribuyentes y de todos aquellos objetos respecto de los

cuales se deban pagar contribuciones; lo anterior se establece conforme a lo previsto en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente.

Estos procedimientos de comprobación en su mayoría concluyen en una determinación de créditos a cargo del contribuyente, situación que les provoca molestia a quienes se realiza esa comprobación, debido a que para la aplicación de los ordenamientos fiscales, concurren diversos elementos que inhiben su debida observancia, mismos que se resumen en una redacción de las leyes obscura y llena de formulismos, ignorancia e indebida orientación fiscal y corrupción de los órganos recaudadores; por lo que de esta forma se afecta a sus intereses económicos.

Es de precisarse que para que la actuación de la autoridad se considere legal, deberá ajustarse a lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir que la autoridad competente funde y motive la causa de su actuación, otorgándole de esta forma seguridad jurídica al gobernado; ya que en todo caso la función del Estado moderno, será el lograr una administración justa y eficaz de los bienes con los que cuenta, en favor de la comunidad, dentro de un marco de legalidad, en todas y cada una de las relaciones que

realice la autoridad con los contribuyentes, cuidando en todo momento que se cumpla con el principio de la primacía de la Ley, y que sea ésta la que prevalezca, conciliándose de esta forma los intereses y derechos legítimos del particular con los de la colectividad representados por el Estado.

Sin embargo, en ocasiones no se cumple por parte del Estado administrador a través de la Secretaría citada, la condición de que exista un efectivo estado de Derecho, ya que en ocasiones persiste en los actos que ella emite, la indebida aplicación de la ley respectiva o la inobservancia de la que regula el procedimiento en cuestión, causándose con ello agravios graves a los particulares a quienes van dirigidos.

El **poder tributario** del Estado Mexicano, no puede ser considerado ilimitado, ya que el mismo se encuentra constreñido a observar la Constitución General de la República, en la cual se encuentran plasmadas las garantías de igualdad, libertad, de propiedad y de seguridad jurídica; entre otros beneficios otorgadas en favor del gobernado, que son las que enmarcan el ejercicio de las facultades del Estado.

La garantía de seguridad jurídica, tiene como vértices de inicio, la audiencia, la legalidad, la proporcionalidad y la equidad, que en nuestro sistema tributario se contemplan en los artículos 31 fracción IV, y 14 de la Constitución Federal, ya que en ellos se consignan que las contribuciones por las que deberán enterar impuestos los mexicanos, para soportar el gasto público, deberán estar predispuestas en las leyes respectivas, que en forma implícita serán proporcionales y equitativas para los causantes, entendiéndose que lo anterior se cumple cuando la carga del impuesto, está acorde a la capacidad contributiva del causante y se aplica a todos los sujetos que se encuentren en el supuesto previsto de la ley; por lo que si en el segundo precepto aludido se consigna, que nadie puede ser privado de sus bienes, si no se realiza conforme a las leyes que dicte el Congreso Federal, con anterioridad a la causación de las contribuciones, que dieron origen a la privación, se otorga en tal virtud, seguridad jurídica a los gobernados, en el sentido de que conocerán de antemano las obligaciones que deberán cumplir, siempre y cuando se encuentren en las hipótesis que prevén las normas dictadas en esta materia.

Sin embargo, como se ha indicado en párrafos anteriores, en muchas ocasiones la Autoridad Administrativa, comete

errores consistentes en la indebida o inobservancia total de la ley que regula el procedimiento iniciado a los gobernados, y para ello la Constitución Federal dispone que los afectados, contarán con la garantía de audiencia, que se ha dispuesto en el artículo 14 de dicho ordenamiento legal, el cual prescribe que : "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos...."; cabe aclarar en esta parte que se ha considerado por la Jurisprudencia como **juicio**, en un sentido amplio, no solo como el **Proceso Judicial**, es decir seguido ante órganos jurisdiccionales, sino también, ha de tenerse como extensiva hacia las autoridades administrativas, que tengan la facultad de decidir sobre controversias de manera imparcial, que conforme al precepto en estudio deberán existir jurídicamente, previo al "juicio" o "medio de defensa" intentado; esta garantía de audiencia, que es un principio general de derecho, obliga al Poder Ejecutivo, a que cuente con un adecuado procedimiento de revisión de sus actos, como un medio regulador de los mismos, a través del cual el gobernado pueda ser oído mucho antes de que interponga un juicio ante los tribunales federales, y la autoridad tenga la oportunidad de corregir los errores en que incurrió, durante el ejercicio de sus facultades.

En cuanto se refiere a esta garantía de audiencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis, ha concluido que la misma consiste en la oportunidad que se conceda al gobernado de intervenir para defenderse, aún y cuando no exista en la Ley del acto, un procedimiento que precise las formalidades esenciales respectivas, para la defensa; intervención que indican los autores, ocurre en dos momentos procesales, el primero de ellos se da cuando se otorga al afectado del acto de autoridad la oportunidad de rendir pruebas con las que se soporten lo afirmado en su defensa, y el segundo en la posibilidad de hacer valer conceptos de impugnación que se estimen necesarios a efecto de desvirtuar los actos de autoridad, estos dos momentos los ha resumido la Doctrina dentro del concepto angloamericano del *debido proceso*, en sus aspectos procesales y que también se conoce como *derecho de defensa*, según la tradición española; al respecto el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, en este sentido afirma que: "Pues bien, cuando un Procedimiento adjetivo, cualquiera que éste sea, consigna dos oportunidades, la de defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en *formalidades procesales*, las cuales asumen el carácter de *esenciales*, porque sin ellas la función jurisdiccional no se desempeña debidamente y exhaustivamente. En sentido inverso, si una ley procesal solo consigna como formalidad una de tales

En cuanto se refiere a esta garantía de audiencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis, ha concluido que la misma consiste en la oportunidad que se conceda al gobernado de intervenir para defenderse, aún y cuando no exista en la Ley del acto, un procedimiento que precise las formalidades esenciales respectivas, para la defensa; intervención que indican los autores, ocurre en dos momentos procesales, el primero de ellos se da cuando se otorga al afectado del acto de autoridad la oportunidad de rendir pruebas con las que se soporten lo afirmado en su defensa, y el segundo en la posibilidad de hacer valer conceptos de impugnación que se estimen necesarios a efecto de desvirtuar los actos de autoridad, estos dos momentos los ha resumido la Doctrina dentro del concepto angloamericano del *debido proceso*, en sus aspectos procesales y que también se conoce como *derecho de defensa*, según la tradición española; al respecto el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, en este sentido afirma que: "Pues bien, cuando un Procedimiento adjetivo, cualquiera que éste sea, consigna dos oportunidades, la de defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en *formalidades procesales*, las cuales asumen el carácter de *esenciales*, porque sin ellas la función jurisdiccional no se desempeña debidamente y exhaustivamente. En sentido inverso, si una ley procesal solo consigna como formalidad una de tales

oportunidades...ostentará indiscutiblemente el vicio de inconstitucionalidad, al auspiciar una privación sin establecer la concurrencia necesaria de ambas ocasiones indispensables para la debida culminación de la función multicitada..."⁶; por otra parte es de destacar, que el otorgar a los gobernados la oportunidad de desvirtuar los actos de autoridad, mediante las instancias administrativas, constituyen un elemento político valioso para el Estado, toda vez que cuando se otorga a los particulares la oportunidad a ser oídos, confrontando las pruebas que en su caso ofrezcan, efectivamente existiría un control en las funciones de la autoridad que realiza el procedimiento administrativo de revisión, o la que emite el acto de molestia, y en tal virtud existiría un efecto político valioso para el Estado, por que con ello, se estaría en presencia de la verdad de que el estado depende de la aprobación de los gobernados; por lo que si en la especie, el estado administrador garantiza a los gobernados, un procedimiento leal y respetuoso, otorgándoles la seguridad de que podrán ejercer su derecho a ser oídos, para discutir los actos administrativos que emanen de aquél, se vería en consecuencia una aceptación en las funciones que realiza dicho órgano del Estado, y sobrevendría una mayor

⁶ Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa S.A., edición 27ª, México, 1995, pág. 557.

agilización en los objetivos que se haya trazado este último, al existir menor oposición de los administrados a las funciones que realiza el propio Estado .

En efecto, para que se considere que se cumple con la garantía de audiencia, se deberá cumplir con los siguientes elementos:

1.- **Derecho a ser oído**, que se deberá entender como la participación de los particulares, dentro de las funciones de la autoridad, en las que se les dé oportunidad de alegar o manifestar lo que a su derecho convenga, respecto del procedimiento instaurado en su contra.

2.- **Derecho a ofrecer y concluir pruebas**, siendo éste el elemento en que se soporta su dicho el particular, o manifestaciones hechas valer, para desvirtuar los actos administrativos, provocando la certidumbre legal de que lo afirmado por su parte es verídico o infundado, o que en su caso, con el ejercicio de la función administrativa se produzcan evidencias que confirmen o nieguen la legalidad de las diligencias ocurridas, durante el desarrollo de la actividad de la autoridad, siempre con conocimiento del afectado para que él las concluya y en su caso acepte o niegue los hechos acontecidos.

Por lo que en estos términos se ha de concluir, que para que se cumpla con la garantía de seguridad jurídica, deberá otorgarse a quien se ve afectado en sus intereses, siempre la oportunidad de defenderse, y cuando ocurra lo contrario se provoque la nulidad del procedimiento que dio origen al acto administrativo.

Para la realización de sus funciones la Administración Pública, requiere como se ha expuesto hasta este punto, que los órganos que de ella dependen, estén en todo momento subordinados a la ley, ya que conforme a las garantías estudiadas, el particular tendrá un derecho inalienable, de exigir que las Dependencias del gobierno se sujeten y cumplan con la ley.

CAPITULO II

EL RECURSO ADMINISTRATIVO

I.- Elementos esenciales .-

El Poder Ejecutivo, es el más interesado en que sus órganos cumplan efectivamente lo predispuesto en los ordenamientos legales; el Recurso Administrativo, permite a la Administración Pública revisar sus propios actos y al administrado, la de exigir dicha revisión; concurriendo así la posibilidad de que exista un efectivo marco legal de actuación de la autoridad, cumpliendo con ello la garantía de la debida audiencia, que prevé la Constitución Federal.

La definición etimológica de la palabra recurso se deriva del latín "recursus", que significa camino de vuelta, de regreso o de retorno; siendo la acción y efecto de recurrir.

El término del recurso, en sentido amplio nos otorga un panorama más preciso al respecto el cual es : "El medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente ante el juez o tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional

ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada." ⁷

Con lo que se puede reconocer que el recurso constituye un medio de defensa legal que tiene el administrado, para combatir los términos y condiciones en que se emitieron las resoluciones de autoridades, que le causan perjuicio a su persona o bienes, que se presenta ante el mismo órgano emisor del acto de molestia.

Los investigadores consideran que los recursos administrativos, están conformados con elementos esenciales, como lo son : la existencia de una ley que lo prevenga; un acto administrativo que cause perjuicio, ya sea por la lesión de un derecho o interés legal del administrado; y una autoridad administrativa ante quien se interponga.

En efecto el Maestro Emilio Margain Manautou, precisa que: "Todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios

⁷ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa S.A., Edición 4ª. México, 1991, pág. 2702.

particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida..."⁸

Gabino Fraga lo define como "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo..."⁹

Dichos elementos esenciales, no deben pasar inadvertidos, en cuanto se refiere a su definición, la cual conforme a la doctrina, se emite en los siguientes términos:

1.- La existencia de una ley que establezca el recurso.-

Como se ha mencionado en el desarrollo del presente estudio, encontramos que a efecto de que se cumpla con la garantía de legalidad, el poder legislativo deberá propiciar al

⁸ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa S.A., Edición 11ª, México 1993, pág. 160.

⁹ Fraga, Gabino. Derecho administrativo. Editorial, Porrúa, S.A., Edición 33ª, México 1994. pág. 435.

governado certidumbre jurídica, en sus relaciones con el Estado, y para ello será necesario que se establezca en una norma jurídica, la posibilidad de que el gobernado pueda exigir a la autoridad, un examen del acto administrativo que le lesiona la esfera jurídica del gobernado.

2.- Acto administrativo.- Resulta ser la manifestación de la autoridad competente, que deberá estar debidamente fundada y motivada, y cuando adolecen de estos requisitos podrán ser impugnados por el particular, el cual solicitará el examen del mismo.

3.- Lesión de un derecho.- Será el perjuicio que ocasione el acto de autoridad administrativa, cuando el mismo, aun siendo legalmente procedente, no se ha cumplido correctamente con las leyes que regulan el procedimiento administrativo que dio origen al acto de autoridad, por lo que pueden ser impugnado por los particulares directamente afectado o por los terceros a quienes se han lesionado sus intereses legítimos.

4.- Autoridad administrativa competente ante quien se interpone el recurso.- La autoridad competente para conocer de los recursos administrativos en algunos sistemas, puede ser la misma que emitió o ejecutó el acto u otra diferente.

Cuando es distinta la autoridad que examina, conoce y decide sobre la impugnación del acto, deberá sujetar su intervención, a los agravios señalados en el escrito en el que se impugna el acto. Si es la misma autoridad que emitió el acto, ésta tendrá mas elementos para analizar si tiene o no razón el agraviado. Por lo regular la autoridad que conoce del recurso , puede tener mayor jerarquía de aquella que emitió el acto de molestia, pero no necesariamente debe ocurrir así.

II.- Problemática que se presenta en el trámite de resolución de recursos administrativos.

Actualmente el Código Fiscal de la Federación establece en el Artículo 116, que en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación, como un medio de defensa.

Cabe hacer la aclaración que en el artículo 120 del mismo Código, el contribuyente podrá a su elección, optar por intentar primeramente el recurso de revocación, o interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en contra de los actos mencionados anteriormente.

La problemática que se presenta al contribuyente o agraviado, es que al resultar el recurso administrativo un medio de defensa que se presenta ante la misma autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado, las resoluciones que la autoridad competente emite, resultan normalmente confirmatorias de los actos impugnados en esta vía y consecuentemente el agraviado tendrá que interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en contra de la última que se emitió; lo antes expuesto

resulta improcedente, ya que si como se ha afirmado el recurso administrativo, es un medio regulador, a través del cual la autoridad puede corregir sus propias resoluciones, cuando las mismas resultan evidentemente improcedentes, contrariamente a lo anterior la autoridad procede a confirmarlos, modificarlos, o en su caso mandarlos a la autoridad concreta que emitió el acto, para que corrija errores formales y emita otra que la sustituya, pero nunca otorgando la razón de fondo a los recurrentes, situación por la cual los afectados han de continuar defendiendo su interés legítimo mediante el juicio de nulidad presentado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, órgano administrativo que en su caso dictará la sentencia que conforme a derecho corresponda.

CAPITULO III

DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS

I.- Sustento Constitucional, Ubicación y Origen de los Tribunales Administrativos .

El término contencioso en sentido general significa contienda, litigio, pugna de intereses, por lo que deberá entenderse al procedimiento contencioso administrativo como el juicio seguido ante un órgano jurisdiccional, a fin de solucionar la pugna generada entre las partes respecto de cosas o derechos; y si se habla de actos administrativos, será entonces la contienda existente entre particulares y la Administración Pública.

Por otra parte, se debe considerar a los Tribunales Administrativos, desde dos puntos de vista, el formal y el material, con referencia al primero se actualiza, en razón de que se trata de órganos jurisdiccionales que se ubican en la estructura del **Poder Ejecutivo**; y por lo que respecta al punto material es que se encargan de resolver controversias administrativas.

La Constitución Federal, prevé la existencia de los Tribunales de la Contencioso Administrativo, en el artículo 73 fracción XXIX-H, mediante el cual el Congreso de la Unión, está facultado a expedir leyes que instituyan dichos tribunales "dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones."; y a nivel Estatal, el fundamento constitucional, es el 116 fracción IV de dicho Ordenamiento Supremo.

Ahora bien, en el aspecto formal tenemos que el Tribunal Fiscal de la Federación se trata de un órgano jurisdiccional que se ubica formalmente en la propia **Administración Pública Federal**, ya que así lo dispuso la Ley que lo creo, cuya exposición de motivos afirma: " El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo..."¹⁰; que tiene competencia administrativa, en lo general y en particular en materia fiscal federal y que no esta sujeto ni por orden de grado, ni jerarquía a la administración activa.

¹⁰ Ley de Justicia Fiscal. Exposición de motivos. Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936, pág. 2.

Lo anterior, debe de resaltarse, ya que si se ha de considerar que en nuestro sistema de gobierno existe una división de poderes, en legislativo, judicial y ejecutivo, donde se plantea la igualdad e independencia entre ellos, el hecho de no estar ninguno de ellos sometido al otro, no existe por tanto, la subordinación de un poder a otro; por lo tanto se concluye que el Poder judicial, sólo debe juzgar asuntos del orden común que se pugne entre los particulares, sin inmiscuirse por ende, en los dictados por la Administración.

Es importante precisar, que en sus orígenes la naturaleza jurídica del procedimiento de impugnación que se desarrolla ante el Tribunal Fiscal de la Federación, era simplemente, la de un Contencioso de Anulación y no de Plena Jurisdicción, entendiéndose por este último, como el que puede **ejecutar** sus propias sentencias, lo anterior con el concepto procesalista, condición que carece por completo el primero; y en el ámbito administrativo, será el Tribunal de Plena Jurisdicción, aquél que puede tomar el lugar de la autoridad y dictar en su sentencia la resolución que en Derecho proceda, resolución que no sólo anula la dictada por la autoridad, sino que toma el lugar de la que fue dictada por ésta, produciendo todos los efectos jurídicos inherentes a la misma, y por el contrario el Tribunal de simple

anulación solo podrá limitarse a declarar la validez o no de los actos combatidos.

En efecto, el Tribunal Fiscal de la Federación, no podía sustituir a la autoridad administrativa, ni dictar resoluciones que sólo a ésta última correspondían conocer, esto es de conformidad con la naturaleza jurídica que le otorgó la Ley de Justicia Fiscal, misma que precisó que " El contencioso que se regula, será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación ...el Tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de los actos o procedimientos..." ¹¹; esto es así, si se considera que el Contencioso de anulación pretende el restablecimiento de la legalidad violada, cuando la autoridad administrativa, en el ejercicio de sus funciones, ha actuado en exceso de poder, extralimitando las facultades otorgadas en la ley que regula el procedimiento en cuestión, situación que se evidencia, cuando el acto emitido, ha sido dictado por funcionario incompetente, por inobservancia de la ley, por indebida aplicación de la disposición debida y por desvío de poder.

¹¹ Ley de Justicia Fiscal. Exposición de motivos. Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936, pág. 3.

II.- Carácter Sui Genéris del Procedimiento Contencioso Administrativo, que se ventila en el Tribunal Fiscal de la Federación.

Se ha discutido en la doctrina acerca del carácter *sui generis* que guarda el procedimiento contencioso administrativo, que se ventila en el Tribunal Fiscal de la Federación, sin que actualmente exista una aceptación general al respecto, no olvidando con ello, que en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, se subraya que el contencioso que dicha ley regula, es el de anulación, como se precisó en el párrafo que antecede, siendo oportuno recalcar, que desde que se abrogó la ley en cita, por el Código Fiscal de la Federación, del 30 de diciembre de 1938, por disposición expresa de su artículo 2° transitorio, no existe en Derecho positivo ningún precepto que determine la naturaleza jurídica del Tribunal Fiscal.

Es de importancia, concretizar de manera sencilla, las principales diferencias que existen entre un tribunal de simple anulación y uno de plena jurisdicción.

- **FINALIDAD.**- En este aspecto el juicio de simple anulación, intenta buscar el mantenimiento de la legalidad; y en el de plena jurisdicción se pretende el reconocimiento

o reparación de un derecho subjetivo que en nuestro derecho positivo, tienen como vértice de inicio la Constitución Federal.

- **PROCEDIMIENTO.**- Los tratadistas concluyen que en lo que respecta al Tribunal de Simple Anulación, el juicio que ante él se ventila, el mismo consiste en un juicio simple, en el que la participación de la Administración, sólo se concreta a rendir un informe relativo a los actos impugnados; es decir no existe la manifestación en contra de los argumentos hechos valer por el administrado, y tiene su origen en el modelo francés; por el contrario en el juicio de plena jurisdicción, existe la participación de un demandante y un demandado, y es un proceso que cuenta con sus respectivas etapas, la de instrucción y de sentencia; y en él, los litigantes formulan acciones y excepciones, y aportan pruebas que prueben su dicho o las respectivas de descargo.

- **SENTENCIA.** - El de plena jurisdicción emite una sentencia de condena, y ordena que la misma se ejecute, a través de sus propios órganos especializados, ello en razón de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo conculcado; y por el contrario el de simple anulación solo se limita a declarar la validez o nulidad del acto, mediante

una declaración y la misma no puede ser ejecutada por el órgano que de ella emana.

Con lo antes dispuesto, se podrá concluir que el Juicio Contencioso Administrativo que regula el Código Fiscal de la Federación, también tiene el carácter de subjetivo o de plena jurisdicción, ya que está estructurado con los principios de un verdadero juicio procesal, en el cual el Tribunal Fiscal de la Federación, podrá emitir sentencias tanto declarativas como de condena, estas últimas emitidas a efecto de que se restaure la lesión que sobrevino al transgredir el derecho subjetivo del interesado, como en el caso de las sentencias dictadas en los en juicios iniciados por la devolución de impuestos pagados indebidamente y por las pensiones militares.

CAPITULO IV

SENTENCIAS QUE EMITE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

I.- Noción de sentencias.

Es indispensable realizar un análisis de lo que es una sentencia, para ese efecto realizaremos el estudio de su concepto, de sus requisitos formales y materiales, de su clasificación y de su concepto.

A) Definición de sentencia.

Chioyenda la define como: "La resolución del Juez que, acogiendo o rechazando la demanda, afirma la existencia o la inexistencia de una voluntad concreta de la ley, que garantiza un bien, o lo que es igual, respectivamente, la inexistencia o existencia de la voluntad de la ley deducida en juicio..."¹².

Para el Maestro Eduardo Pallares, la sentencia es el acto jurisdiccional por medio del cual el Juez resuelve las

¹² Becerra Bautista, José. El proceso civil en México.- Editorial Porrúa, S.A.- 15ª Edición, México, 1996, pág. 182, citado por.

cuestiones principales materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso; como se desprende existe conformidad entre los juristas, en que la sentencia es un acto jurisdiccional, por medio del cual el juez decide la cuestión principal ventilada en el juicio o algunas de carácter material o procesal que hayan surgido durante la tramitación del mismo.

La sentencia en general, es la resolución del Órgano Jurisdiccional que dirime, con fuerza vinculativa, una controversia entre partes.

El carácter definitivo de la sentencia, proviene de su naturaleza jurídica, misma que el Tribunal correspondiente la dicta, pues la posibilidad de modificarla deviene de un elemento externo: su impugnabilidad.

Por otra parte la sentencia ha sido estudiada por Couture como hecho, como acto y como documento.

Como hecho, la sentencia es un hecho humano, un acto jurídico nuevo, no existente antes de su realización.

Como acto, resulta emanado de los Agentes que deciden la causa o puntos sometidos a su conocimiento; el maestro

Eduardo Pallares, considera que esta separación, constituye una sutileza sin trascendencia, " pues el acto es al mismo tiempo hecho jurídico, en forma tal, que no es posible dividirlo sin desnaturalizarlo..."¹³.

Podemos decir que es la actividad mental del Juez que va aislando los conceptos y las situaciones, con base en el estudio que realizó de los argumentos y las pruebas hechas valer, es así que surge lo que se le considera la **génesis lógica** de la sentencia.

Se concluye que la sentencia, es el acto en el que se emite un juicio sobre la conformidad o no de la pretensión con el derecho objetivo.

Como documento es la pieza escrita, emanada del Tribunal en la que se contiene el texto de la decisión emitida.

B) Requisitos formales y materiales de la sentencia.

Toda sentencia debe siempre satisfacer requisitos de forma y fondo; los requisitos formales son aquellos requisitos de estructura.

¹³ Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, S.A., 22ª Edición, México, 1996, pág. 725.

La estructura de toda sentencia presenta estas cuatro secciones:

1.- **El preámbulo o identificación.**- En el deben vaciarse todos los datos que sirvan para identificar plenamente el asunto.

2.- **Resultados o narración.**- Son las consideraciones de tipo histórico descriptivo, en las cuales se relatan los antecedentes del asunto, refiriendo a la posición de cada una de las partes, sus argumentaciones, las pruebas ofrecidas.

Es la exposición de los hechos acontecidos durante el procedimiento, o sea la síntesis de los puntos a través de la demanda, contestación, los medios de prueba ofrecidos y desahogados por cada parte, los problemas jurídicos planteados y las incidencias que van a ser materia de la resolución.

3.- **Considerandos.**- Se trata de la parte medular de la sentencia, ya que es aquí donde el Juez llega a las conclusiones, resultado del análisis y de la confrontación hecha entre las pretensiones del actor y las resistencias

del demandado, valiéndose para ello de todas las pruebas vertidas por éstos, la aplicación de la norma abstracta a las situaciones de hecho planteadas por las partes.

Es decir son el resultado de las reflexiones que hizo el juzgador, tomando en cuenta las pruebas y alegatos de las partes en conflicto, en concordancia con los fundamentos aplicables al caso en concreto.

4.- Puntos resolutivos.- Es aquí donde en forma muy concreta se precisa el sentido de la resolución; si ésta es favorable al actor o al demandado, si existe condena y cual es ésta, se precisa también el plazo para su cumplimiento. Es la conclusión lógica que resuelve la motivación de la sentencia, con base en su parte narrativa.

Requisitos materiales o de fondo.

Son los aspectos esenciales de contenido que toda sentencia debe tener, que son de acuerdo con De Pina y Castillo Larrañaga: congruencia, motivación y exhaustividad.

14

¹⁴ De Pina Rafael y Castillo Larrañaga José, Instituciones de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A., aumentada por Rafael de Pina Vara, 21ª Edición, México 1995, pág., 326.

a).- Congruencia, se refiere a la relación o correspondencia que debe existir entre lo aducido por las partes y lo considerado o resuelto por el Tribunal.

b).- Motivación, se hace referencia a la obligación que tiene toda autoridad de expresar claramente las razones y fundamentos de su resolución; esto tiene soporte constitucional en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, el que consagra el derecho de todo gobernado a que todo acto de autoridad que restrinja su esfera jurídica y económica, tenga que emanar de autoridad competente y ésta deba fundar y motivar sus actos; esto es, que la autoridad está obligada a expresar los preceptos o principios jurídicos en los que funda su actuación (fundamentación) y los motivos o razonamientos, que la lleven a aplicar esos principios jurídicos al caso en concreto (motivación).

c).- Exhaustividad de la sentencia, este requisito es una consecuencia de los anteriores; se refiere a que el juzgador debe resolver respecto de todas las cuestiones planteadas por las partes y sólo sobre éstas. Analizando todos y cada uno de los medios de prueba ofrecidas por éstas.

C) Clasificación de las sentencias

Se ha clasificado a las sentencias en declarativas, constitutivas y de condena; aunque esta clasificación no ha sido admitida en forma unánime por la doctrina, ya que diversos autores la han impugnado.

Hay quien la ha aumentado, como Eduardo Pallares que incluye a las preservativas, Kisch en Alemania, habla de sentencias determinativas y hay quienes las reducen o combinan en distintas formas, lo cual no ha influido en los legisladores mexicanos, así encontramos que el Código Federal de Procedimientos Civiles sólo habla de la siguiente clasificación:

La Sentencia Declarativa, es la que se limita a reconocer o negar valor legal de una pretensión. Tiene por objeto único determinar la voluntad de la ley en relación al objeto deducido en juicio por las partes.

Tales sentencias derivan del ejercicio de acciones declarativas que tienden precisamente a clarificar un estado de incertidumbre derivado de la norma jurídica o de su aplicación.

La Sentencia Constitutiva, constituir jurídicamente significa crear, modificar o extinguir relaciones de derecho, lo que hace que el derecho surja como una norma positiva, se transforme o desaparezca; así en el derecho civil podemos decir del divorcio, en el cual la resolución va hacia el pasado y altera o destruye lo realizado, debemos aclarar que no es el juzgador el que origina o crea las razones de la modificación o alteración, pero si es quien la lleva a cabo y es con la sentencia constitutiva con la que se presenta la alteración en forma material.

La sentencia constitutiva es aquella que produce el efecto inmediato de crear, modificar o extinguir una relación contradicha; creando situaciones jurídicas nuevas derivadas de la sentencia, lo que se produce desde el momento en que la sentencia pasa en autoridad de cosa juzgada. Esto acontece o bien cuando no existe norma abstracta aplicable y es el juez el que crea el derecho a través de la sentencia, o bien, cuando a consecuencia del fallo, se crean estados jurídicos diversos a los existentes antes del juicio.

Es importante aclarar que no es el juzgador quien da o quita el valor de las resoluciones jurídicas, sino que son

las circunstancias jurídicas las que establecen los hechos cuya adecuación al tipo legal producen validez o invalidez de la relación concretada en el acto jurídico atacado.

La Sentencia de Condena, es la resolución que impone una prestación a cargo del vencido, ésta prestación proviene, no de la voluntad del juzgador ni como consecuencia del proceso, sino que resulta de la aplicación directa de la norma al caso en concreto .

La sentencia de condena se clasifica en tres tipos de **dar, de hacer y de no hacer**. Aunque en todas ellas se finca una prestación a cargo del vencido, es en la de dar donde hay una transmisión de bienes, en las de hacer una realización de una obra y en las de no hacer una abstención.

La única sentencia susceptible de realización coactiva es la de condena de dar, ya que las otras dos, en caso de incumplimiento voluntario, se resuelven en indemnización de cantidad líquida que puede ser objeto de ejecución.

D) El Objeto de la Sentencia

El objeto de la sentencia es dar una interpretación imperativa a las pretensiones en debate, por que si solo

hubiera una pretensión, como en el Recurso Administrativo de Revocación, lo que se hace es el aplicar el Derecho autoritariamente, limitándose a contestar al particular lo que ley ordena, según lo entienda o lo quiera entender la autoridad administrativa y este probado ante ella.

Interpretar esa resolución de la autoridad administrativa, frente la pretensión opuesta del particular, es lo que motiva la instauración del proceso fiscal, en el cual la Sala, que se constituye como el Tercero Imparcial, juzga los dos puntos de vista, y de entre ellos, obtiene una resolución.

Se trata de un acto imperativo, porque la sentencia no puede quedar a la voluntad de cualquiera de las partes; si ello no fuera así, el tercero imparcial sería un simple mediador, un amigable componedor, un arbitro o asesor, pero dejaría de ser una autoridad cuya competencia específica es imponer el derecho sobre las partes en contienda.

II.- Clases de Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación

La justicia administrativa federal en México, actualmente sigue un sistema mixto.

A efecto de ilustrar lo anterior diremos que adquiere ciertos caracteres del sistema Angloamericano, ya que son los órganos judiciales, los encargados de revisar jurisdiccionalmente los actos o resoluciones de las autoridades administrativas; en esta parte se ha de agregar, que por su naturaleza, el Tribunal Fiscal de la Federación, se encuentra comprendido en la Administración Pública Federal, por lo tanto sí resultan susceptibles de revisión, llamémosle así, a las sentencias que por su contenido y alcance han conculcado las garantías contempladas en la Constitución Federal, y en tal virtud será competencia de los Tribunales Judiciales Federales su conocimiento, de conformidad con los artículos 103 y 107 de dicho ordenamiento general.

Por otra parte, se observa que el Contencioso Tributario que se ventila ante las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, en ciertos casos, adquiere tintes del sistema Continental Europeo o Francés, el cual se tiene por aceptado

por los estudiosos, como un sistema de simple anulación, y que por tanto se han de limitar a emitir una sentencia declarativa.

En primer lugar, es importante señalar que al Tribunal Fiscal se le han atribuido facultades de anulación o de ilegitimidad, por la ley que le dio origen, en el año de 1936, tal y como se ha afirmado en el presente estudio.

Sin embargo, resulta conveniente, a efecto de comprender, las clases de sentencias que emiten las Salas, si son declarativas o de condena, será necesario determinar qué se entiende por sentencia declarativa y qué por una sentencia de condena, situación que ya ha sido mencionada anteriormente, por lo que en este apartado nos limitaremos a señalar las principales diferencias doctrinarias, entre la sentencia declarativa y la de condena, que según el maestro Margain Manautou, en su obra "De lo Contencioso Administrativo de anulación o de ilegitimidad", concluye que son las siguientes:

a) La sentencia declarativa produce el efecto de determinar el derecho; la sentencia de condena además de este efecto, produce también el efecto de constituir título para la realización forzosa de la resolución declarativa.

b) En la sentencia declarativa, la pretensión del actor, si es procedente, sólo se refuta como existente; y en la sentencia de condena se declara en forma expresa cómo deben de satisfacerse dichas pretensiones.

c) La sentencia declarativa afirma un derecho a la pretensión; la sentencia de condena comprueba un derecho, además de que obliga también a ser satisfecho.

d) La sentencia declarativa afirma solo el derecho, la sentencia de condena afirma que este derecho debe ser cumplido o satisfecho.

e) De la sentencia declarativa no puede derivarse una ejecución forzosa; la sentencia de condena puede dar lugar a una ejecución forzosa.

f) La sentencia declarativa es un puro juicio lógico; la sentencia de condena es un juicio lógico, más un acto de voluntad.¹⁵

¹⁵ Cfr. Margain Manautou, Emilio. De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad. 4a. edición aumentada, Editorial Porrúa S.A., México, 1991, pág. 286.

De las anteriores diferencias, entre lo que debe entenderse por una sentencia declarativa y una sentencia de condena, y de conformidad con la posición que se ha afirmado, en el sentido de que el Tribunal Fiscal de la Federación, dicta sentencias que en algunos casos tienen características de ser de simple anulación y en otros casos dichas características alcanzan los elementos esenciales de un contencioso de plena jurisdicción, es necesario concluir que el Tribunal Fiscal dicta sentencias, que en algunos casos son declarativas y en otras las resoluciones llegan a reunir algunos elementos de las sentencias de condena.

No obstante lo anterior, tanto las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, como los Juzgados de Distrito y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han reiterado en forma sistemática, que el Tribunal Fiscal de la Federación emite únicamente sentencias declarativas.

Es importante mencionar que lo sostenido en ese sentido resulta incierto, en virtud de que existen casos específicos en que las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación, constituyen verdaderos pronunciamientos de condena, como el que deriva de la sentencia que favorece la

pretensión del particular a la devolución de un pago indebido.

Por ello se tendrá que admitir en este supuesto, que de la simple resolución que se dicte, si bien no puede derivar una realización forzosa, sí se establece la restitución del pago, como único medio para la realización de la pretensión del actor; por lo que, se insiste en que no todas las sentencias dictadas por dicho Tribunal tienen las características imputables a las sentencias declarativas. En tal circunstancia se considera que resulta necesario que se adecúe la naturaleza jurídica del Tribunal Fiscal, otorgándole expresamente la facultad de plena jurisdicción, y siendo éste el caso, su naturaleza estaría acorde con las necesidades administrativas que requiere el país, ya que con ello se evitarían costos innecesarios tanto al Estado como a los administrados; esto sería así, considerando que el ejemplo a estudio queda supeditado a que la autoridad efectivamente cumpla con la orden de restituirle el pago indebido al contribuyente afectado, además de bonificarle la actualización que en su caso se hubiese generado respecto del crédito controvertido.

Ahora bien, es de resaltar que en razón de que el Tribunal Fiscal de la Federación, no tiene otorgadas las

facultades de un contencioso de plena jurisdicción, se puede llegar a concluir que no podría emitir **sentencias constitutivas**, cuando se trata de resoluciones que provienen de un procedimiento administrativo, del cual resultó un crédito fiscal o la negativa de devolución del pago de lo indebido, entendiendo por un procedimiento administrativo a aquél conjunto de actos realizados por una entidad de la Administración Pública Federal, que concluyen con la emisión de una acto o resolución administrativa.

En efecto, esto es así tomando en cuenta que la sentencia constitutiva, acontece cuando no existe norma abstracta aplicable y es el juez el que crea el derecho a través de la sentencia, o se crean estados jurídicos diversos a los ya existentes antes del juicio, se podría abundar al respecto, en el sentido de que si bien el Tribunal goza de la facultad de emitir sentencias restitutorias en materia de responsabilidad de los servidores públicos, pensiones militares, y devolución de pago realizados indebidamente, también lo es que las mismas deben ser consideradas como sentencias de condena, ya que en la especie fincan a la demandada, la obligación de restituir el derecho reclamado, en caso de que la autoridad sea vencida.

Existe actualmente, un caso de excepción, cuando se permite al Tribunal Fiscal de la Federación, el dictar una sentencia **constitutiva**, que es el supuesto que se prevé en el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, en concordancia con el artículo 11 fracción X, de la ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en el que se precisa, que tratándose de un procedimiento administrativo disciplinario, del cual se haya responsabilizado a un servidor público de haber cometido una falta, que haya causado daños y perjuicios a los particulares, éstos podrán acudir a la Dependencia o la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, para que ellas reconozcan la responsabilidad de indemnizar al ofendido, en cantidad líquida y en consecuencia ordenar el pago correspondiente; y si en el caso, el órgano del Estado niega la indemnización, o si el monto no satisface al reclamante, éste podrá acudir en la vía administrativa ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual tendrá la facultad de determinar el monto de la indemnización en favor del afectado; sin embargo dicha facultad, también resulta cuestionable, ya que la misma queda supeditada a una recomendación que realice la Comisión de los Derechos Humanos, para su procedencia.

III.- Efectos de las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con las causales de anulación de las resoluciones administrativas, que prevé el Código Fiscal Federal.

Una vez establecidas las clases de sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, procederemos a analizar el numeral que las establece.

El artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, prevé lo siguiente:

" La sentencia definitiva podrá:

"I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

"II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

"III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales."

Ahora bien en el **primero** de los casos, respecto al reconocimiento que haga el Tribunal de la Legalidad de la resolución impugnada, es importante subrayar, que el mismo entraña la aprobación del Órgano Jurisdiccional, de que el acto o procedimiento administrativo sujeto a controversia, ha sido emitido conforme a derecho, es decir existe la aceptación de que la autoridad ha probado los hechos que motivaron el acto combatido, tal y como lo prevé el artículo 68 del Código Tributario Federal, tomando en consideración que los agravios hechos valer por la parte actora, resulten infundados y carezcan de la relevancia jurídica suficiente para declarar la ilegalidad de los mismos, es decir que el actor no demuestre los extremos de acción, tal y como lo previene el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Es importante apuntar que el Tribunal sólo puede resolver conforme a la litis efectivamente planteada, misma que se integra con la resolución o procedimiento impugnado, así como la demanda de nulidad y la contestación de la misma, y en algunos casos la ampliación a la demanda y su respectiva refutación por parte de la autoridad señalada como demandada en el juicio.

Ahora bien en el **primero** de los casos, respecto al reconocimiento que haga el Tribunal de la Legalidad de la resolución impugnada, es importante subrayar, que el mismo entraña la aprobación del Órgano Jurisdiccional, de que el acto o procedimiento administrativo sujeto a controversia, ha sido emitido conforme a derecho, es decir existe la aceptación de que la autoridad ha probado los hechos que motivaron el acto combatido, tal y como lo prevé el artículo 68 del Código Tributario Federal, tomando en consideración que los agravios hechos valer por la parte actora, resulten infundados y carezcan de la relevancia jurídica suficiente para declarar la ilegalidad de los mismos, es decir que el actor no demuestre los extremos de acción, tal y como lo previene el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Es importante apuntar que el Tribunal sólo puede resolver conforme a la litis efectivamente planteada, misma que se integra con la resolución o procedimiento impugnado, así como la demanda de nulidad y la contestación de la misma, y en algunos casos la ampliación a la demanda y su respectiva refutación por parte de la autoridad señalada como demandada en el juicio.

Por lo que, al reconocer la validez de la resolución combatida, lo que hace es disponer el camino a la autoridad para que lleve a cabo la respectiva ejecución o procedimiento coactivo, que resulte procedente a efecto de hacer efectivo el interés fiscal controvertido, esto es, únicamente si el particular no intenta la vía del juicio de garantías, pues en tal caso, el efecto de la sentencia quedaría pendiente hasta que la autoridad judicial dictara conforme a derecho la resolución definitiva.

En esta **primera fracción**, no existe duda alguna en cuanto al cumplimiento que la autoridad deba llevar a cabo respecto de una sentencia declaratoria de validez, pues en ella se deja expedito el camino para que la propia autoridad conforme a sus facultades y atribuciones, ejecute o mande ejecutar la resolución declarada válida.

En la **segunda fracción** del mencionado artículo 239 del Código Tributario en cita, cuando el Tribunal dicta sentencia declarando la nulidad de la resolución impugnada, es de considerarse que el acto administrativo no fue dictado conforme a derecho, o bien, que el procedimiento administrativo esta viciado de nulidad desde su origen, razón por la que se logra desvirtuar la presunción de validez a que se contrae el artículo 68 del mismo Código

Fiscal mencionado, es decir, que se ha concluido que efectivamente el particular probó que los hechos que motivaron su demanda, resultaron ilegales o improcedentes tal y como lo establece el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En el presente caso, se han actualizado las fracciones I ó IV de las causales de anulación, establecidas en el artículo 238 del Código Tributario Federal, que dispone lo siguiente:

"Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

"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 afecten 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 aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

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

Cabe hacer mención en esta parte, que actualmente existe una reforma, la cual permite al Tribunal que por oficio, declare la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución, lo anterior considerando que resultan ser de orden público dichas condiciones; lo anterior en términos de lo previsto en el último párrafo del precepto legal en estudio.

Ahora bien, el caso que nos ocupa, es el concerniente a la hipótesis normativa relativa a la declaración de nulidad lisa y llana, es decir sin hacer mención de efecto alguno a

la nulidad decretada. Por lo cual la autoridad demandada, cumplimentará la sentencia al dejarse sin efecto alguno el acto o procedimiento administrativo viciado de nulidad, es decir deberá obedecer su actitud, tal y como si el acto declarado nulo, no hubiera sido dictado jamás.

Por otra parte en el caso de la tercera fracción del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, cuando se declara la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, es necesario señalar lo siguiente:

En primer término, se debe apuntar que con esta disposición la ley establece facultades que se atribuyen a un contencioso de plena jurisdicción al disponer: " **debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla...**".

Lo que implica en cierta forma, la posibilidad jurídica de que sea el Tribunal, el que dicte instrucciones a las autoridades, a efecto de cumplimentar su sentencia, siempre y cuando se trate de alguno de los supuestos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, lo cual a todas luces permite concluir, que se exceden los efectos jurídico-materiales de un estricto contencioso de simple anulación.

En segundo término, el Tribunal al emitir las sentencias para efectos y consignar como deberán de ser cumplidas, sustituye en forma indebida a nuestro juicio, a la autoridad fiscal, sin respetar la naturaleza que se le atribuyó al Tribunal originalmente, como Órgano Jurisdiccional de simple anulación.

Asimismo, como el Tribunal Fiscal no es un Órgano de Justicia que cuente con **toda** la naturaleza de **plena jurisdicción**, al declarar la nulidad para efectos, deja en ocasiones al **libre arbitrio** de la autoridad que actitud debe tomar, para cumplir el fallo dictado, sin embargo debemos recordar que el Tribunal actualmente cuenta con la competencia para conocer controversias sobre la ejecución de sus fallos, tal y como se establece en el artículo 239-B del Código en comento.

Ahora bien, con lo anterior se verifica que el Tribunal fiscal tiene las características de ser un Órgano de plena jurisdicción, sin embargo subsiste la carencia de facultades para modificar o reformar, ya sea parcialmente o en forma total el acto o procedimiento administrativo impugnado, es decir, que no existe la posibilidad jurídica de que sea el Tribunal el que modifique la esencia del acto, para que éste

no quede supeditado a la voluntad o arbitrio de la autoridad administrativa, y así no se rebase el derecho.

Cabe señalar en esta parte, que si bien existe actualmente la posibilidad de que el Tribunal Fiscal de la Federación, tratándose de resoluciones dictadas en recursos administrativos, podrá modificar los actos recurridos emitidos por autoridades administrativas, tal y como lo prevé el último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación; también lo es que en mi opinión el mismo carece de efectividad procesal, ya que en todo caso dicho tribunal tendría que realizar el estudio contable del que se derivó el acto primario combatido, situación que en el caso resultaría evidentemente improcedente, ya sea que por una parte, se tendría que hacer uso de personal auditor fiscal competente, y en tal virtud se devengaría un gasto adicional de recursos financieros a cargo de la Federación; y por otra parte no resulta idóneo, dada la naturaleza jurídica de dicho órgano, el cual en esas consideraciones se limitará a dictar una sentencia para efectos, haciendo uso de la facultad que le otorga el artículo 239 fracción III del Código en comento, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla.

Por último, es de comentar que en algunos casos las autoridades no cumplen adecuada y substancialmente con las indicaciones que se vierten en una sentencia para efectos, dejando al particular, en la posibilidad jurídica de agotar, por una sola vez, la instancia de queja ante la Sala Instructora, para lograr el cumplimiento de la sentencia ordenada en los términos en que se emitió, tal y como lo contempla el artículo 239-B, del multicitado Código Fiscal Federal.

Lo anterior constituye a nuestro juicio, una carga excesiva para el gobernado, quien tendrá que promover la instancia de queja, para hacer valer derechos que ya le han sido reconocidos en sentencia firme, por Tribunal competente, situación que de modo alguno, obedece a causas que se han de imputar a la autoridad.

Ahora bien, es de indicar además, que tratándose de Recursos administrativos, es el Tercer y último efecto en donde se actualiza la problemática en que incurre, en múltiples ocasiones, la Autoridad administrativa que emitió la resolución recaída al recurso administrativo interpuesto, sobreviniendo en consecuencia un exceso o defecto al momento de cumplimentar la sentencia en cuestión.

Esto resulta ser así, cuando la sentencia por cumplimentar, no resulta del todo clara y concreta; y el otro supuesto a estudio se actualiza al cumplimentarse sentencias que aún no han adquirido la firmeza necesaria, por haberse interpuesto algún recurso en su contra, que suspende el cumplimiento de aquella hasta en tanto no se emita una resolución definitiva.

IV.- El cumplimiento de las sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación

Quando se trata de sentencias por cumplimentar, en materia de recursos administrativos, en ocasiones me he percatado durante mi experiencia laboral, que una vez efectuado el estudio a la sentencia dictada para determinados efectos, se observa que no es del todo clara y concreta; ya sea por que ordena a la autoridad, que le dé valor a determinadas pruebas documentales, cuando en la especie, la litis planteada, se dirigía a otras causales de anulación del acto recurrido, lo que se comprueba con el estudio del siguiente caso:

La Primera Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de Nulidad N° 729/95, dictó sentencia con fecha 30 de octubre de 1995, habiendo resuelto lo siguiente : *"III.- Se declara la nulidad de la de la resolución contenida en el oficio No. 325-A-VIII-2-C-63699 de fecha 25 de octubre de 1994, para los efectos precisados en la última parte del considerando Cuarto de este veredicto.*

CUARTO.- ...procede se declare la nulidad de la resolución impugnada por actualizarse las causales de ilegalidad establecidas en el artículo 218 fracciones II y IV del Código

Fiscal de la Federación, para el efecto de que se deje insubsistente y en su lugar se emita una nueva debidamente fundada y motivada en la que se tome en cuenta que mediante oficio No. 102-A-10-III-A-4-63791 de fecha 9 de noviembre de 1993, jamás se requirió a la hoy actora presentara la documentación e información relativa al pedimento de importación 0587-0011481; y por lo que toca al mismo pedimento, se tome en cuenta que la actora comprueba haber solicitado el cambio de la importación de la mercancía amparada por dicho pedimento: de temporal a definitiva mediante escrito de fecha 11 de julio de 1994 dirigido al Tesorero de la Federación habiendo cubierto la cantidad de N\$55,522.00 (y 53,468.00 por el pedimento 842-0002729 de fecha 14 de noviembre de 1990, que junto con el primero hacen un total de N\$108,990.00), mediante recibo oficial G5388732 de fecha 24 de agosto de 1994, dejándose a salvo las facultades de la autoridad para que determine si era o no procedente la solicitud de cambio de régimen y si la cantidad enterada por dicho concepto es o no la correcta, ordenándose además la aplicación definitiva de la cantidad ya pagada al crédito fiscal que resulte en su caso...."

Como se desprende del caso transcrito, en primer lugar, resulta que la sentencia en cuestión establece como causal de anulación, el que, la resolución recurrida, proviene de un procedimiento viciado que afectó las defensas del

particular, pues en la especie, la autoridad mediante oficio No. 102-A-10-III-A-4-63791 de fecha 9 de noviembre de 1993, jamás le requirió a la actora que presentara la documentación e información relativa al pedimento de importación 0587-0011481.

Lo indebido de dicha sentencia, resulta que la Juzgadora, vierte argumentos que no tienen relación causal entre lo sostenido por la autoridad responsable en el acto impugnado, ya que sostiene que deberá tomarse en cuenta *"que la actora comprueba haber solicitado el cambio de la importación de la mercancía amparada por dicho pedimento: de temporal a definitiva mediante escrito de fecha 11 de julio de 1994 dirigido al Tesorero de la Federación, mediante recibo oficial G5388732 de fecha 24 de agosto de 1994.. "*, y además consigna que se dejan a *"salvo las facultades de la autoridad"* para que determine si era o no procedente la solicitud de cambio de régimen y si la cantidad enterada por dicho concepto es o no la correcta.

Lo anterior tiene como consecuencia lógica, que a efecto de cumplimentar la sentencia en cuestión, respecto del recurso administrativo, debió sobrevenir la nulidad lisa y llana, dado que conforme a la premisa señalada en primer término, efectivamente el acto en esa vía recurrido,

resultaba del todo improcedente, ya que a la contribuyente se le había solicitado que comprobara el correcto cumplimiento de las obligaciones en materia de comercio exterior, respecto de los pedimentos que se señalaban en el oficio No. 102-A-10-III-A-4-63791 de fecha 9 de noviembre de 1993, entre los cuales no se encontraba precisado el pedimento de importación 0587-0011481.

Sin embargo, al pronunciarse la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, en el sentido de que se dejan a salvo las facultades de la autoridad fiscalizadora, concurren otros elementos, que de analizarse, resultan contradictorios, ya que en el caso en cita, al consignar el último efecto, permite entonces a la autoridad concedora del recurso administrativo en cuestión, a que su resolución se dicte para el efecto de que la fiscalizadora, verifique si es o no procedente la solicitud de cambio de régimen que realizó la actora y si la cantidad enterada era o no la correcta, siempre claro, aplicando la cantidad pagada al crédito fiscal que resulte en su caso; situación que como se desprende de la primera causal de ilegalidad, resulta contradictoria y a todas luces improcedente, en razón de que con ello se podría causar perjuicio económico al contribuyente, todo ello derivado de una sentencia en la

que no se precisó con claridad la forma y términos en que la autoridad debió cumplirla.

En este sentido, es prudente mencionar, que conforme al artículo 239-C del Código Fiscal de la Federación, cualquiera de las partes, puede promover la aclaración de sentencia definitiva dictada por el Tribunal Fiscal Federal, dentro del plazo de 10 días siguientes a áquel en que surta efectos su notificación, cuando se estime que resulta contradictoria, ambigua u oscura; sin embargo lo anterior, en ocasiones, tratándose de la autoridad, ésta no solicita la aclaración de sentencia, en virtud de que el área que se encarga de la defensa del juicio, se limita a verificar si la sentencia dictada, cumplió con los elementos esenciales que son congruencia, motivación y exhaustividad, y que en caso de que exista inconsistencia en alguno de estos aspectos, no se encuentren limitadas las facultades de la autoridad, y que por ende no se cause perjuicio al fisco federal, ya que al fin, es a él a quien representan, lo anterior se deberá entender, que siendo el caso de que una sentencia presente las inconsistencias mencionadas, será en siempre de los casos, el particular el perjudicado, y en tal razón tendrá él, que solicitar la aclaración de sentencia a que alude el precepto legal en cita.

Ahora bien, por lo que hace al segundo problema, que se le presenta a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, es cuando se abocan a cumplimentar sentencias que en algunas ocasiones no han adquirido firmeza, debido a que se interpuso algún otro medio de defensa, por cualquiera de las partes, y que por tanto se ha suspendido el cumplimiento de la sentencia dictada, lo anterior obedece a que en la práctica existe una ineficaz comunicación entre las áreas respecto de las sentencias, así como el estado procesal que guardan los juicios en cuestión.

La primera de las áreas, que en mi opinión son las responsables de los daños y perjuicios que se ocasionan, son las Subadministraciones de lo contencioso "1" y "2", que conforme al vigente Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, tienen la representación de dicha Secretaría, en los juicios seguidos ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por actos o resoluciones administrativas dictadas por las Administraciones Locales, adscritas a la Subsecretaría de Ingresos dependiente de la Secretaría en cita, lo anterior en términos del artículo 111, apartado C), fracción XIV a la XX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda vigente; y la segunda autoridad que pudiera también llamarse responsable lo es la Subadministración de resoluciones "2", la que conforme al

Ahora bien, por lo que hace al segundo problema, que se le presenta a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, es cuando se abocan a cumplimentar sentencias que en algunas ocasiones no han adquirido firmeza, debido a que se interpuso algún otro medio de defensa, por cualquiera de las partes, y que por tanto se ha suspendido el cumplimiento de la sentencia dictada, lo anterior obedece a que en la práctica existe una ineficaz comunicación entre las áreas respecto de las sentencias, así como el estado procesal que guardan los juicios en cuestión.

La primera de las áreas, que en mi opinión son las responsables de los daños y perjuicios que se ocasionan, son las Subadministraciones de lo contencioso "1" y "2", que conforme al vigente Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, tienen la representación de dicha Secretaría, en los juicios seguidos ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por actos o resoluciones administrativas dictadas por las Administraciones Locales, adscritas a la Subsecretaría de Ingresos dependiente de la Secretaría en cita, lo anterior en términos del artículo 111, apartado C), fracción XIV a la XX, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda vigente; y la segunda autoridad que pudiera también llamarse responsable lo es la Subadministración de resoluciones "2", la que conforme al

artículo 111, apartado C), fracción V, del Reglamento Interior citado, se encarga de resolver recursos administrativos; lo anterior es de vital importancia si se ha considerado que en nuestro Estado Mexicano, debe de prevalecer la Justicia Administrativa, otorgándose así la seguridad jurídica a los gobernados, situación que en ocasiones no se cumple, ya que al no comunicarse debidamente las distintas áreas respecto del estado que guardan los juicios promovidos por los contribuyentes, se incurre en exceso en perjuicio del afectado, ya que se podría considerar que el cumplimiento a una sentencia que no ha quedado firme, conculca evidentemente en perjuicio de los gobernados las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, contempladas en nuestra Carta Magna.

En efecto, con base en la experiencia, me he percatado que lo anterior ocurre en demasiadas ocasiones, y como ejemplo basta el siguiente: una contribuyente, con fecha **24 de junio de 1994**, promovió ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la nulidad de la resolución contenida en el oficio No. 102-A-10-IV-C-3775, de fecha **25 de agosto de 1993**, emitida por esa Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan, misma que puso fin al Recurso Administrativo de Revocación interpuesto en contra de la diversa resolución contenida en el oficio N°. 102-A-10-2-E-

1-48188, de fecha 15 de julio de 1992, a través del cual se determinan créditos fiscales a cargo de la contribuyente; La resolución citada en primer término se dejó sin efectos a fin de que la **autoridad fiscalizadora** competente emitiera otra que la sustituyera, en la que tomara en cuenta las pruebas aportadas y los argumentos vertidos por la recurrente, pronunciándose al respecto la autoridad resolutora solo en lo que correspondía a un agravio, es decir no dio contestación a los demás agravios hechos valer por la ocursoante; ahora bien, por no estar de acuerdo con esta última resolución, la contribuyente impugnó su legalidad vía juicio de nulidad.

En la sentencia en comento, la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, en el Juicio de Nulidad No. 8226/94, emitió resolución en fecha 12 de diciembre de 1995, habiendo resuelto lo siguiente:

"II.- Se declara la nulidad de la resolución impugnada misma que ha quedado precisada en el resultando Primero de este fallo, oficio N°. 102-A-10-IV-C-3775, de 25 de agosto de 1993, para los efectos indicados en el considerando último del mismo .

"Es procedente declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que la autoridad demandada emita

otra en la que se aboque de todos los agravios hechos valer por el recurrente y resuelva conforme a derecho proceda."

Sin embargo, lo que ocurrió, no tiene explicación lógica, ni jurídica, ya que la **autoridad fiscalizadora** competente, previo a la emisión de la sentencia en cita, procedió en cumplimiento a la resolución dictada en el recurso a emitir otra diversa, en la que tomo en cuenta, las pruebas rendidas en la instancia del recurso, así como el único argumento que sirvió de base a efecto de declarar la revocación para efectos, esto ocurrió mediante el oficio N° 324-A-VIII-5-III-B-4-17024, de fecha 23 de marzo de 1995, y con esta fecha se podrá verificar que si hubiese la debida comunicación entre las áreas, se podría haber impedido la emisión de esta última resolución, situación que no ocurrió.

Ahora bien, a la fecha en que se procedió a dar debido cumplimiento a la sentencia dictada por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, por parte de la Subadministración de resoluciones "2", de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan, que conforme al artículo 111, apartado C), fracción V, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es la facultada de resolver recursos administrativos; nos encontramos que materialmente estaba

impedida, para cumplimentar la sentencia, más no así jurídicamente, ya que la sentencia había quedado firme y en tal virtud se obligaba a dictar otra en cumplimiento de la sentencia en cita; consecuentemente se estaba en presencia de un impedimento material, que se actualizó en virtud de que la autoridad fiscalizadora, había ya emitido otra resolución en cumplimiento de la ordenada en el recurso.

No obstante lo acontecido, se procedió a cumplimentar la sentencia de mérito, y por tanto a resolver el recurso administrativo de revocación, intentado en contra de la resolución primaria, replicando cada uno de los agravios manifestados por la ocursoante, y tomando en consideración todas las pruebas ofrecidas, enderezando el asunto a fin de que no resultara contradictoria con la expedida por la autoridad fiscalizadora.

Cabe mencionar en esta parte, que según la adición que sufrió el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, mediante el Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, vigente a partir del 1° de enero de 1996, el Tribunal Fiscal Federal, sí cuenta con elementos suficientes, para pronunciarse sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no se satisfizo

ESTA TESIS NO DEBE

el interés jurídico de la recurrente, lo anterior en términos del último párrafo del propio artículo citado.

Lo que evidentemente resulta ajustado a derecho y en ocasiones conveniente, ya que como se ha comprobado, la autoridad emisora del recurso, en múltiples casos, no contesta todos los agravios que se hicieron valer en contra del acto recurrido, lo que no resulta procedente para los intereses particulares y por ende contraviene lo dispuesto por el artículo 132 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, mismo que prevé que *"la resolución del recurso se fundara en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente..."*; que si bien establece en la última parte del párrafo en cita que *"cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto..."*; el mismo se aplicará cuando proceda declarar la nulidad lisa y llana, ya que se sobreentiende que esa fue la intención del legislador en este párrafo, en razón de que específicamente tratándose de estos casos, resultaría irrelevante replicar los demás argumentos hechos valer por los recurrentes; sin embargo, en la práctica la autoridad aplica en su beneficio lo preceptuado en dicho ordenamiento legal, en virtud de que respecto de actos administrativos, los cuales procede, por decir un ejemplo, se reponga el

procedimiento de comprobación de facultades, sólo se limita a contestar un agravio, sin replicar los demás, todo ello con la finalidad de no otorgar al recurrente, diversos conceptos de interpretación, o elementos de defensa valiosos, ya que el ocurso está prevenido de las replicas, que en su caso, la autoridad podría hacer valer respecto del mismo asunto impugnado, una vez que se haya repuesto el procedimiento en controversia y se interponga el medio de defensa correspondiente, lo que de ninguna forma conviene a la autoridad.

PROPUESTAS DE SOLUCION

1.- El problema que ofrece el exacto cumplimiento a una sentencia que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, encuentra su punto crítico, cuando la misma declara la nulidad para efectos, pues en tal caso se disponen en forma expresa en la ley, la facultad de dictar instrucciones a las autoridades administrativas para guiar su actitud al debido cumplimiento de la sentencia dictada, sin establecer sanción alguna para el caso de incumplimiento que en todo caso recaerá en la autoridad, lo que deja al particular en un estado de inseguridad jurídica, pues al no existir sanción, se deja al libre arbitrio de la autoridad la actitud que ésta debe de tomar para cumplir al fallo.

Sin embargo, derivado del estudio, se ha comprobado que en la práctica el Tribunal Fiscal de la Federación, al dictar sus sentencias incurre en ocasiones en excesos o defectos, ya que en la parte relativa a los puntos resolutivos, se vierten argumentaciones que pudieran interpretarse en sentidos opuestos. Por lo que en tal virtud ocasiona que la autoridad interprete a su conveniencia la sentencia, situación que resulta injusta.

Ahora bien, si se estima que el cumplimiento no se ha apegado a derecho, o bien no se ha dictado el respectivo cumplimiento, el particular tiene la oportunidad de promover su instancia de queja, a efecto de que sea cumplida en los términos que ordena la sentencia no cumplida, o cumplida en exceso, lo cual resulta una carga más al particular que una vez comprobado su legítimo derecho en juicio, el mismo se le niega.

2.- Las autoridades administrativas fiscales tienen obligación de respetar toda sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, lo cual incluye, no solo a la autoridad que directamente tiene conocimiento del asunto, sino también aquellas en que por su razón de sus funciones deba intervenir en esa ejecución.

3.- Lo dispuesto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación en relación al plazo que se le concede a la autoridad para dar debido cumplimiento a una sentencia, constituye a nuestro juicio, una indebida regulación que plantea las siguientes cuestiones:

En primer término, la falta de sanción para una obligación establecida en la ley a cargo de las autoridades administrativas, plantea una indebida falta de seguridad

jurídica, que debería corregirse, pues lo correcto sería establecer **expresamente** la sanción correspondiente, que debería ser la pérdida del derecho de la autoridad, para realizar el acto o procedimiento que se establece en la sentencia, si la misma no ejecuta el fallo en el plazo establecido.

Con respecto a lo establecido en la ley, relativo a que la autoridad puede cumplir el fallo, aún cuando haya transcurrido el término de caducidad que regula el numeral 67 del propio Código, es ilógico y resulta incongruente que la misma pueda reponer un procedimiento o dictar otro acto tendiente a ejecutar un derecho que la autoridad ya no tiene.

Lo cual crea una situación de falta de seguridad jurídica que dicha disposición conlleva, lo que desnaturaliza la caducidad establecida en derecho tributario, para ofrecer una seguridad jurídica al gobernado.

4.- La importancia que el Tribunal Fiscal de la Federación tiene en la actualidad como órgano jurisdiccional administrativo, encargado de vigilar la legalidad de las resoluciones que sean dictadas en materia de su

competencia, no permite que su naturaleza se limite a ser declarativa en la mayoría de sus casos. No se propone que el mismo sea dotado de elementos propios para ejecutar sus sentencias, sino que sus resoluciones tengan la fuerza de **Plena Jurisdicción**, entendida por ésta, como el reconocimiento de potestades de **reforma** al juzgador, de tal manera que sus sentencias puedan **constituir derechos**, para que las mismas puedan impartir una justicia mas pronta y expedita, pues no debe ignorarse que de las autoridades administrativas depende en última instancia, con su acatamiento, la efectividad de la justicia administrativa que imparta el Tribunal Fiscal de la Federación.

5.- Por último, es de señalarse que si bien el problema de la debida comunicación entre las áreas, que representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como las que llevan a cabo el procedimiento administrativo, es decir operativo; respecto del estado que guardan los juicios entablados en contra de resoluciones dictadas por la autoridad administrativa, obedece a un indebido manejo interno, también lo es que debería tomar en cuenta la autoridad, los siguientes lineamientos:

A).- La unidad encargada de la defensa de actos administrativos, que devengan de algún recurso

administrativo, el cual se resolvió en el sentido de que se reponga determinado procedimiento, o se emita un acto nuevo, deberá informar a la Administración a quien compete cumplimentar dicho recurso, que suspenda su actuación respecto a ese asunto, en razón de que la resolución que se pretende cumplimentar fue objeto de impugnación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o ante los Órganos jurisdiccionales del Poder Ejecutivo Federal, y dichos órganos han dispuesto la procedencia del juicio intentado, es decir están Sub Judice, pendientes de resolución.

B.- La unidad encargada de resolver los recursos, deberá informar a la Administración a quien compete cumplimentar determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, la fecha en que se notificó al contribuyente la resolución del recurso emitida en cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, lo anterior a fin de que se tenga por cierta una fecha, la cual definirá correctamente el plazo de interposición, de algún medio de defensa, y una vez transcurrido éste se entenderá que podrá iniciar en su caso la reposición del procedimiento revocado, o emitir la nueva resolución que la sustituya.

C.- La propia unidad deberá solicitar a la Administración que compete en razón del domicilio señalado

por el contribuyente, que notifique en forma personal la resolución recaída al recurso, así como las emitidas en cumplimiento a sentencias, las cuales han sido resueltas en el sentido de que se reponga un procedimiento o se emita otra nueva que la sustituyera, y una vez realizada la diligencia en cuestión, se le remita copia de la constancia de notificación, al igual que a la autoridad a cuyo cargo quede su cumplimentación.

D.- La unidad encargada de resolver una sentencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, invariablemente deberá destinar copia de la resolución a dicho Tribunal.

E.- La unidad encargada de resolver los recursos, que cumplimente una sentencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, tratándose de aquellas que ordenan dejar sin efectos la resolución o acto impugnado primario, para que la autoridad competente emita una nueva o inicie la reposición de un procedimiento, deberá dar cumplimiento a lo señalado en los puntos anteriores, a la brevedad posible, a fin de que efectivamente se cumpla con lo preceptuado en el artículo 239, en el sentido de cumplimentar la sentencia en un plazo de cuatro meses.

Lo anterior, obedece de que en el caso, el precepto legal citado, tratándose de resoluciones de recursos administrativos, los cuales por sentencia deberán ser emitidos para el efecto, de que la autoridad competente, reponga un procedimiento o se emita otra nueva que sustituya a la recurrida; no precisa el plazo que se le otorgara a la autoridad que por fin debe, abocarse a lo ordenado por la sentencia.

Por lo que es de concluirse que, en dicho supuesto se tendrá por entendido, que dicho plazo de cuatro meses, será traslativo también a la autoridad, que al final repondrá el procedimiento y en su caso emitirá otra resolución administrativa, teniendo así sólo la limitante de la caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

CONCLUSIONES

1.- Constituye la sentencia un acto jurisdiccional por medio del juez decide la cuestión principal ventilada en el juicio o algunas de carácter material o procesal, por lo que su naturaleza jurídica determina la culminación de la actividad de las partes dentro del proceso y la cual establece en general la resolución de dicho órgano que dirime con fuerza vinculativa, una controversia entre partes.

Por lo anterior, la sentencia resulta ser un acto imperativo cuyo cumplimiento no puede quedar a la voluntad de las partes, ya que éstas fueron ligadas o vinculadas por la sentencia, la cual debe respetarse y por ende cumplirse, porque el juez es una autoridad investido de competencia tal, que es la de imponer el derecho sobre las partes en contienda.

2.- Las sentencias que emite el Tribunal son en su mayoría declarativas, porque las mismas se limitan a declarar el reconocimiento o la negativa del valor real de una pretensión, al caso en concreto, determinando correctamente los motivos y razones por las que se

concluyeron cualquiera de los sentidos del veredicto final, siempre soportado en preceptos legales.

3.- El efecto ejecutivo de una sentencia declarativa, varía dependiendo de quién resulta ser el sujeto pasivo u obligado de la misma.

Si el sujeto pasivo es el gobernado, se deja dispuesto el camino a efecto de que la autoridad lleve a cabo la ejecución de la misma, de conformidad con sus facultades.

Ahora bien, si el sujeto pasivo es el Estado, aunque actualmente se cuenta con la instancia de queja ante la propia Sala Instructora, es necesario recordar que la virtud de toda sentencia, es la ser **respetada por parte de la autoridad pública**, ya que si es la encargada de aplicar el derecho, entonces debe ser la primera obligada en observarla, sin embargo debe concluirse que en nuestro país, que el debido cumplimiento a las sentencias depende de la moralidad política y educación ciudadana de los funcionarios públicos.

Por lo anterior se ha de concluir que efectivamente, mientras el Tribunal Fiscal de la Federación, no emita

sentencias del orden Constitutivas y de Condena, es decir no sea designado expresamente, como un Tribunal de lo Contencioso de Plena Jurisdicción, la autoridad administrativa, invariablemente, en forma por demás injusta, incurrirá en excesos o defectos en los cumplimientos de las sentencias que emita dicho tribunal, ya que como se ha explicado, su cumplimiento queda supeditado a una interpretación humana, y a la honestidad del funcionario público que la cumplimenta, situación que en un Estado de Derecho no debería ocurrir, ya que de nada serviría que en nuestra Carta Magna se contemplen las garantías de las que goza el ciudadano, entre las que se encuentra la de seguridad social.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, primer curso, Editorial Porrúa S.A. de C.V., 12ª Edición, México, 1995.
- 2.- De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 18ª Edición, México 1994,
- 3.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, 3ª Edición, México 1995.
- 4.- Burgoa Orihuela, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa S.A., 27ª edición, México, 1995.
- 5.- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa S.A., 4ª Edición, México, 1991.
- 6.- Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa S.A., 11ª Edición, México 1993.
- 7.- Fraga, Gabino. Derecho administrativo, Editorial, Porrúa, S.A., 33ª Edición, México 1994.
- 8.- Becerra Bautista, José. El proceso civil en México. - Editorial Porrúa, S.A., 15ª Edición, México, 1996.

9.- Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A., 22ª Edición, México, 1996.

10.- De Pina Rafael y Castillo Larrañaga José, Instituciones de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, S.A., 21ª Edición, México 1995.

11.- Margain Manautou, Emilio. De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad. 4a. edición aumentada, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991.

LEGISLACION

- 1.- Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación, legislación vigente.
- 3.- Ley Organica de la Administración Pública Federal.
- 4.- Ley Organica del Tribunal Fiscal de la Federación
- 5.- Ley de Responsabilidad de los servidores públicos.
- 6.- Ley de Justicia Fiscal. Exposición de motivos. Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936.
- 7.- Reglamento Interior de la secretaría de Hacienda y Crédito Público.