



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROPOSICION DE REFORMA AL 2o. PARRAFO DEL
ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION VIGENTE EN 1995.

PATRICIO FERNANDEZ CORTINA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86309 con fecha 13-VII-86.

ZAPOPAN, JAL., FEBRERO DE 1996.



49492







UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

PROPOSICION DE REFORMA AL 2o. PARRAFO DEL
ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION VIGENTE EN 1995.

PATRICIO

FERNANDEZ

CORTINA



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
SEDE GUADALAJARA

Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARIA DE EDUCACION PUBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.

ZAPOPAN, JAL., FEBRERO DE 1996.

CLASIF: TE
DER 1996 FER
ADQUIS: 49492 1
FECHA: 08 / Mayo / 03
DONATIVO DE _____
\$ _____

94p.
I. Derecho fiscal
500 CASOS DE TITULACIÓN.

Sergio Rafael Soriano Cervantes

ABOGADO

Regidora 1151 Col. Chapultepec Country.

Cundahjara 44020, Jal.

8 de junio de 1995.

DOCTOR JUAN DE LA BORBOLLA,
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE
DERECHO, CAMPUS GUADALAJARA,
UNIVERSIDAD PANAMERICANA,
P R E S E N T E .

Estimado Doctor de la Borbolla:


Aprovecho la presente para enviarle un cordial saludo, y así mismo, para comunicarle, en relación con el alumno PATRICIO FERNANDEZ CORTINA, quien concluyó el décimo semestre en esa Escuela, que con esta fecha he tenido a bien aprobar su trabajo de tesis profesional

Dicho trabajo, que fué realizado en la materia fiscal que impartí y el cual yo asesoré, se lo estoy remitiendo para su consideración y aprobación, a efecto de que continúen, como Usted disponga, los trámites necesarios para la presentación de su examen profesional, y consecuentemente, de la obtención del correspondiente título profesional en favor del citado alumno.

En mi opinión, la tesis que le estoy enviando, que tiene como tema y título: "PROPOSICION DE REFORMA AL 2º PARRAFO DEL ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 1995", reúne las características y calidad necesarias para la aprobación que estoy otorgando.

Quedo a sus órdenes para cualquier aclaración que estime necesaria.

A T E N T A M E N T E


SERGIO RAFAEL SORIANO CERVANTES
A B O G A D O



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

SEDE GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACION

C. SR. PATRICIO FERNANDEZ CORTINA
Presente

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesional y después de haber analizado el trabajo de titulación en la alternativa TESIS titulado: PROPOSICIÓN DE REFORMA AL 2o. PÁRRAFO DEL ARTICULO 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 1995 presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos en vigor para ser presentado ante el H. jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar siete ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente
EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Juan de la Borbolla R.', written over a horizontal line.

DR. JUAN DE LA BORBOLLA R.

Zapopan, Jalisco a 06 de diciembre de 1995

A mis padres y abuelos, con todo respeto y cariño.

A mis hermanos, amigos y profesores;
especialmente al Licenciado Sergio
Rafael Soriano Cervantes, quien fue el
principal inspirador de este trabajo.

A mi novia.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	6
I. EL PROCESO Y LA SENTENCIA	8
A. Concepto de Proceso	8
B. Presupuestos Procesales	15
C. Concepto de sentencia y su naturaleza jurídica	19
D. Interrelación lógica entre proceso y sentencia dentro de la Teoría General del Proceso	23
II. EL PROCESO FISCAL EN MEXICO, HACIENDO ALUSION A LA SENTENCIA DEL ORGANO JURISDICCIONAL ANTE QUIEN SE DESARRROLLA	26
A. Antecedentes	26
a) Ley de Justicia Fiscal	26
b) Código Fiscal de la Federación del año de 1967	31
c) Código Fiscal de la Federación del año de 1983	34
B. Referencia a la redacción del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente actualmente	35
III. LA SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION	38
A. Breve análisis del Tribunal Fiscal de la Federación	38
B. Conceptos relacionados con la sentencia que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación	43
a) Corriente Francesa	44
b) Corriente Anglosajona	46
c) Corriente que adopta la legislación mexicana	48
C. Efectos de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación	51
IV. ANALISIS COMPARATIVO DE LA NATURALEZA Y EFECTOS DE LAS SENTENCIAS QUE DICTA EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CON LAS QUE SE DICTAN EN OTRAS MATERIAS PROCESALES	57
A. Sentencia en materia civil	58
B. Sentencia en materia laboral	62
C. Sentencia de Amparo	64

V. EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EL PROBLEMA QUE REPRESENTA SU REDACCION ACTUAL	68
A. Atenta contra la naturaleza jurídica de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación y contra el principio de la libre actividad jurisdiccional	68
B. Supone una extralimitación de las funciones del Poder Legislativo produciendo efectos vinculatorios carentes de razón de ser	74
C. La carga en comento constituye un perjuicio en contra del particular pues restringe el principio de igualdad de las partes en el procedimiento, y además le genera una serie de consecuencias negativas de índole práctico, económico y humano	82
D. Proposición de reforma	86
VI. CONCLUSIONES	89
BIBLIOGRAFIA	92

INTRODUCCION

Mediante el análisis de la naturaleza jurídica de la sentencia, así como de la sentencia concretamente dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación y su comparación con las sentencias dictadas en otras materias procesales, llegaremos sin duda alguna a demostrar el inconveniente que supone la redacción del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.

La justicia en todo sistema judicial encuentra su aplicación práctica mediante la figura de la sentencia dictada por el órgano competente para ello, independientemente de su naturaleza jurídica y estructura. Es la figura por la cual la autoridad juzgadora emite una resolución mencionando sus razonamientos y sus conclusiones.

La sentencia es a fin de cuentas un momento de extrema importancia de todo procedimiento judicial, pues con ella se pone fin a la controversia planteada y se resuelven en definitiva los argumentos planteados por cada una de las partes, otorgándole la razón a aquella o aquellas según proceda. Por ello el órgano creado para dictar la sentencia es el responsable de que la justicia realmente se aplique en favor de aquél o aquéllos que han sido afectados en su esfera jurídica y, con ello, se dejen a salvo sus intereses o se les restituya el daño causado colocándolos en su situación original.

En el sistema judicial que actualmente tenemos en México, la independencia y libre actuación de la autoridad que juzga los hechos que se le plantean se convierte en un aspecto muy delicado. El órgano jurisdiccional debe tener una actuación independiente de los demás órganos de poder que tiene el Estado, en virtud de que por disposición constitucional su función consiste en conocer de todas las controversias que se susciten sobre materias de distinta índole en relación con el cumplimiento y aplicación de las leyes, resolviendo en definitiva mediante el pronunciamiento de una sentencia, mientras que al órgano legislativo le compete la creación de dichas leyes, y al administrativo, entre otras cosas, el proveer dentro de su esfera a la exacta observancia de las mismas.

En virtud de lo anterior, en tratándose de la aplicación de la justicia en materia fiscal, consideramos que la redacción del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente representa un problema y por ello proponemos su reforma. El problema radica en la injustificable obligación que impone ese ordenamiento jurídico al órgano jurisdiccional, quien en este caso es el Tribunal Fiscal de la Federación, de señalar en qué forma se afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución, cuando hubo la omisión de los requisitos formales señalados por las leyes, o por vicios de procedimiento.

Vemos entonces, que esa independencia y libertad de juzgar que debe tener el Tribunal Fiscal de la Federación por ser autoridad jurisdiccional, se ve menoscabada por el contenido del ordenamiento legal antes citado, con las consecuencias y efectos que a lo largo de este trabajo se manifestarán.

Esto es lo que decidió al postulante a hacer el presente trabajo, no solo como un trámite más para obtener el título de Licenciado en Derecho, sino con el deseo de aportar algún beneficio a la sociedad, a mi Universidad y en general a todos mis compañeros.

De todas formas, el mayor interés consiste en dar una idea panorámica del tema y que contribuya a despertar interés entre los estudiosos de la materia, lo que necesariamente repercutirá en un beneficio a nuestra profesión.

I.- EL PROCESO Y LA SENTENCIA

A. Concepto de Proceso.

En realidad el significado del concepto proceso no proviene del ámbito jurídico, sino que excede de éste pues forma parte del lenguaje común. Haciendo referencia a Fenech, en la Gran Enciclopedia Rialp encontramos que este autor afirma que el proceso "en su sentido gramatical y lógico, es y no puede ser más que un hecho con desarrollo temporal, un hecho que tiene más de un momento, un hecho que no se agota en el instante mismo de su producción". (1).

Por tanto, el proceso constituye una serie de hechos que encadenados entre sí se ordenan hacia un fin determinado. Por esta razón, podemos distinguir dos tipos de procesos: aquellos en los que interviene el hombre con su voluntad, y los otros llamados naturales que se desarrollan sin la intervención de la voluntad humana. Los primeros son provocados directamente por el hombre o por un acto realizado por éste, p. ej., el proceso que se le sigue a un presunto delincuente, el cual vemos que se inicia con una denuncia, la que sin lugar a dudas es un acto de la voluntad del individuo acusador; mientras que los segundos se realizan con independencia del consentimiento humano, p. ej., los procesos geológicos, en los que en ningún momento interviene la voluntad del hombre para la realización de los mismos, sino que éstos dependen de una fuerza o naturaleza externa y distinta al individuo.

Dejaremos a un lado el proceso natural y nos ocuparemos exclusivamente del proceso iniciado por voluntad humana. Y esto es en razón de que el proceso jurídico no puede iniciarse sin la intervención del individuo que lo provoca, por lo que necesariamente debemos acudir al significado de la palabra acción, que es aquella por la cual el individuo pide a los órganos jurisdiccionales del Estado su intervención para la aplicación de la justicia en relación a un caso concreto.

En una amplia acepción de la palabra acción, se entiende toda clase de recursos bajo cualquier forma que se manifiesten, pero propiamente dicha,

(1) GRAN ENCICLOPEDIA RIALP. Ed. Rialp, Madrid, 1992. Tomo 19. p. 181.

la acción consiste en "todo recurso a la autoridad judicial para hacer consagrar un derecho desconocido, o, sencillamente, la persecución de un derecho en justicia. (2).

Ahora bien, una vez que el individuo ha ejercitado su acción, es precisamente en ese momento cuando nace o inicia el proceso, mismo que necesariamente dependió de un acto de la voluntad humana, ya que sin éste jamás hubiese existido. Este razonamiento cobra mayor fuerza si atendemos a lo que dice Eugene Petit en el sentido de que los derechos que pertenecían a las personas, derechos de familia, derechos reales y derechos de crédito, podían ser violados, y todo aquel que fuese víctima de esta violación debía tener un medio de obtener reparación y de hacer sancionar la legitimidad de su derecho. (3).

Dionisio J. Kaye señala que debe analizarse "el proceso como instrumento jurídico creado por la soberanía para conducir la solución de conflictos y la acción como derecho para provocar y excitar al órgano jurisdiccional para dirimir una pretensión." (4). De esta diferenciación de conceptos se desprende claramente que la acción es un derecho que provoca a la autoridad para que inicie un proceso, con todos los efectos y consecuencias que ello conlleva y que más adelante analizaremos. Da pues, nacimiento al proceso jurisdiccional, por lo que resulta importante que entendamos el significado del mismo.

Es el propio Dionisio J. Kaye quien afirma que "todo proceso constituye un instrumento de solución para controversias que se desenvuelve por medio de una serie de actos procesales de realización formal espacial y temporal que constituyen el procedimiento, mas todo proceso tiene como objeto y fin último llegar a una sentencia o resolución que solucione el conflicto..."(5).

El maestro Eduardo Pallares, define al proceso jurídico como "una serie de actos jurídicos que se suceden regularmente en el tiempo y se

(2) PETIT, EUGENE. Derecho Romano, cuarta edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1988, p. 611.

(3) ídem.

(4) J. KAYE, DIONISIO. Derecho Procesal Fiscal, tercera edición, Ed. Themis, México, 1991, p. 79.

(5) ídem.

encuentran concatenados entre sí por el fin u objeto que se quiere realizar con ellos."(6).

Carneluti, citado por Pallares, señala por su parte que "el proceso debe concebirse no como un conjunto de relaciones jurídicas, sino como una sola relación unitaria que comprende a todas las que van naciendo." (7).

Otra definición al concepto de proceso es la otorgada por el maestro Fix Zamudio, quien señala: "En consecuencia, podemos definir el proceso como el conjunto armónico y ordenado de actos jurídicos, en vista de la composición de la litis de trascendencia jurídica, que establece una relación de las partes con el juzgador y que se desenvuelve en una serie concatenada de situaciones." (8).

Por su parte, Carlos Arellano García define al proceso jurisdiccional como "el cúmulo de actos, regulados normativamente, de los sujetos que intervienen ante un órgano del Estado, con facultades jurisdiccionales, para que se apliquen las normas jurídicas a la solución de la controversia o controversias planteadas. (9).

Resalta con claridad el elemento común del proceso en todas las definiciones antes mencionadas, y es que todas coinciden en que el proceso se compone de actos que se ordenan entre sí para orientarse hacia un fin determinado, con la característica especial de que éste se desarrolla bajo la vigilancia de la autoridad competente u órgano jurisdiccional.

Por esta razón, vale la pena hacer referencia al planteamiento que hace Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, que es también acogido por Couture, en el sentido de que, en primer lugar, "se trata de responder a la pregunta ¿qué es el proceso?... En segundo lugar se fija como contenido de esta

(6) PALLARES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil, decimo séptima edición, Ed. Porrúa, México, 1986, p. 321.

(7) ídem.

(8) FIX ZAMUDIO, HECTOR. El Juicio de Amparo, primera edición, Ed. Porrúa, México, 1964, p. 91.

(9) ARELLANO GARCIA, CARLOS. Teoría General del Proceso, segunda edición, Ed. Porrúa, México, 1984, p. 12.

ciencia el examen del desenvolvimiento, esto es, del comportamiento externo, formal del proceso. Se trata de responder a la pregunta ¿cómo es el proceso?... Por último, se propone la determinación de los fines o resultados del proceso. La respuesta aspira a satisfacer la pregunta ¿para qué sirve el proceso? (10).

En ese orden de ideas, y mediante el análisis de los diversos conceptos que se han dado al significado de la palabra proceso, y que hasta ahora hemos analizado, pretendemos llegar a una conclusión que nos permita comprender la razón de ser del proceso jurisdiccional, es decir, el cómo, el qué y el para qué de la existencia de esta figura jurídica. Para ello, retomamos las ideas de Alcalá-Zamora y Castillo, pues este autor concluye su planteamiento en una forma clara, precisando que "el proceso aparecería como un medio jurídico para la dilucidación jurisdiccional de una pretensión litigiosa... Desde un punto de vista no tanto teleológico-objetivo, como estructural-subjetivo, constituye, a su vez, un estado de antagonismo entre unas partes que piden y un juez que decide..." (11).

Después de analizar las anteriores definiciones y planteamientos, así como los diversos conceptos y razonamientos que hemos hecho hasta ahora, podemos definir al proceso jurisdiccional como aquel, que iniciado por la voluntad del individuo, se desenvuelve a través de una serie de momentos que relacionados entre sí llegan a una conclusión final, la cual consiste en la propia aplicación del derecho objetivo por parte del Estado en relación con lo solicitado inicialmente por el particular.

Por lo tanto, el **qué** del proceso radica en que es conjunto ordenado de actos jurídicos regulados normativamente, que se desenvuelven a lo largo del tiempo; el **cómo** se resuelve en el sentido de que el proceso aparece con la forma de un medio jurídico pues es regulado por medio de normas y su desahogo se da ante órganos jurisdiccionales del Estado; mientras que el **para qué** constituye el elemento principal de la

(10) ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO, NICETO. Proceso, Autocomposición y Autodefensa, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1991, p. 107.

(11) ídem.

naturaleza jurídica del proceso, o al menos el que justifica su existencia, y es que el proceso encuentra su razón de ser en el sentido de que su utilización se da con el fin de solucionar la controversia o controversias planteadas ante la autoridad juzgadora reconocida por la Ley.

La aplicación del derecho a un caso concreto es precisamente la función teleológica del proceso, ya que de otra manera no tendría razón de ser su existencia. Todo proceso busca definitivamente que la controversia planteada se solucione, independientemente de que para ello sea necesaria la existencia de una serie de elementos que se van desarrollando dentro del tiempo en forma sucesiva y relacionándose entre sí, mediante una conclusión o veredicto final que en forma plena debe esclarecer y resolver el caso concreto.

Vemos entonces que no puede existir proceso sin la intervención tanto del individuo como del Estado. Ambos forman parte de éste hasta el momento de su culminación, provocando con ello la existencia de una serie de elementos que se van desarrollando sucesivamente con el tiempo, ordenándose entre sí, ya sea por la iniciativa del particular o por mandato expreso del Estado en su carácter de órgano juzgador, para posteriormente inclinarse hacia el fin propuesto o deseado.

Antes de concluir, resulta importante definir lo que debe entenderse por procedimiento, para lo cual nuevamente acudimos al maestro Carneluti, quien al ser citado por Pallares, señala que existe una diferencia "entre la suma de los actos que se realizan para la composición del litigio, y el orden y la sucesión de su realización; ya que el primero se denota con la palabra proceso, y el segundo con la palabra procedimiento."(12).

Volvemos a recurrir a Alcalá-Zamora y Castillo (13), pero ahora con el fin de determinar la diferencia de los conceptos proceso y procedimiento, y nos encontramos con que este autor señala que "si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso." Pero lo que interesa de este razonamiento

(12) PALLARES, EDUARDO. Op. cit. p. 319.

(13) ALCALA-ZAMORA Y CASTILLO, NICETO. Op. cit. p. 116.

es en el sentido de su diferenciación, por ello continúa diciendo: "el proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio, mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo." Y concluye cabalmente: "Así pues, mientras la noción de proceso es esencialmente teleológica, la del procedimiento es de índole formal."

Por eso el maestro Fix Zamudio, apoyándose en las teorías de Wilhelm Kisch y de Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, concluye afirmando que "no hay duda que el proceso es también un procedimiento (lo que ha ocasionado serias confusiones), pero comprende, además, como diferencia específica, los nexos -constituyan o no relación jurídica- que entre los sujetos (es decir las partes y el Juez) se establecen durante la substanciación del litigio, o más claramente: la noción de proceso es esencialmente teleológica, la de procedimiento de índole formal." (14).

Siguiendo bajo la línea de la formalidad del procedimiento, ya que según Fix Zamudio es nota característica de él, puede entonces entenderse, según Miguel Bermudez Cisneros, como "el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos, civiles, procesales, administrativos y legislativos." (15).

Según Humberto Briseño Sierra, "una de las aportaciones capitales de la doctrina procesal moderna ha consistido en delimitar el concepto de procedimiento de otros que pertenecen a la misma disciplina jurídica sin identificarse con aquél. El procedimiento, se dice, entraña en sentido estricto en una noción formal, en contraste con el carácter teleológico del proceso." Y continúa diciendo: "Puede pensarse que el proceso es un fin, y así lo entiende Carnelutti cuando en su Sistema de Derecho Procesal Civil (tomo I. passim), lo caracteriza como el medio justo de composición del litigio. Frente a él aparecería el procedimiento como la forma, pero, a menos que se suponga que el proceso es informal o totalmente ajeno a la forma, no puede creerse que exista un contraste esencial entre forma y

(14) FIX ZAMUDIO, HECTOR. Op. cit. p. 11.

(15) BERMUDEZ CISNEROS, MIGUEL. Derecho Procesal del Trabajo, segunda edición, Ed. Trillas, México, 1989, reimpresión 1991, p. 321.

finalidad que permita identificar en la primera al procedimiento y en la segunda al proceso." (16).

Son palabras que según Pallares se utilizan normalmente como sinónimos, es decir, se pretende darles el mismo significado, situación corregida por el propio maestro, pues, dice, "el proceso es un todo o si se quiere una institución, está formado por un conjunto de actos procesales que se inician con la presentación y admisión de la demanda y terminan cuando concluyen por las diferentes causas que la ley admite. El procedimiento es el modo como va desenvolviéndose el proceso, los trámites a que está sujeto, la manera de sustanciarlo, que puede ser ordinaria, sumaria, sumarísima, breve o dilatada, escrita o verbal, con una o varias instancias, con período de prueba o sin él, y así sucesivamente."(17).

Se justifica entonces la existencia del proceso jurisdiccional, pues, como afirmaba el Emperador Paulo en las épocas del Derecho Romano, "en toda sociedad civilizada hay Tribunales organizados encargados de examinar las pretensiones de la parte que se crea lesionada y de zanjar la contienda, pues sólo era en los siglos de barbarie cuando se podía hacer justicia uno mismo." (18).

Queda entonces claro, desde nuestro punto de vista, que, independientemente de que existen criterios encontrados entre los diversos estudiosos de este tema, el proceso se caracteriza por su función teleológica en relación a la aplicación de la justicia a un caso concreto, mientras que el procedimiento se distingue por su aspecto formal, mismo que ayuda y da secuencia lógico-jurídica al proceso.

Una vez que se ha resuelto la posible confusión de los términos proceso y procedimiento, llegando sobre todo a entender con claridad el concepto de proceso, pasamos ahora al estudio de aquellos elementos previos, sin los cuales el proceso judicial no puede iniciar,

(16) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Derecho Procesal Fiscal, primera edición, Antigua Librería Robredo, México, 1964, pp. 287-288.

(17) PALLARES, EDUARDO. Op. cit. p. 320.

(18) PETIT, EUGENE. Op. cit. p. 611.

independientemente de la voluntad del individuo, es decir, por más que la persona tenga la intención de iniciar un proceso jurisdiccional, si faltan esos elementos será imposible hacerlo.

B. Presupuestos Procesales.

Empezaremos este apartado con la definición de los presupuestos procesales, para utilizarla como punto de partida y seguir con su estudio. Eduardo J. Couture, al ser citado por José de Jesús Gudiño Pelayo, señala que "pueden definirse los presupuestos procesales... como aquellos antecedentes necesarios para que el juicio tenga existencia jurídica y validez formal." (19).

El doctrinista Héctor Fix Zamudio los define como "los requisitos o condiciones que deben cumplirse para la iniciación o desarrollo válido de un proceso, o en su caso, para que pueda pronunciarse la resolución de fondo....." (20).

Por su parte, Carlos Arellano García, señala que "el prefijo "pre", también considerado preposición inseparable, denota antelación. Dentro del proceso, por tanto, los presupuestos procesales aludirán a los elementos de presencia previa y necesaria para que pueda integrarse debidamente el proceso. Sin la concurrencia de elementos esenciales anteriores o previos, no se iniciará válidamente un proceso." (21).

El mismo Arellano García, cita en su obra a Pallares, pues considera atinada la definición que el maestro ofrece de los presupuestos procesales, misma que versa así: "son los requisitos de forma y de fondo, sin los cuales no es posible iniciar ni tramitar válida y eficazmente un proceso." (22).

(19) GUDIÑO PELAYO, JOSE DE JESUS. Introducción al Amparo Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Guadalajara, México, 1993, p. 82.

(20) GUDIÑO PELAYO, JOSE DE JESUS. Op. cit. p. 85.

(21) ARELLANO GARCIA, CARLOS. Op. cit. p. 28.

(22) ídem.

Igualmente hace referencia el mismo autor a la definición propuesta por Rafael de Pina, misma que dice que son "los requisitos necesarios para que el juez esté obligado a proveer sobre la demanda, tales como la competencia del órgano jurisdiccional y la capacidad de las partes." (23)

Esta última definición puede considerarse incompleta, pues no toma en cuenta los presupuestos procesales como elementos en conjunto, sino que se reduce a dos de ellos, y por ello resulta entonces limitada. Esto se aclarará una vez que veamos la clasificación de los presupuestos procesales.

En virtud de que el objetivo principal del presente trabajo no consiste en el análisis profundo del proceso y de los presupuestos que anteceden su iniciación, concluiremos este apartado clasificando los presupuestos procesales, con el objeto de que una vez comprendida la significación de estos elementos indispensables de la vida y existencia de todo proceso jurisdiccional podamos pasar a analizar el concepto de sentencia y, posteriormente, la interrelación lógica entre ésta y el proceso.

Atendiendo a lo que dice el maestro Eduardo Pallares, en el sentido de que "no todos los jurisconsultos entienden los presupuestos procesales de la misma manera" (24), trataremos de todos modos de hacer una clasificación de dichos presupuestos procesales, basada en la teoría del jurista alemán Oskar Von Bülow (25), y del propio Pallares, analizada por Carlos Arellano García (26), intentando abarcar aquellos que generalmente adquieren ese carácter.

a) Clasificación según Oskar Von Bülow:

En primer lugar tenemos los **presupuestos procesales generale**. Dentro de éstos están los presupuestos referentes a la persona, a la materia del proceso en sí, a la proposición de la demanda, a la

(23) ARELLANO GARCIA, CARLOS. Op. cit. p. 29.

(24) PALLARES, EDUARDO. Op. cit. p. 622.

(25) VON BÜLOW, OSKAR. La teoría de las excepciones procesales y los presupuestos procesales, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1964, p. 62.

(26) ARELLANO GARCIA, CARLOS. Op. cit. p. 29.

presentación de la caución, y los referentes al orden consecutivo de los procesos.

Presupuestos procesales referentes a la persona. En estos encontramos dos grupos diferentes: los que se refieren al juez, y en segundo lugar, los que se refieren a las partes. Por lo que toca al juez, cabe mencionar que son: la competencia, la prevención, y el juez inhábil o sospechoso. Por lo que toca a las partes, tenemos que son: la personalidad y la legitimación.

Presupuestos procesales referentes a la materia del proceso en sí. En estos encontramos los referentes a la forma o ritual que deben de preceder a la iniciación del proceso, es decir, en algunos casos las leyes imponen la realización de ciertos actos a los individuos, mismos que son condicionantes para poder ejercitar el derecho de la acción, del cual ya hemos hablado anteriormente.

Presupuestos procesales referentes a la proposición de la demanda. Son los que se refieren, por ejemplo, al caso en que la demanda presentada sea oscura o inepta, en cuyo caso, a menos que exista la suplencia de la queja, el proceso no podrá iniciar.

Presupuestos procesales referentes a la presentación de la caución. Se trata de aquellos casos en que el individuo demandante debe de garantizar el monto de la operación demandada, bajo pena de que al no hacerlo, se le denegará y desechará su derecho a demandar.

Presupuestos procesales referentes al orden consecutivo de los procesos. Son aquellos que se refieren a la conexión de las causas que dieron origen al proceso, ya que en caso de que no exista una relación causal entre la serie de supuestos que motivaron la iniciación del proceso, éste será nulo.

En segundo lugar, tenemos los **presupuestos procesales especiales**. Estos consisten en aquellas situaciones que no se relacionan con las personas o con las formalidades que preceden a la iniciación del proceso, sino que más bien tienen que ver con los elementos materiales sobre los cuales el demandante buscará probar su acción y son, por ejemplo, la existencia de un título ejecutivo, de un título hipotecario, de

un contrato determinado, etc.

b) Clasificación según Pallares:

Presupuestos Procesales Generales:

- 1.- Escrito de demanda, formulado y presentado legalmente;
- 2.- Competencia del juez para conocer del juicio; y
- 3.- Capacidad procesal del actor y del demandado y debida personalidad de quienes los representen en el juicio cuando no comparecen personalmente.

Presupuestos Procesales de determinados juicios:

- 1.- En el juicio de divorcio la existencia y la prueba del matrimonio que se trata de disolver;
- 2.- En los juicios ejecutivos e hipotecarios, la existencia respectivamente del título ejecutivo o del hipotecario, base de la acción;
- 3.- En el juicio de lanzamiento, la prueba del contrato de arrendamiento respectivo;
- 4.- En los sucesorios, la prueba del fallecimiento del autor de la herencia, y en las testamentarias, la presentación del testamento; y
- 5.- En los de quiebras y concurso, la demostración del estado de quiebra o insolvencia.

Después de analizar tanto las definiciones como las dos clasificaciones de los presupuestos procesales que hace la doctrina, podemos concluir sin duda alguna que éstos constituyen el antecedente sin el cual se hace imposible la existencia del proceso jurisdiccional. Son los elementos necesarios que permiten que el procedimiento se lleve a cabo pues justifican su existencia. Así por ejemplo, ¿cómo podríamos imaginar un juicio promovido ante un juez incompetente por una persona que además no tiene en su poder o no puede probar la existencia del título ejecutivo mercantil en el que fundamente su acción?

Por lo tanto, para que algún individuo pretenda excitar a los órganos jurisdiccionales para que éstos instauren un procedimiento con el fin de que se imparta justicia en su favor, debe siempre prevalecer el requisito previo sine qua non consistente en los presupuestos procesales de su acción, pues de otra manera sería imposible la obtención de justicia, al

menos por la vía jurisdiccional.

Esto lo vemos en la práctica, en el sentido de que puede suceder que alguna persona habiendo tenido la razón, o más bien, habiéndose encontrado justificada jurídicamente su acción, la autoridad le deniegue su derecho a ésta o declare su improcedencia por la falta de alguno o algunos de los presupuestos procesales y, con ello, la imposibilidad de obtener sentencia favorable. Es precisamente ésta la que, por su importancia dentro de todo proceso, estudiaremos a continuación.

C. Concepto de Sentencia y su naturaleza jurídica.

La sentencia, según Nicolás Coviello, "es el acto en virtud del cual el juez termina la litis, declarando cuál es la norma jurídica que debe aplicarse al caso concreto."(27). La sentencia es, ni más ni menos, el momento esperado por las partes que contienden en un proceso judicial. Todo el esfuerzo que se haya empleado para demostrar al órgano juzgador la verdad del dicho de cada una de las partes, se verá reflejado en beneficio o perjuicio en el contenido de la sentencia.

Leonardo Jorge Areal y Carlos Eduardo Fenochietto, consideran que la sentencia "es el acto jurídico procesal, esencialmente formal, proveniente del juez, por el que declara el derecho de las partes con relación a un litigio determinado." (28)

Estos mismos autores, citan a su vez varias definiciones de otros estudiosos del tema, entre ellos, Couture, Guasp y Chiovenda (29), situación que consideramos apropiada pues facilita la comprensión del concepto que estudiamos ahora, por lo que transcribiremos a continuación dichas definiciones.

Para Couture, "el vocablo sentencia sirve para denotar, a un mismo tiempo, un acto jurídico procesal y el documento en el que se consigna...

(27) COVIELLO, NICOLAS. Doctrina General del Derecho Civil, cuarta edición italiana, Unión Tipográfica Editorial, México, 1938, p. 602.

(28) LEONARDO JORGE AREAL Y CARLOS EDUARDO FENOCHIETTO. Manual de Derecho Procesal, Tomo I, Ed. La Ley, Buenos Aires, 1966, p. 333.

(29) ídem.

Como acto, la sentencia es aquel que emana de los agentes de la jurisdicción y mediante el cual deciden la causa o puntos sometidos a su conocimiento."

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

Por último, Chiovenda menciona que la sentencia "es la resolución del juez que afirma existente o inexistente la voluntad concreta de la ley deducida en el pleito."

Tanto la Constitución como la Ley Orgánica -señala Fix Zamudio-, al hablar de la sentencia de amparo, se refieren a la resolución definitiva que resuelve la controversia en cuanto al fondo (incluyendo también las violaciones procesales que trascienden a la resolución combatida). (30).

A nuestro parecer, la sentencia es entonces el acto definitivo mediante el cual el juez termina la litis que se le planteó al iniciarse el proceso jurisdiccional. El hecho de que en una sentencia se resuelva o no en cuanto al fondo del asunto planteado no es objeto de nuestro estudio, por lo que no atenderemos a esa modalidad, sino que únicamente nos centraremos en el aspecto de definitividad de la sentencia, en su característica esencial que radica en constituir un veredicto definitivo pronunciado en relación a un caso concreto.

Ignacio Burgoa señala que "la sentencia es un acto procesal proveniente de la actividad del órgano jurisdiccional, pudiéndose afirmar, por ende, que esta nota constituye su género próximo. (31). Se refiere el maestro al hecho de que la sentencia emana del órgano jurisdiccional una vez que ha sido excitado para emitirla, con la previa substanciación de un proceso, situación que ya hemos estudiado anteriormente. Continúa

(30) FIX ZAMUDIO, HECTOR. Op. cit. p. 285.

(31) BURGOA, IGNACIO. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1982. p. 523.

después, señalando que "las sentencias son aquellos actos procesales provenientes de la actividad jurisdiccional que implican la decisión de una cuestión contenciosa o debatida por las partes dentro del proceso, bien sea incidental o de fondo." (32).

Nuevamente se toca el aspecto de que la sentencia puede o no resolver sobre el fondo del asunto, pero lo interesante de la anterior definición es que aporta un nuevo elemento o característica, que consiste en el aspecto resolutorio de la sentencia, es decir, no sólo es un veredicto liso y llano, sino que es un veredicto que resuelve la controversia mediante una decisión del juez, o sea, pone fin al procedimiento pero imponiendo derecho mediante la aplicación de la norma jurídica.

El maestro Eduardo García Maynez, en su libro *Introducción al Estudio del Derecho*, citando al autor Dos Reis, dice: "El derecho del ciudadano para con el Estado es el de obtener justicia; y a ese derecho corresponde la obligación estatal de administrarla, mediante sentencia que represente la aplicación verdadera y justa del derecho objetivo." (33).

Mediante esta vinculación en la que vemos que al derecho del individuo le corresponde la obligación del Estado de dictar sentencia justa, se desprende que el ánimo que mueve al particular a ejercer su derecho de acción es precisamente el ver aplicada la justicia, es decir, el derecho objetivo.

Por esa razón la sentencia debe de ser justa, debe en todo momento estar apegada a Derecho, bajo los más puros principios de esta ciencia que estudiamos. ¿Qué objeto tendría una sentencia que desvirtuara y violara los derechos de los particulares? ¿Para qué necesitaríamos órganos juzgadores cuando éstos dictasen sentencias injustas?

Estos es, pues, lo que nos lleva a una conclusión obvia, pero a la vez sensata: la actividad del juez al momento de dictar su sentencia, consiste en la realización de un silogismo mental cuya proposición mayor es la

(32) ídem.

(33) GARCIA MAYNEZ, EDUARDO. *Introducción al Estudio del Derecho*, trigésimo novena edición, Ed. Porrúa, México, 1988, p. 241.

norma legal aplicada al hecho concreto que se le planteó. La sentencia, dice el Dr. Coviello, "en suma, considerada en sí misma, es siempre y por siempre un juicio lógico,....." (34).

Vemos pues, que la naturaleza jurídica de la sentencia se encuentra determinada por la existencia de un juicio lógico jurídico que, realizado por el juez, concluye en una declaración o veredicto por medio del cual se declara si se probó o no la acción intentada a través de la demanda.

Existen tipos distintos de sentencias que por su contenido, según Nicolás Coviello, se pueden clasificar en dos: Imperativas y Declarativas. Las primeras son aquellas en las que el juez da una orden expresa para la realización de un acto que puede ser, por ejemplo, la condena del demandado; en tanto que las segundas consisten en la declaración de una determinada relación jurídica. (35).

La anterior clasificación se hace, como se ha dicho, únicamente en función del contenido de la sentencia, esto con el objeto de comprender con mayor claridad la razón de ser de las sentencias en relación con la actividad que el juez realiza al declarar una relación jurídica como existente o inexistente, o al dar una orden concreta que deberá cumplirse.

Pero retomando las ideas del Dr, Nicolás Coviello (36), las sentencias, propiamente dichas, son siempre declarativas pues no crean una nueva norma jurídica, sino que aplican la que ya existe al caso concreto; y tampoco atribuyen un nuevo derecho subjetivo, sino que reconocen el que preexistía.

Por lo tanto, la sentencia tiene como objetivo principal el aplicar la norma jurídica al caso concreto, cualquier otra cosa que se aleje de este principio fundamental estaría de sobra, e iría en contra de la naturaleza jurídica de la sentencia.

(34) COVIELLO, NICOLAS. Op. cit. p. 602.

(35) COVIELLO, NICOLAS. Op. cit. p. 603.

(36) COVIELLO, NICOLAS. Op. cit. p. 602.

D. Interrelación lógica entre proceso y sentencia.

Así como hemos visto que el proceso no puede iniciarse sin la previa existencia de los presupuestos procesales, la sentencia tampoco encuentra su razón de ser sin la existencia previa de un proceso que le de origen.

Retomando la idea del jurista Dos Reis, existe una relación aparentemente causal entre estos dos elementos, ya que al derecho del ciudadano de obtener justicia le corresponde la obligación del Estado de aplicarla en una forma verdadera y objetiva.

Vemos pues, que ese derecho se ejerce por medio de la acción, dando lugar al inicio del proceso. Una vez iniciado éste, la justicia solicitada por el particular le será dada, en caso de que así proceda, mediante la sentencia.

Atendiendo a lo que nos dice el jurista Carlos Arellano García, "en el proceso jurisdiccional la finalidad que relaciona los diversos actos es la solución de una controversia entre partes que pretenden, en posiciones antagónicas, que se les resuelva favorablemente a sus respectivas reclamaciones, deducidas ante un órgano que ejerce facultades jurisdiccionales." (37).

Se habla, pues, de una finalidad consistente en la solución de una controversia planteada por partes con intereses encontrados. Ambas partes buscan que se resuelva en su favor y, por ello, inician el procedimiento por medio de la presentación de la demanda. Saben que la forma de obtener justicia, consiste en someterse a las formalidades de un procedimiento, con la finalidad de que se dicte una sentencia en la que se les reconozca su dicho, en caso de que tengan razón y sus peticiones estén apegadas a Derecho.

Podemos entonces afirmar que existen dos elementos de interrelación lógica entre el proceso y la sentencia; el primero consiste, en estricto sentido, en la aplicación de la justicia por parte del Estado; y en segundo

(37) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Op. cit. p. 9.

lugar, tenemos a la ordenación de los elementos constitutivos del proceso hacia un fin determinado, que es precisamente la sentencia.

Es prudente que analicemos los dos elementos mencionados en el párrafo anterior. El primero es, decíamos, la aplicación de la justicia por parte del Estado, y esto es porque el proceso no tendría razón de ser si su finalidad inmediata no fuese la de ordenar una serie de elementos que, conjugados entre sí, llegasen a una aplicación justa de la norma jurídica.

En este primer elemento de interrelación entre proceso y sentencia, observamos que de principio a fin el proceso se encamina o inclina hacia una solución práctica, hacia la emisión de un veredicto final, en el cual se establecerán los lineamientos, fundamentos y conclusiones que, a juicio del juez, son aplicables al caso concreto seguido en el propio proceso.

Es entonces la justicia un elemento de interrelación lógica entre proceso y sentencia, pues forza al primero a desenvolverse en un ámbito de legalidad para llegar al final del camino al encuentro de una solución, misma que estará contenida, o bien, será la propia sentencia. A todo proceso justo, es decir apegado a Derecho, le corresponde una sentencia justa pues en ella sabrá el juez plasmar los fundamentos de derecho que procedan y, por tanto, deban aplicarse.

Por estas razones, vale la pena mencionar lo que Alfredo Rocco concluye en relación a este tema: "Se puede decir, por tanto, que cada titular de derechos subjetivos tiene un único interés abstracto y secundario en obtener la intervención del Estado para la realización de sus intereses tutelados por el derecho." Sigue diciendo el maestro Rocco que "este derecho subjetivo es, precisamente, el derecho de acción, el cual, considerado por el derecho substancial es, por lo tanto, el interés de obtener la intervención del Estado..." (38).

Para terminar con este tema de la interrelación lógica entre proceso y sentencia, cabe mencionar como segundo elemento de la misma, la ordenación de los elementos constitutivos del proceso hacia un fin

(38) ROCCO, ALFREDO. La sentencia Civil, Editorial Stylo, Caso y Cía., S. de R.L., México, D.F., p. 127.

determinado, que es precisamente la sentencia. Se trata -según dice Antonio Hernández Gil-, de un conjunto de elementos que se desarrollan de una manera completa, en tres planos o sectores: el de los hechos, el del derecho y el de la conexión de los hechos con el derecho, por lo que la conexión como punto de confluencia es el antecedente inmediato del *petitum*, en función del cual habrá de promoverse el fallo. (39).

Cabe dentro de la explicación de este elemento, hacer referencia al razonamiento que hacen Leonardo Jorge Areal y Carlos Eduardo Fenochietto, en el sentido de que "bajo una faz positiva, la sentencia y las resoluciones judiciales, se atenderán a las pretensiones deducidas en la demanda, o a peticiones expresas respectivamente. El juez debe pronunciarse sobre todas ellas." (40).

Esto último quiere decir, que el juez debe pronunciarse únicamente en relación a lo que las partes en litigio le hayan hecho valer en la demanda, o bien, durante el procedimiento. La función jurisdiccional consiste exclusivamente en aplicar la norma al caso concreto por medio de la sentencia, una vez que se hayan analizado y estudiado los conceptos de agravio o de inconformidad puestos a su consideración por cada una de las partes. Cualquier otra función distinta a esta, quedaría fuera de toda lógica jurídica pues la actividad jurisdiccional ha sido regulada por nuestras leyes a lo largo de los años con el objeto de que se imparta justicia, únicamente justicia, lo que se logra mediante el establecimiento de procedimientos que obligadamente terminarán con una sentencia. De ahí, la importancia de este segundo elemento de interrelación lógica entre proceso y sentencia.

Vemos, pues, que el proceso tiene una función teleológica que se desarrolla mediante las formalidades del procedimiento, y ésta consiste en lograr la aplicación de la justicia al caso concreto planteado por todas aquellas personas que por la razón que sea, acuden ante los tribunales para ser escuchados y, en todo caso vencidos, mediante una sentencia. Sólo así se justifica la existencia del proceso jurisdiccional, y sólo es esa la función del órgano de justicia: impartirla conforme a Derecho, siempre y cuando derive de un procedimiento legalmente establecido.

(39) HERNANDEZ GIL, ANTONIO. *Conceptos Jurídicos Fundamentales*. p. 719.

(40) LEONARDO JORGE AREAL Y CARLOS EDUARDO FENOCHIETTO. *Op. cit.* p. 333.

II.- EL PROCESO FISCAL EN MEXICO, HACIENDO ALUSION A LA SENTENCIA DEL ORGANO JURISDICCIONAL ANTE QUIEN SE DESARROLLA.

A. Antecedentes.

Como todo Estado de Derecho, México ha regulado por medio de leyes y Códigos de distinta índole toda la serie de preceptos relacionados con las disposiciones de carácter tributario. Concretamente nos referiremos a lo relativo al proceso fiscal en México, regulado a través de los años por una serie de ordenamientos que más adelante mencionaremos, y dentro de estos, nos avocaremos a analizar la sentencia dictada por el órgano competente en materia fiscal, es decir, el Tribunal Fiscal de la Federación, pues es el tema central de nuestro trabajo.

Conviene mencionar que en el presente capítulo analizaremos la evolución jurídica que ha tenido la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación a través de los distintos ordenamientos que han existido, partiendo desde la Ley de Justicia Fiscal hasta nuestros días, en relación con el contenido y estructura de la propia sentencia. Cabe señalar que se hará un especial énfasis en lo que respecta a la sentencia regulada por la Ley de Justicia Fiscal, pues en ella se contiene el espíritu que prevaleció hasta el año de 1991, ya que posteriormente se realizó la reforma que constituye el punto central de nuestra tesis, y sobre la cual nos dedicaremos más adelante.

a) Ley de Justicia Fiscal.

Señala Oscar González Hermosillo Farías que "para asegurar en México la jurisdicción contencioso administrativa en vía de la realización de la garantía de impartición de justicia en materia tributaria, el 27 de agosto de 1936 se promulgó la Ley de Justicia Fiscal creando el Tribunal Fiscal de la Federación, concebido como un Tribunal independiente de la Administración activa, y aunque encuadrado dentro del Poder Ejecutivo, con plena autonomía en lo orgánico y en lo funcional" (41).

El objetivo principal era el de establecer un verdadero procedimiento

(41) GONZALEZ HERMOSILLO FARIAS, OSCAR. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, 1a edición, México, 1982, p. 95.

para resolver las controversias entre los particulares y el Estado en materia fiscal, como un instrumento para controlar la legalidad de sus actos. Expedida por el Presidente Lázaro Cárdenas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de ese mismo año, estuvo vigente a partir del 1o de enero de 1937 hasta el año de 1967.

Con esta Ley, por primera vez se regulaba el sistema fiscal en nuestro país en una forma concreta y autónoma de las demás ramas del Derecho. Anteriormente a ella, existían una serie de ordenamientos que de alguna manera regulaban nuestro sistema fiscal, pero era necesario el crear un ordenamiento específico y distinto a los existentes en la época, que lograra la unicidad legislativa en materia fiscal.

Fue, como su propia exposición de motivos lo indica, el primer paso para crear en nuestro país tribunales administrativos dotados de autoridad, tanto por lo que hace a las facultades, como a la forma de proceder y a su situación orgánica, que desempeñaren con eficacia funciones de control de la Administración activa, referente a los servicios hacendarios, en defensa del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares.

Es por ello que, por primera vez, se establecía formalmente el procedimiento fiscal en México, dando inicio a una nueva era en materia de la regulación del proceso mediante el cual la autoridad podía exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares, así como los medios de defensa con los que éstos contarían para impugnar esas exigencias cuando fuesen ilegales.

Como sucede en la mayoría de las Instituciones y Ordenamientos Jurídicos de nueva creación en nuestro país, éstos son revestidos de buenas intenciones por parte de sus creadores. Así, las exposiciones de motivos de las Leyes y Códigos que han venido regulando el orden jurídico de nuestra República siempre señalan una razón que justifique su creación, un argumento que necesariamente deba convencer al pueblo del por qué de su existencia.

Esto no siempre se logra, muchas veces el legislador nos ha propuesto consideraciones jurídicas, sociales, políticas y hasta económicas, en las que pretende fundamentar su labor de creador de leyes sin convencernos,

casi siempre con el apoyo indiscutible del titular del Poder Ejecutivo, sobre todo en tratándose, como es el caso que nos ocupa, de materias relacionadas con conceptos económicos y, por qué no, políticos.

Pero consideramos que en la Ley de Justicia Fiscal no se buscaba, al menos en el inicio de su aplicación, ofender al pueblo con mentiras o con discursos demagogos. Por ello, es de considerarse el contenido del discurso del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Licenciado Eduardo Suárez, al momento de la instalación del Tribunal Fiscal de la Federación y sus Magistrados fundadores en aquel memorable año de 1936, especialmente en la parte que a continuación transcribimos:

"Deseo hacer hincapié de un modo especial sobre el hecho de que el Ejecutivo, impulsado por un móvil superior, ponga en manos de ustedes la resolución de las controversias fiscales cuyos resultados se relacionan tan íntimamente con las fuentes más importantes de tributación, indispensables para el mantenimiento adecuado de los gastos públicos; de antemano estoy seguro sabrán ustedes estimar la grave responsabilidad que contraen.

El Gobierno espera que ustedes empeñarán su propio prestigio y convicciones personales para inmunizar al Tribunal del contacto impuro de los traficantes de la justicia siempre en acecho... Cuando corresponda a ustedes examinar los casos que les sean sometidos debéis estar siempre prontos a modificar el juicio frente a los nuevos hechos y argumentos legales, y antes de dar el fallo correspondiente reflexionar sin ninguna consideración distinta a la aplicación equitativa, es decir, imparcial de la ley que ha movido vuestra conciencia..." (42).

Antes del 1o de enero de 1937 los contribuyentes tenían una imperfecta posibilidad de defensa, porque los órganos revisores existentes dentro de la estructura administrativa financiera, por estar supeditados a las autoridades jerárquicamente superiores, carecían de la independencia necesaria para resolver los recursos presentados en contra de las autoridades hacendarias. A partir de ese año nacía la posibilidad de

(42) MARGAIN MANATOU, EMILIO. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, 1a edición, México, 1982, p. 259.

obtener de un Tribunal autónomo una sentencia que resolviera un conflicto en materia fiscal suscitado entre autoridad y particular.

Según el Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, "la concepción que del Tribunal Fiscal de la Federación tuvieron sus creadores, rebasó la idea doctrinal respecto de los tribunales administrativos de anulación, ya que no obstante que en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, del 27 de agosto de 1936, se comentó que "el Tribunal pronunciará tan solo fallos de nulidad de las resoluciones impugnadas...", también se precisó que la sentencia que declare la nulidad "...indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar la nueva resolución la autoridad fiscal." (43).

Vemos, pues, que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, según la propia Ley de Justicia Fiscal, podían ser dictadas para declarar la nulidad lisa y llana del acto de autoridad combatido; o bien, podían dictarse con el fin de dejar a salvo los intereses de la autoridad demandada para reponer el procedimiento mediante el cual había ejecutado previamente el acto impugnado. Ya desde esa época, las leyes fiscales permitían a la autoridad reponer el procedimiento por medio de la realización de otros actos administrativos.

Recordemos que en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, se señalaba que el Tribunal pronunciaría tan sólo fallos de nulidad de las resoluciones impugnadas. Por ahora analizaremos exclusivamente el fallo como tal, ya que los efectos que éste produce se analizarán con detenimiento en el Capítulo III del presente trabajo. Se trata sencillamente de un fallo de nulidad.

La estructura de la Ley de Justicia Fiscal es similar a la de nuestro actual Código Fiscal de la Federación, aunque de una extensión mucho más reducida. Se limitaba a regular la composición interna del Tribunal Fiscal, mismo que precisamente fue creado con la entrada en vigor de la Ley; su competencia; el procedimiento, incluyendo en éste los términos, las notificaciones, la demanda y su contestación; la suspensión del procedimiento administrativo; la acumulación; y, por último, la audiencia

(43) DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a Época, Año VI, Febrero, 1983, p. 48.

y el fallo. Este último elemento, el fallo, es el que nos interesa y sobre el cual nos pronunciaremos a continuación, por su importancia esencial para la realización del presente trabajo.

Se señala también en la citada Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, que el Tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos. Por lo tanto, el Tribunal estaba obligado a declarar, por medio de un fallo, la nulidad o la legalidad de un acto concreto que haya sido impugnado por medio de una demanda. Ya hemos dicho en el capítulo anterior que el juez debe pronunciarse únicamente en relación a lo que las partes en litigio le hayan hecho valer en su demanda y contestación, situación que la Ley de Justicia Fiscal reconoció y promovió en todo momento. Por ello, la atinada redacción de su artículo 57, el cual transcribimos a continuación:

"Art. 57.- Los fallos del Tribunal Fiscal tendrán fuerza de cosa juzgada. Se fundarán en ley y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos, en sus puntos-resolutivos expresarán con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca."

Consideramos que esto emana de una pura concepción del Derecho y de los principios generales que lo rigen. Ni más, ni menos, el Tribunal cumple con su misión al examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos que se le plantean en un juicio dictando, en consecuencia, una resolución que se basa en ellos, y se funda y se motiva en Ley.

En ese orden de ideas, y según se menciona en la multicitada Exposición de Motivos, la nulidad se pronunciaría siempre respecto de alguna resolución dictada por una autoridad y, como consecuencia del carácter jurisdiccional de las decisiones del Tribunal Fiscal, se establecía que éstas tendrían fuerza de cosa juzgada. Esto obviamente con el objeto de brindar seguridad jurídica a los particulares que se sometieran al arbitrio del Tribunal.

Así pues, ya desde el año de 1936 se pensaba, o al menos se buscaba, que la impartición de la justicia por parte del Tribunal Fiscal de la Federación, fuese en todo momento clara y respetuosa de los derechos de

los mexicanos que la solicitaren. La Ley de Justicia Fiscal presentaba ante los ojos de México, en una manera simple y concreta, el más puro principio de justicia procesal en relación con la sentencia que dicta el órgano jurisdiccional competente, y que consiste en que la sentencia debe resolver única y exclusivamente los puntos controvertidos, fundando dicha resolución en Ley. Parecería que hacemos demasiado énfasis sobre este principio fundamental, pero creemos que vale la pena reafirmar una realidad que más que nada fortalece el objetivo de este trabajo.

b) Código Fiscal de la Federación del año de 1967.

No fue sino hasta 1967 cuando entró en vigor el primer Código Fiscal de la Federación en nuestro país, dejando atrás la Ley de Justicia Fiscal, intentando normar el Derecho Fiscal y sus principios, mediante la creación de un Código que viene a ser más completo en contenido y estructura si lo comparamos con la antes vigente Ley de Justicia Fiscal.

Por lo que toca a las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, este Código nuevo respetó las bases y los principios reguladores contenidos en la Ley de Justicia Fiscal, aunque superando a ésta pues clarificó y perfeccionó lo referente al proceso fiscal en cuanto a su desarrollo y características. Mantuvo la distinción del procedimiento administrativo y del contencioso para determinar y cuantificar la obligación tributaria así como la procedencia de la misma.

Se trata, pues, de un ordenamiento que pretendía actualizar la regulación del proceso fiscal a las necesidades de la época en que fue creado, conjuntando todos los principios necesarios para tal efecto con el objeto de brindar una mayor seguridad jurídica a los particulares.

A manera de ejemplo, haremos referencia a los principios rectores procesales contenidos en este nuevo Código Fiscal, con el objeto de poder apreciar con mayor claridad la evolución jurídica a la que nos hemos referido anteriormente.

Por lo que respecta a estos principios rectores procesales, señala el Lic. José Luis Tostado Bastidas, en su tesis para obtener el título de abogado, que "el Código Fiscal de la Federación del año de 1967 incorpora, por lo que se refiere estrictamente al proceso fiscal, con lo que supera notablemente al ordenamiento de 1936, los principios rectores procesales

de escrituralidad, gratuidad, igualdad procesal de las partes, formalidad y el de economía procesal, lo que le da una estructura más rica y congruente. El Código de 1967 es el antecedente más claro de la importancia que presta el legislador al concepto de economía procesal en relación a los procesos fiscales, con lo que el litigio en materia tributaria empieza a distinguirse, en cuanto a su desarrollo y alcance, como una rama procesal tendiente a lograr la expedita impartición de la justicia." (44).

Retomemos el rumbo de nuestra investigación y, después de haber analizado la evolución jurídica del Código del 67 con el apoyo del ejemplo anterior, situémonos nuevamente en lo que respecta a las sentencias del Tribunal Fiscal.

Estamos entonces ante un Código que recoge principios procesales generales del Derecho, y que adiciona reglamentaciones acordes a las necesidades de la época en relación al procedimiento fiscal, necesario para la impartición de la justicia tributaria.

Analizaremos, como en el inciso anterior, la regulación que se hacía en el Código Fiscal de la Federación de ese año, respecto de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal. En su artículo 237, primer párrafo, decía:

"Art. 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos-- controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad-- de invocar hechos notorios."

Vemos que este Código se concretaba a regular el contenido y estructura de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal. Al igual que en la Ley de Justicia Fiscal, en este nuevo ordenamiento se regulaba acertadamente el hecho de que las sentencias deberían fundarse en Derecho, analizando todos y cada uno de los puntos controvertidos que las partes hubieran planteado en el litigio.

Cumplen con su función las sentencias que se concretan a aplicar las normas jurídicas a hechos o actos concretos, siempre y cuando analicen

(44) TOSTADO BASTIDAS, JOSE LUIS. Principios rectores del proceso fiscal en México, Universidad Panamericana, Zapopan, 1994, p. 71.

detalladamente cada uno de ellos y, posteriormente, expresen un veredicto fundado en la propia norma jurídica, encontrándose así ajustadas a Derecho.

En ningún momento nos dice este Código del año de 1967 si las sentencias deberán dictarse con la explicación de la forma en que el acto o actos impugnados afectaron los intereses del particular, situación que sí contempla el actual Código y que analizaremos cuando más adelante lleguemos a su estudio. Simplemente se remite a regularla conforme a los más puros principios del Derecho, pues, como analizábamos en el capítulo anterior, la sentencia tiene como objetivo principal el aplicar la norma jurídica al caso concreto, cualquier otra cosa que se aleje de este principio fundamental estaría de sobra, e iría en contra de la ya también explicada naturaleza jurídica de la sentencia.

Por otro lado, el Código Fiscal señalaba en su mismo artículo 237, que la Sala debería examinar y resolver cada uno de los conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, aun cuando considerare fundado alguno de ellos.

Este principio lo acoge el Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor, y sólo hacemos referencia a él con el objeto de clarificar la intención del legislador de instituir en el año de 1967 un proceso fiscal acorde con los principios teóricos generales que, respecto a las sentencias y su estructura, establece la ciencia del Derecho.

El Código Fiscal de 1967 otorgaba una estructura completa a las sentencias, en el sentido de que en éstas debían estudiarse, examinarse y resolverse todos los conceptos de nulidad, incluso por vicios de procedimiento, lo que obligadamente nos lleva a pensar que en aquél Código Fiscal sí se buscaba, al igual que en la Ley de Justicia Fiscal, respetar la naturaleza jurídica de las sentencias.

Desgraciadamente esto no sucede ahora con el Código Fiscal de la Federación vigente, pero ya tendremos tiempo de ocuparnos de este asunto en los dos puntos siguientes de este Capítulo.

c) Código Fiscal de la Federación del año de 1983.

En la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del 1o de enero de 1983 se decía que las materias tratadas por ese nuevo Código eran ciertamente las mismas que contenía el Ordenamiento en vigor desde 1967; pero la orientación de las disposiciones y los propósitos que con ellas se persiguen, varían congruentemente con la transformación de la legislación fiscal, dotando así a la sociedad con un cuerpo de normas jurídicas, moderno y equilibrado, que facilitara el siempre conflictivo cumplimiento de los deberes fiscales.

Se trataba, pues, de una nueva era del Derecho Fiscal, según el punto de vista de sus creadores.

Consideramos correcta y acertada la afirmación hecha en la Exposición de Motivos, en el sentido de que las materias tratadas por este Código son las mismas que las del Código de 1967, por lo menos en lo que respecta a las sentencias. Así pues, en su artículo 237, primer párrafo, señalaba:

"Art. 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos--controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios."

La redacción, así como el número del artículo, es idéntica a la contenida en el Código Fiscal de 1967. Por ello, tanto el Código Fiscal vigente a partir de 1967 como el vigente desde 1983, respetaban el principio jurídico contenido originalmente en la Ley de Justicia Fiscal, en cuanto al contenido y estructura de las sentencias, así como su naturaleza jurídica.

En todos los medios de defensa -señalaba la Exposición de Motivos del Código de 1983- se busca que prevalezcan los aspectos de fondo. Se pretende reducir formalismos, preservando sólo las formalidades necesarias para la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Se buscaba, ante todo, el dictar sentencias apegadas a Derecho que se

derivaran de un procedimiento formalmente instituido con regulaci3n propia, mediante el examen y valoraci3n jur3dica de todos los puntos controvertidos. Todo lo que no constituyera estos elementos entorpecer3a el logro buscado. De esta forma, el Tribunal Fiscal se manifiesta a trav3s de sus sentencias, mediante la valoraci3n de los puntos fundamentales y esenciales que constituyen la litis, no se pierde en averiguaciones innecesarias que entorpecen su buen funcionamiento, sino que, por el contrario, resuelve fundadamente sobre cada uno de los puntos que se ponen a su consideraci3n.

Esta ser3a la situaci3n ideal pero, como hemos dicho anteriormente, para nuestra desgracia, el C3digo Fiscal de la Federaci3n vigente no respeta este principio pues, seg3n lo veremos en el siguiente punto, la redacci3n que utiliza es notoriamente inconveniente y contraria a los principios generales de Derecho en relaci3n a las sentencias y su naturaleza jur3dica.

B. Referencia a la redacci3n del art3culo 237 del C3digo Fiscal de la Federaci3n vigente actualmente.

Pasamos ahora a analizar el concepto medular sobre el cual se deposita el objetivo trazado en nuestro trabajo, es decir, el propio art3culo 237 pero ahora ubicado en el C3digo Fiscal de la Federaci3n en vigor, concretamente la parte 3ltima de su segundo p3rrafo. No debe perderse de vista que hemos analizado en los puntos anteriores la forma en que deben estructurarse las sentencias, su contenido y su naturaleza jur3dica.

A partir de all3 es desde donde compararemos el esp3ritu del actual C3digo, centr3ndonos as3 en el punto de partida desde donde comenzaremos a realizar nuestra cr3tica, finalizando con una proposici3n de reforma que consideramos pertinente.

Esencialmente, en el primer p3rrafo del citado art3culo se contiene la misma disposici3n que en los anteriores pues se3ala:

"Art. 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundar3n en derecho y examinar3n todos y cada uno de los puntos-- controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios."

Este primer párrafo es idéntico al del Código anteriormente vigente, es decir, el precepto que señala la fundamentación legal del contenido de las sentencias sigue respetándose por el actual Código Fiscal de la Federación.

El problema se hace notar en el segundo párrafo, pero cabe señalar que nos limitaremos a mencionar su contenido, pues la crítica y el análisis profundo del mismo están contenidas en el capítulo quinto de este trabajo. Así pues, señala el segundo párrafo del citado artículo, lo siguiente:

"Cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y resolver cada uno, aun cuando considere fundado alguno de ellos. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en qué forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución."

Centremos nuestra atención en la parte última de este segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente, es decir, en la parte que se encuentra subrayada en el párrafo anterior. Esta tendencia errónea apareció por primera vez por medio de una reforma que sufrió el Código Fiscal de la Federación en el año de 1991, subsistiendo hasta la fecha. Termina por romper, como hemos puntualizado anteriormente, y veremos más adelante, con los más fundamentales principios jurídicos que versan sobre las sentencias, vulnerando la naturaleza jurídica de las mismas.

Con esta anomalía tan notoria, el Poder Legislativo está violando de alguna manera la autonomía de un órgano jurisdiccional como lo es el Tribunal Fiscal de la Federación, en beneficio de una Dependencia del Poder Ejecutivo, independientemente de que se trate, como sabemos, de un Tribunal Autónomo Administrativo. Es decir, la supuesta autonomía que legalmente tiene el Tribunal Fiscal de la Federación no le ha sido respetada del todo, en virtud de que el Ejecutivo Federal lo controla indirectamente a través del Poder Legislativo mediante la ya conocida por

todos nosotros imposición de poder del Presidencialismo.

Adelantamos, pero sólo por ahora, que no es posible obligar a un Tribunal, independientemente de la materia que conozca, a realizar actos distintos a los de su propia naturaleza, es decir, distintos a concretarse a dictar sentencias fundadas en Derecho en las que analicen uno por uno todos los puntos controvertidos del asunto que se le haya planteado.

III.- LA SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

A. Breve análisis del Tribunal Fiscal de la Federación.

El artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

"Artículo 73.- : El Congreso tiene facultad:

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

Por otra parte, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, señala lo siguiente:

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

Podemos decir que se trata de un tribunal administrativo federal autónomo enmarcado dentro del Poder Ejecutivo, con facultades eminentemente jurisdiccionales. En otras palabras, es un órgano formalmente administrativo, pero materialmente jurisdiccional.

Una serie de autores, entre ellos el reconocido historiador en materia fiscal Lic. Sergio Martínez Rosaslanda, coinciden en afirmar que los antecedentes históricos de la figura de lo contencioso-administrativo en nuestro país, son los siguientes:

- 1.- Ley para el arreglo de lo contencioso-administrativo de 1853,
- 2.- Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927,

- 3.- Ley de Justicia Fiscal de 1936,
- 4.- Código Fiscal de la Federación de 1938 y
- 5.- Código Fiscal de la Federación de 1967. (45)

El Tribunal Fiscal de la Federación se crea formalmente con la Ley de Justicia Fiscal del año de 1936, y ha sido modificado a través de los años, como sucede con toda institución jurídica, con el objeto de brindar mayor seguridad jurídica a los intereses de los particulares que acuden ante él.

Desde la época de la Colonia había en México los llamados Tribunales de Hacienda y Cuentas que conocían de inconformidades en materia fiscal. Las Constituciones de 1857 y 1917 - señala el Magistrado Sergio Aguila Méndez- le dieron competencia al Poder Judicial Federal para conocer de la materia contencioso-administrativa; la primera instancia era ante los Jueces de Distrito, la segunda instancia ante los Tribunales Unitarios de Circuito y se creó una tercera instancia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para el recurso llamado de súplica. (46).

Anteriormente - continúa señalando el autor-, dentro de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 25 de mayo de 1853, se situaba al Tribunal Fiscal de la Federación dentro del Poder Ejecutivo, situación que aparecía al tomar como ejemplo la institución francesa denominada Consejo de Estado. (47).

Debemos entonces aclarar si el Tribunal Fiscal de la Federación es un órgano del Poder Judicial o bien, un órgano del Poder Ejecutivo. Históricamente en México, se han manejado estas dos alternativas, prevaleciendo en la actualidad que dicho tribunal está situado dentro del ámbito del Poder Ejecutivo.

Se ha discutido ampliamente al respecto, opinando algunos juristas, como es el caso de Juventino V. Castro, que el Tribunal Fiscal de la Federación debe pertenecer al Poder Judicial en virtud de la separación

(45) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, 1a edición, México, 1982, p. 40.

(46) AGUILA MENDEZ, SERGIO. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a Epoca, Año VI, Octubre, 1993, p. 41.

(47) ídem.

de Poderes por su carácter eminentemente jurisdiccional; mientras que otros han defendido la postura de que el Tribunal Fiscal de la Federación debe pertenecer al Poder Ejecutivo ya que esto no implica ataque alguno a ese principio constitucional.

Así por ejemplo, señala Sergio Aguila Méndez, los juristas Ignacio L. Vallarta y Jacinto Pallares apoyaban la postura de que el Tribunal Fiscal de la Federación perteneciera al Poder Judicial, utilizando los siguientes argumentos:

a).- Si la administración iba a juzgar en materia administrativa, invadiría las funciones propias del Poder Judicial, de acuerdo al principio de la separación de poderes, pues el Poder Ejecutivo tendría facultades jurisdiccionales, reservadas al Poder Judicial.

b).- El Tribunal que conocía de asuntos contencioso-administrativos era un Tribunal Especial, contrario a la prohibición del establecimiento de Tribunales Especiales.

c).- Por medio del Tribunal Contencioso-Administrativo, la Administración se estaba haciendo justicia, lo cual es contrario al principio de que nadie puede hacerse justicia por sí mismo. (48).

Otros, como el entonces Secretario de Hacienda en 1936, Eduardo Suárez, así como el Magistrado Alfonso Cortina Gutiérrez, optaban por la postura contraria en el sentido de que el Tribunal Fiscal de la Federación debería situarse en la esfera del Poder Ejecutivo, siendo autónomo en cuanto a la emisión de sus fallos.

Nosotros entendemos y apoyamos esta segunda postura. Tanto la Exposición de Motivos de la Ley en la que fue creado el Tribunal Fiscal de la Federación, es decir, la Ley de Justicia Fiscal, así como la propia Constitución de nuestro país, determinan esta situación con claridad. En primer lugar, la Constitución establece que los tribunales de lo contencioso-administrativo estarán dotados de plena autonomía para dictar sus fallos que diriman controversias entre la Administración

(48) ídem.

Pública y los particulares; y, por su parte, la multicitada Exposición de Motivos era muy clara al señalar que el Tribunal estaría colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo, pero no estaría sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese Poder, sino que fallaría en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hacía.

Del texto constitucional -señala Dionisio J. Kaye- se puede inferir que la función de los tribunales administrativos es la de dirimir controversias, es decir, que en su materia propia realizan las mismas funciones que los órganos del Poder Judicial, que son las de "decir el derecho." (49).

Es por ello que le asiste la razón al autor de referencia cuando afirma que "... el organismo al que se alude sea, como ya se ha dicho, una institución formalmente administrativa. Sin embargo, lo que es pertinente destacar es que desde el punto de vista material su función es la de un organismo jurisdiccional, es decir, que los procedimientos y actos que de él emanan tienen esta última naturaleza." (50).

Por lo tanto, actualmente el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal autónomo e independiente de toda autoridad, que por razones de orden jurídico se sitúa dentro de alguno de los tres Poderes que gobiernan en nuestro País, sin que ello signifique que deba estar supeditado a alguno de ellos, concretamente al Ejecutivo, y que su principal función es la de dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública y los particulares.

Así por ejemplo, se infiere de la propia Constitución, que el Presidente de la República tiene la facultad de nombrar a los funcionarios titulares del Tribunal Fiscal de la Federación, sin tener acceso a la toma de decisiones de dichos funcionarios al momento de dictar sus fallos, pues su desempeño dentro del Tribunal en relación con su organización y funcionamiento es de verdadera autonomía.

(49) J. KAYE, DIONISIO. Derecho Procesal Fiscal, 2a edición, Editorial Themis, México, 1990, p. 234.

(50) J. KAYE, DIONISIO. Op. cit. p. 235.

Mariano Azuela señalaba en el Aniversario de los 45 años del Tribunal Fiscal de la Federación, lo siguiente:

"En la actualidad, el Tribunal Fiscal no conoce sólo de asuntos tributarios, sino también resuelve juicios promovidos en contra de requerimientos hechos por las Tesorerías a compañías de fianzas con cargo a las pólizas expedidas a favor de la Federación, Estados y Municipios, inconformidades en contra de pensiones concedidas por un organismo descentralizado como el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, interpretación y cumplimiento de contratos administrativos, depuración de créditos por daños que implican culpa en el funcionamiento de los servicios públicos y, en fin, de materias ya no fiscales, sino administrativas en el más amplio sentido de la palabra." (51).

Ahora bien, una vez establecido el ámbito jurídico dentro del cual se desempeña el Tribunal Fiscal de la Federación, resulta conveniente señalar que se trata de un Tribunal de nulidad. Un órgano que conoce de una diversidad de asuntos, preponderantemente fiscales, con el objeto de declarar la nulidad de las resoluciones que los contienen o bien, de reconocer su validez.

Efectivamente, el Tribunal Fiscal de la Federación conoce de una diversidad de asuntos, pero para efectos de este trabajo, señalaremos que se trata de un tribunal de nulidad ante quien se acude con el objetivo de obtener la declaración de nulidad o de validez de una resolución administrativa, o más concretamente, de una resolución de carácter fiscal.

Entremos ahora al estudio de lo que se entiende por el juicio de nulidad seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación. La Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal decía que el contencioso que se regulaba sería lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación y agregaba, como ya hemos mencionado con anterioridad, que el Tribunal no tendría otra función que la de declarar la nulidad o la de reconocer la validez de actos o procedimientos.

(51) AZUELA GÜITRON, MARIANO. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo I, 1a edición, México, 1982, p. 21.

El juicio de nulidad es aquel que "hace antítesis al contencioso de plena jurisdicción, es decir, que el Tribunal no tiene todos los poderes habituales del juez, no puede más que pronunciar la anulación del acto que es puesto a su consideración, pero sin modificarlo ni menos aún dictar uno nuevo." (52). Así por ejemplo, "el Tribunal podrá declarar que el contribuyente no adeuda el impuesto que pretende hacerle efectivo la autoridad, pero no que de las constancias del expediente ha advertido que adeuda otros a los que la autoridad nunca se había referido, ya que al hacer esto se extralimitaría en sus funciones." (53).

Esta característica resulta de gran importancia para sostener la proposición de reforma que plantearemos en este trabajo. Quede claro, pues, que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal de nulidad, autónomo por disposición constitucional y legal, encuadrado dentro del marco del Poder Ejecutivo, cuya actividad consiste en dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública y los particulares, declarando, la nulidad o la validez de los actos que se pongan a su consideración.

B. Conceptos relacionados con la sentencia que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación.

Retomando el concepto de naturaleza jurídica que ofrece el Dr. Nicolás Coviello, mismo que analizamos en el primer capítulo de este trabajo, diremos que, en ese orden de ideas, la sentencia que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, se encuentra determinada por la existencia de un juicio lógico jurídico realizado por el Tribunal, que concluye en una declaración de nulidad o de validez del acto impugnado.

Intimamente ligados a la naturaleza jurídica de las sentencias están precisamente los Tribunales Administrativos, pues son precisamente éstos los órganos de los cuales emanan dichas sentencias. A lo largo de la historia se han tomado diversas posturas en relación al Tribunal Administrativo de nulidad y a la naturaleza jurídica de las sentencias que de éste emanan. Por ello, consideramos de importancia el analizar lo que al respecto proponen las corrientes francesa y anglosajona, para posteriormente mencionar la postura adoptada en nuestro país.

(52) J. KAYE, DIONISIO. Op. cit. p. 235.

(53) ídem.

a) Corriente Francesa:

En la época medioeval, según explica el Magistrado Sergio Aguila Méndez, "nació en Francia la institución denominada el Consejo del Rey, que reunía a los oficiales más notables de la Corona, cuyas funciones consistían en dar asesoría en materia administrativa y en la elaboración de Decretos y Reglamentos." (54). Esta institución - continúa-, permaneció aún después de la Revolución Francesa, siendo regulada formalmente en el artículo 52 de la Constitución del 13 de diciembre de 1799, "estableciéndose como la encargada de redactar los proyectos de ley, así como los Reglamentos de la Administración Pública, y resolvía las controversias que se suscitaran en el orden administrativo entre gobernados y gobernantes." (55).

Era un órgano que cumplía con dos funciones: 1) La de ser un órgano de asesoría del Estado y 2) La de ser el juez de lo contencioso-administrativo.

El antecedente de esta institución, por lo que se refiere a la actividad jurisdiccional, eran los llamados Tribunales del Rey. "También conocidos como Consejo del Rey, ya desde el siglo XIII aconsejaban al monarca sobre las cuestiones administrativas y financieras, constituyendo el primer ancestro en el cual pueden ser reconocidos algunos rasgos anunciadores del Consejo de Estado." (56).

Estos Tribunales del Rey, en el uso de sus prerrogativas jurisdiccionales, "Ilegaban a invadir la competencia de los administradores, por ello se estableció en la Ley de agosto de 1790, en beneficio de éstos últimos, que las funciones judiciales eran distintas y permanecerían separadas de la administración, con la consecuencia de que no serían llevados a Tribunales del Fuero Común para juzgar sus actos, sino a un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. (57).

(54) AGUILA MENDEZ, SERGIO. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a Época, Año VI, Octubre, 1993, p. 39.

(55) ídem.

(56) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a Época, Año VI, Octubre, 1993, p. 143.

(57) AGUILA MENDEZ, SERGIO. Op. cit. pp. 39 - 40.

Si bien la Revolución Francesa de 1789 -argumenta el Mag. Sergio Martínez Sosaslanda- "destruyó el sistema anterior, también puso los principios que condicionan la existencia de la jurisdicción administrativa moderna, los cuales consisten en prohibir a los jueces judiciales conocer de los litigios administrativos." (58).

Así pues, afirma el Mag. Sergio Aguila Méndez, "el Consejo de Estado fungía como un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, encargado de resolver las controversias suscitadas entre gobernantes y gobernados, funcionando en forma separada y autónoma de la administración pública con el propósito de que hubiera menos parcialidad, logrando además la independencia para resolver." (59).

El consejo de Estado -continúa el autor de referencia- "finalmente debe su prestigio a la autoridad jurisdiccional, pues los gobernados veían la oportunidad de contender con los Administradores Públicos, en los casos que estimaban violados sus derechos y a los jueces de lo contencioso-administrativo los veían como un freno, que equilibraba y resolvía sobre sus inconformidades." (60).

Para el año de 1953 el Consejo de Estado tenía un triple papel jurisdiccional:

"En primer lugar, se erigió como juez de Derecho Común en primera y segunda instancias en todos los litigios que ningún texto tenía expresamente atribuido a alguna otra jurisdicción y esto representaba la mayor parte del contencioso-administrativo; en segundo lugar, se constituyó como Juez de Apelación en los casos previstos por la Ley y especialmente respecto de las resoluciones emitidas por los Consejos de Prefecturas, posteriormente denominados Tribunales Administrativos Regionales; y, por último, era Juez de Casación respecto de todas las resoluciones emitidas por jurisdicciones administrativas, resolviendo en última instancia, es decir, no sometidos a la vía de apelación." (61).

(58) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Op. cit. p. 144.

(59) AGUILA MENDEZ, SERGIO. Op. cit. p. 40.

(60) ídem.

(61) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Op. cit. p. 146.

El importante desarrollo del contencioso-administrativo condujo en 1953 a la desconcentración de su competencia, convirtiendo a los 26 Tribunales Administrativos Regionales (anteriormente conocidos como Consejos de Prefecturas), en Jueces de Derecho Común del contencioso-administrativo, y el Consejo de Estado quedó como Juez Supremo de este contencioso. En la actualidad, podemos definir al Consejo de Estado francés como un órgano que ejerce a la vez atribuciones consultivas y contenciosas. Es consejero del gobierno y es juez de la administración, es decir, da opiniones y emite fallos. Esta figura no existe en nuestra legislación mexicana actual.

De ahí que el Mag. Sergio Martínez Rosaslanda concluya en su ensayo sobre esta Institución francesa, en relación con esa dualidad de funciones, que "la eficacia de las opiniones está reforzada por la eventualidad del control jurisdiccional y aquél está mejor asegurado por un organismo colegiado, el cual está a la vez cerca e independiente del Ejecutivo." (62).

Señala también el autor que "a partir del año de 1985, el Consejo de Estado ha extendido sus funciones tradicionales de consejero y tribunal, a la realización de estudios, la elaboración del informe anual de actividades, la ejecución de sentencias y se ha avocado a las relaciones internacionales." (63).

Queda claro pues, que la corriente francesa encuentra su esencia en la figura del Consejo de Estado, y fundamentalmente nos interesa hacer énfasis en el sentido de que se trata de un Tribunal Administrativo autónomo, que se encuentra separado del Poder Judicial por lo que se refiere a la emisión de sus sentencias o fallos, avocado a la resolución de las controversias que se susciten entre la Administración Pública y los particulares.

b) Corriente Anglosajona:

A diferencia del sistema francés, los países anglosajones han adoptado el sistema de unidad de jurisdicción, los órganos ante los que las

(62) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Op. cit. p. 157.

(63) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Op. cit. p. 160.

pretensiones de los particulares se deducen, o no son propiamente jurisdiccionales, sino administrativos, o, siendo jurisdiccionales, no constituyen una jurisdicción especial, sino que son los mismos órganos que conocen de las pretensiones fundadas en derecho común.

Inglaterra y los Estados Unidos de Norteamérica constituyen un ejemplo típico de fiscalización de la actividad administrativa confiada a los órganos de la jurisdicción ordinaria. Este sistema se llama judicialista para diferenciarlo del sistema administrativo francés. Sus notas fundamentales, según el Mag. Martínez Rosaslanda, son las siguientes:

"Por lo que respecta a Inglaterra, el fundamento de su sistema judicialista o sistema de unidad de jurisdicción, se encontraba en la máxima "the King can do no wrong", que, llegó a tener el significado de que el Rey era incapaz de obrar mal, por lo cual no podía comparecer ante su propio Tribunal. En los Estados Unidos, por la influencia inglesa se entendió que el Estado no podía ser sometido a juicio ante sus propios Tribunales." (64).

En ese sentido, manifiesta el Mag. Cortina Gutiérrez, "en su informe de 1932, el Comité sobre las facultades de los Ministros del Reino Unido condenó como inconsistente con la supremacía de la Ley una propuesta para suprimir de la Alta Corte la jurisdicción actual de supervisión y de apelación, para investir con esa competencia a tribunales menores y de naturaleza específicamente administrativa." (65).

Por lo tanto, debemos afirmar que la corriente anglosajona es evidentemente uni-jurisdiccional, a diferencia de la francesa, en la que existe un Tribunal especial, autónomo de los Tribunales Judiciales, que conoce de los conflictos administrativos suscitados entre autoridad y particulares.

(64) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, 1a edición, México, 1982, p. 39.

(65) CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, 1a edición, México, 1982, p. 326.

c) Corriente que adopta la legislación mexicana:

La legislación mexicana, ha adoptado para sí el sistema seguido por la corriente francesa, en el sentido de que existen en nuestro país Tribunales Administrativos especializados, entre ellos el Tribunal Fiscal de la Federación que es precisamente el que nos interesa para efectos de este trabajo, que conoce de las controversias que se suscitan entre la Administración Pública y los particulares. Como ya hemos analizado anteriormente, es un Tribunal autónomo e independiente de los tribunales judiciales, que está encuadrado bajo el marco del Poder Ejecutivo.

El sistema seguido por los países anglosajones constituye el monopolio de la función jurisdiccional, mientras que el sistema francés permite la especialización de Tribunales Administrativos con el objeto de brindar justicia administrativa de una manera real, obligando a la Administración Pública a actuar con apego a la ley, en virtud de la independencia que existe entre ésta y aquellos.

Así pues, por mandato constitucional, nuestro País se ubica en el grupo de naciones que siguen el sistema de una jurisdicción especial administrativa referida a una materia especial y cuyo conocimiento recae sobre tribunales administrativos.

Vemos, por ejemplo, Países como el Argentina que han adoptado este sistema pues se han dado cuenta de la necesidad de la existencia de un Tribunal Fiscal autónomo, desligado del Poder Judicial. Al efecto señalan José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé:

"Para mejorar esta situación, no se podía pensar en disminuir o en modo alguno cercenar las legítimas facultades concedidas a la Administración en tutela del crédito tributario, potestades éstas que le son, por otra parte, inherentes y necesarias para la custodia de dicho interés fiscal. Pero tampoco se podía esperar que los administradores fiscales pusieran, motu proprio, un freno razonable al ejercicio de dichas facultades.

Era necesaria, pues, la existencia de una tercera parte, la cual, sin necesidad de residir fuera del ámbito de la

Administración, atendiera tanto los legítimos intereses de ésta como los razonables planteos de los contribuyentes y responsables. Ésta fue, esencialmente, la idea básica que se materializó en la creación del Tribunal Fiscal." (66).

Otros, como el caso de Carlos M. Giuliani Fonrouge, señala:

"La condición primordial que debe reunir el órgano llamado a entender en el proceso tributario es, como dijimos, su independencia de la administración activa. Podríamos agregar que una segunda condición es la especialización en la materia, pero con ser mucha la importancia de esto, no lo es tanto como aquello: la independencia configura la verdadera jurisdicción, hace a su existencia misma; la especialización de los miembros, en cambio, es garantía de eficacia en las decisiones, pero puede suprimirse sin desmedro de la subsistencia de la entidad.

Una materia tan fluída, en permanente transformación, como es la que sirve de sustentación de los tributos, exige una magistratura ágil y organizada en forma que posibilite la justicia eficaz y rápida..." (67).

Además de lo anterior, al no estar sujeto a ninguna autoridad de las que integran el Poder Ejecutivo y al ser autónomo del Poder Judicial en cuanto a la determinación de sus fallos, debemos afirmar que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal de justicia delegada y no de justicia retenida.

Por justicia retenida -señala Leopoldo R. Arreola Ortiz-, "debe entenderse la que se ejerce por competencia propia, esto es, cuando se actúa por mandato y bajo los lineamientos establecidos por el superior jerárquico, al que se representa; en tanto que, la justicia delegada implica

(66) MARTIN, JOSE MARIA Y RODRIGUEZ USE, GUILLERMO F. Derecho Tributario General, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1986, p.273.

(67) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero, 5a edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 750.

la inexistencia del vínculo de jerarquía y una independencia administrativa en su actuación..." (68).

De ahí que resulte tan clara la explicación que de esto hace el Magistrado Alfonso Cortina Gutiérrez, cuando señala, al ser citado por Arreola Ortiz, lo siguiente:

"La justicia delegada administrativa existe cuando la autoridad administrativa que dicta la resolución, entrega, a consecuencia de una delegación derivada de la Ley, la facultad decisoria, de un órgano autónomo desvinculado de la Administración Pública y tan sólo ligado con ella por el aspecto formal que consiste en que tanto la autoridad la que emana el acto como la autoridad encargada de fallar el juicio, dependen del Poder Ejecutivo; así pues, existe justicia delegada cuando el órgano administrativo tiene plena autonomía para fallar, sin la intervención de los órganos de la administración activa." (69).

En esa situación -concluye el propio Arreola Ortiz-, "la idea original fue, como se reafirma de la simple lectura de la Exposición de Motivos mencionada y de la propia Ley de Justicia Fiscal, conceder al nuevo tribunal autonomía orgánica respecto del Poder Ejecutivo en el que, al menos formalmente, quedaba encuadrado." (70).

Es así precisamente la forma en la que actúa nuestro Tribunal Fiscal de la Federación.

Por ello, retomando la idea de determinar la naturaleza jurídica de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, y una vez analizadas las distintas corrientes que tratan a dicho órgano del cual emana la sentencia, así como la postura adoptada por nuestra legislación, diremos que se trata efectivamente de una sentencia de nulidad que emana como consecuencia de la tramitación de un juicio de nulidad.

(68) ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, 1a edición, México, 1982, p. 172.

(69) ídem.

(70) ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO. Op. cit. p. 173.

El objeto inmediato consiste en declarar la nulidad o validez de un acto o resolución de Autoridad Administrativa que haya sido impugnada y que constituya el elemento de controversia suscitada entre los particulares y dicha Autoridad.

C. Efectos de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Dionisio J. Kaye señala que "las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación tienen el carácter de resolutivas, y que son aquellas mediante las cuales se obtiene la declaración de nulidad de un acto anulable." (71).

Analicemos ahora los efectos que pueden darse como consecuencia de esa declaración de nulidad. El artículo 239 del Código Fiscal de la Federación vigente, señala al respecto lo siguiente:

"Art. 239.- 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.

.....
.....

El Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se emita una nueva resolución cuando esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, y en su caso, V del artículo 238 de este Código."

En cuanto a la declaración de nulidad o de validez del acto o resolución impugnada no encontramos mayor problema para su comprensión, en virtud de que el tribunal únicamente se limita a declarar si considera legal dicho acto o resolución.

(71) J. KAYE, DIONISIO. Op. cit. p 234.

Distinto de lo anterior, es cuando el Tribunal dicta su resolución para determinados efectos, lo cual sucede cuando se cae en alguno de los supuestos considerados en las fracciones II y II, y en su caso V, del artículo 238 del Código de referencia. Para ello, consideramos importante mencionar lo que al efecto dispone dicho artículo:

"Art. 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 afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

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

IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien 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 a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades."

En cuanto a las fracciones II, III y V del ordenamiento anteriormente transcrito, nos encontramos ante el caso en que el Tribunal Fiscal de la Federación declara la nulidad de una resolución para determinados efectos, con la intención de convalidar dicha resolución una vez que se subsanen las causas de nulidad por parte de la autoridad.

Así por ejemplo, en el caso de la fracción II del ordenamiento antes

transcrito, estaríamos ante el supuesto de una resolución declarada nula por haber sido dictada omitiendo los requisitos formales exigidos por las leyes, con el objeto de que sea emitida una nueva cumpliendo con dichos requisitos, para que de esta forma no se vea perjudicado el interés de la autoridad en caso de que el contenido esencial de la resolución sí estuviese apegado a Derecho. Tal sería el caso del cobro de un adeudo por concepto del Impuesto Sobre la Renta que sí se haya causado por el contribuyente, pero que al momento de hacer efectivo dicho cobro la autoridad hubiese omitido los requisitos formales exigidos por las leyes para llevarlo a cabo.

De todo lo anteriormente mencionado, se infiere que tanto las sentencias que determinan uno o varios efectos en concreto, o aquellas que se dictan con el objeto de determinar la nulidad o validez de una resolución de autoridad, son sentencias declarativas y, por ende, no pueden variar el contenido de la resolución impugnada con el objeto de facilitar el trabajo a la autoridad.

En virtud de ello, resulta importante transcribir una resolución de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en la que se ve claramente que la anulación de la resolución impugnada no es absoluta:

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

Revisión 227/75.- Juicio 3933/74.- Resolución unánime de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación de fecha 29 de septiembre de 1979.- Ponente: Magistrado Lic. Francisco Ponce Gómez.

Se advierte claramente que el Tribunal no se extralimita en sus funciones al emitir una sentencia para determinados efectos que deberá tomar en cuenta la autoridad al momento de emitir su nueva resolución. Es simplemente una declaración de nulidad que excepcionalmente se dicta

para determinados efectos.

Así pues, las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, independientemente de los efectos a que nos hemos referido anteriormente, son meramente declarativas. En ese sentido, según Arreola Ortiz, existen dos limitantes en la actuación del Tribunal:

1.- Que sus resoluciones definitivas son meramente declarativas y

2.- Que carece de imperio para hacer cumplir sus decisiones, en virtud de tratarse de un tribunal de justicia delegada lo que provoca que no alcance su plena jurisdicción. (72).

Efectivamente, por su naturaleza, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son declarativas de nulidad, es decir, deben limitarse a resolver la legalidad o ilegalidad de los actos o resoluciones de autoridad sometidos a su jurisdicción, sin la posibilidad de emitir la resolución que en derecho proceda, sustituyendo a la que haya declarado ilegal.

Esta característica tiene como consecuencia lo que Arreola Ortiz considera como la segunda limitante de la actuación del Tribunal, o sea, la carencia de imperio legal necesario para hacer cumplir sus fallos. Tal situación queda claramente explicada por el jurista de referencia en la siguiente forma:

"El Estado, aún en su posición de parte sometida a la jurisdicción de un organismo imparcial, también de carácter estatal, no llega a ver afectado su patrimonio en la forma y proporción que éste lo es tratándose de un particular. No existe pues el embargo en bienes del Estado, como sí acontece trataándose de los administrados con obligaciones pecuniarias a favor del órgano público; tampoco existe la obligación de garantía, ya que el patrimonio estatal se reputa suficiente para cumplir con las obligaciones de derecho contraídas por éste.

Sobre estas consideraciones es que la doctrina

(72) ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO Op. cit. p. 173.

administrativa francesa desarrolló una jurisdicción administrativa diversa de la del Poder Judicial. Jurisdicción que organizada primeramente bajo el principio de justicia retenida y posteriormente como de justicia delegada, sostuvo en toda una época como principio básico que el Estado no podía ejercer coerción sobre el propio Estado, razón por la cual los fallos en contra del Estado no podían más que ser declarativos.

Fue pues bajo la influencia de las anteriores ideas, que los juristas mexicanos consideraron conveniente que el nuevo tribunal fiscal careciera de la serie de atribuciones de carácter ejecutivo de que disponen los órganos jurisdiccionales del fuero común para hacer cumplir sus decisiones." (73).

Es acertado el anterior razonamiento, pero en la actualidad ha sido superado, ya que anteriormente no existía el llamado recurso de queja que, como consecuencia de la reforma de 26 de diciembre de 1987 al Código Fiscal de la Federación, se introdujo el artículo 239 TER, conforme al cual se sigue un procedimiento específico para controvertir los actos repetidos indebidamente, así como de aquellos que incurren en exceso o en defecto al cumplir una sentencia emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación. Este procedimiento, comenta el Mag. Sergio Martínez Rosaslanda, "es de reciente aplicación en nuestra legislación fiscal, ya que no existía en la Ley de Justicia Fiscal ni en el Código Fiscal de 1967, pues no se mencionaba en ellos en los casos en los que se declarara la nulidad de una resolución para determinados efectos, cual sería la forma de hacer cumplir esa determinación, ni las consecuencias de su cumplimiento." (74).

El artículo 239 TER señala que en los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala regional que instruyó en primera instancia el juicio en el que se dictó la sentencia. Gracias a esta figura, los contribuyentes cuentan con un mecanismo para defenderse de los casos de incumplimiento de sentencia firme.

(73) ARREOLA ORTIZ, LEOPOLDO. Op. cit. p. 174.

(74) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Tribunal Fiscal de la Federación 55 años, Tomo I, 1a edición, México, 1991, p. 330.

Brevemente, haremos referencia a la procedencia de la queja, la cual, según el artículo 239 TER, se encuentra limitada a los siguientes casos:

- 1.- Contra la indebida repetición de un acto o resolución anulado, y
- 2.- Cuando se incurra en exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia respectiva.

Nos interesa particularmente el segundo caso, pues representa un elemento interesante que "constituye un matiz más de plena jurisdicción, aunque desafortunadamente dista mucho de la plena jurisdicción propia de los Tribunales Administrativos que tienen esa naturaleza, aun cuando debe reconocerse el mínimo adelanto que su presencia implica" (75), señalando que de cualquier manera, constituye una instancia valiosísima que tienen los particulares para demandar el cumplimiento de las sentencias que se hayan dictado a su favor, pues esto se traduce en una verdadera aplicación de justicia administrativa.

El recurso de queja antes mencionado, constituye además un elemento que refuerza el principio de la autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación de cualquiera de los otros Poderes, en el sentido de que en sí mismo goza de imperio para hacer cumplir sus fallos, sin la necesidad de recurrir al auxilio del Poder Judicial, del Legislativo o del Ejecutivo, ya que, aunque se encuentra encuadrado dentro de la esfera de éste último, se mantiene autónomo e independiente, de tal suerte que es un Tribunal cuya actividad jurisdiccional se desarrolla plenamente al poder distar sus propios fallos y, además, hacerlos cumplir.

(75) MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO. Op. cit. p. 332.

IV.- ANALISIS COMPARATIVO DE LA NATURALEZA Y EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CON LAS QUE SE DICTAN EN OTRAS MATERIAS PROCESALES.

Según hemos analizado a lo largo del presente estudio, el objetivo primordial de toda sentencia estriba en que resuelva finalmente un procedimiento, mediante la decisión legítima del juez que decide sobre el asunto en controversia. Ir más allá de lo antes mencionado, sería extralimitar las funciones del juzgador, y por tanto, el contenido de las sentencias.

En el presente capítulo, haremos un estudio sencillo que pueda mostrar con claridad las diferencias que existen entre las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, con las dictadas en otras materias o ramas procesales del Derecho.

Debe hacerse una prudente aclaración al iniciar con este capítulo, en el sentido de que el objetivo principal de nuestra tesis no consiste, de ninguna manera, en hacer un estudio a fondo de las sentencias que a continuación analizaremos, en virtud de que esa tarea la dejamos para los estudiosos de dichos temas. Por tal razón, haremos mención a ciertos rasgos de esas sentencias que nos permitan dilucidar sobre algunas diferencias y semejanzas que existen entre éstas y las dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación. Una vez hecha la aclaración, procedamos con nuestro trabajo.

Partamos pues, recordando la naturaleza y efectos de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación. Como hemos apuntado anteriormente, las sentencias de este Tribunal son sentencias declarativas de nulidad que no pueden, en estricto sentido, ir más allá de la mera declaración de la nulidad o validez de un acto. Sus efectos, por lo tanto, y según el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación vigente, consisten en el reconocimiento de la validez o en la declaración de la nulidad de un acto que se haya impugnado, así como en la declaración de la nulidad de dicho acto para determinados efectos, es decir, para el caso en que pueda reponerse el procedimiento por parte de la autoridad cuando ésta haya cometido violaciones de procedimiento.

Apoyandonos en lo expuesto en el capítulo anterior diremos que, en síntesis, se trata de sentencias de nulidad. Esto se explica en virtud de la

función del Tribunal de donde emanan: declarar la nulidad o reconocer la validez de actos o procedimientos.

A. Sentencias en materia civil.

A diferencia de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, que son sentencias declarativas, pues únicamente reconocen la validez o declaran la nulidad de un acto o procedimiento determinado, las civiles son sentencias constitutivas pues constituyen un nuevo estado de derecho, extinguiendo o modificando otro.

Según Carlos Arellano García, la sentencia civil "es un acto jurídico porque es una manifestación de voluntad hecha con la intención lícita de producir consecuencias jurídicas, como pueden ser, crear, transmitir, modificar o extinguir, etc., derechos y obligaciones." (76).

Buscan ante todo producir consecuencias jurídicas mediante las cuales se solucione el conflicto planteado al juez, mientras que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación únicamente resuelven sobre la nulidad o validez de un acto determinado, independientemente de que dicha nulidad sea declarada para efectos, pues al fin y al cabo es una nulidad y no una condición jurídica nueva que obliga a las partes a cumplirla en virtud de una resolución.

Decimos que constituyen un nuevo estado de derecho pues, sin cambiar o variar el fondo del asunto que se plantee en su caso, al dictarse constituyen una nueva situación jurídica, misma que no existía al momento de presentarse la demanda. Esto se explica mejor con un ejemplo:

En el transcurso de un juicio civil sumario hipotecario, la parte actora y la demandada pueden acordar y celebrar un convenio judicial que provoque la conclusión de dicho juicio, antes de que el juez que conozca del mismo dicte su sentencia.

La consecuencia jurídica que se desprende del anterior ejemplo, radica en el sentido de que el juicio terminó por voluntad de las partes, de

(76) ARELLANO GARCIA, CARLOS. Derecho Procesal Civil, 3a edición, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 443.

manera que se constituyó una nueva situación jurídica en la que el convenio judicial, elevado a la categoría de sentencia ejecutoria, generó las consecuencias legales que deberán regir entre las partes de manera forzosa.

Vemos, pues, que la sentencia civil constituye un nuevo estado de derecho, una consecuencia jurídica nueva, que viene a solucionar el conflicto planteado ante el juez, ya que en virtud de ésta, nace un nuevo estado jurídico, es decir, existen situaciones que pasan a ser una realidad legal desde que la sentencia causa ejecutoria y no antes.

Una vez comprendida la naturaleza jurídica de las sentencias civiles, conviene analizar el contenido y los efectos de las mismas. Veamos la redacción del artículo 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

"Art. 222.- Las sentencias contendrán, además de los requisitos comunes a toda resolución judicial, una relación sucinta de las cuestiones planteadas y de las pruebas rendidas así como de las consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinarias, comprendiendo en ellas los motivos para hacer o no una condonación de costas, y terminarán resolviendo con toda precisión los puntos sujetos a la consideración del tribunal, y fijando, en su caso, el plazo dentro del cual deben cumplirse."

Asimismo, el artículo 349 del citado ordenamiento señala lo siguiente:

"Art. 349.- La sentencia se ocupará exclusivamente de las personas, cosas, acciones y excepciones que hayan sido materia del juicio.
Basta con que una excepción sea de mero derecho o resulte probada de las constancias de autos, para que se tome en cuenta al decidir."

Del contenido de los artículos anteriores, se ve claramente que la resolución del juez civil al momento de dictar su sentencia, debe limitarse exclusivamente a los puntos puestos a su consideración. No

puede por decisión propia extralimitarse en esta obligación pues estaría rompiendo con el elemental principio jurídico que dice que las partes ponen los hechos y el juez el Derecho, o dicho de otras palabras, se atentaría contra el principio de coherencia de las sentencias.

Ante lo señalado, debe resaltarse que como las sentencias en materia civil producen consecuencias jurídicas nuevas, el juez está facultado para explicar en su razonamiento la forma en que se vieron vulnerados los derechos de alguna de las partes, sin que exista un ordenamiento expreso que lo obligue a realizar esta actividad, ya que es parte de su labor el desentrañar con claridad los elementos constitutivos de la controversia así como sus consecuencias, a fin de fundamentar con precisión su veredicto. Esto se entiende en virtud de la naturaleza jurídica de las sentencias civiles pues, como hemos mencionado, constituyen un nuevo estado de derecho. Pero en materia fiscal esto resulta inoperante, en virtud de que se trata de sentencias declarativas que no crean un nuevo estado de derecho, situación que se explicará con mayor abundamiento y precisión en el siguiente Capítulo.

Por otro lado, cabe destacar que en la mayoría de los casos de un juicio civil las partes son particulares, pues puede ocurrir que el Estado sea parte cuando actúa como particular, pero en un juicio de carácter contencioso-administrativo, las partes son siempre el Estado y un particular. Por ello, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación no pueden modificar o extinguir situaciones jurídicas, sino únicamente declarar la nulidad o reconocer la validez del acto que les dió origen, esto en virtud de la situación de desventaja en que se encuentra un particular frente al Estado, cosa que no sucede cuando quienes se enfrentan ante la jurisdicción del juez son dos particulares.

Por lo tanto, y atendiendo a su naturaleza, las sentencias civiles son constitutivas de una nueva situación jurídica, de un nuevo estado de derecho, pues resuelven sobre un asunto determinado al constituirlo, extinguirlo o al modificarlo. Es decir, en materia civil el acto impugnado en la demanda es constituido, extinguido o modificado por el juez al momento de dictar su sentencia.

Esto no sucede en materia fiscal pues el Código Fiscal de la Federación prevé la figura de la suspensión del acto impugnado, por lo que éste mantiene suspendidas sus consecuencias jurídicas en tanto no se

decide sobre su nulidad o validez, mientras que el acto en materia civil ya ha surtido efectos jurídicos y la función del juez en la sentencia radica en constituirlo, extinguirlo o modificarlo, constituyendo una nueva situación jurídica que favorecerá al que haya probado su acción. En cuanto a los efectos de las sentencias en materia civil, Humberto Briseño Sierra (77) los clasifica de la siguiente manera:

1.- La cosa juzgada, definida por el maestro Pallares como "la autoridad y la fuerza que la ley atribuye a la sentencia ejecutoria, entendiendo por autoridad la necesidad jurídica de que lo fallado en la sentencia se considere como irrevocable e inmutable, ya en el juicio en que aquella se pronuncie, ya en otro diverso, mientras que la fuerza consiste en el poder coactivo que dimana de la cosa juzgada, o sea, en que debe cumplirse lo que ella ordena." (78).

2.- La actio judicati, o sea la facultad que corresponde a la parte que ha obtenido, de hacer ejecutar la sentencia judicialmente cuando el vencido no la cumple de manera voluntaria. En este sentido, el afectado tiene la posibilidad de acudir ante el tribunal para que ordene el cumplimiento coactivo de la sentencia en virtud del incumplimiento voluntario del principal obligado. Esto constituye un rasgo característico de la ejecución de las sentencias civiles, pues los Tribunales que las dictan son de plena jurisdicción, es decir, tienen el poder de ejecutar coactivamente sus propias sentencias, mientras que el Tribunal Fiscal de la Federación carece de tal atribución, situación que ya hemos analizado anteriormente al estudiar lo referente al recurso de queja, por lo que no consideramos necesario abundar en el tema, sino simplemente marcar la diferencia mencionada.

3.- Las costas procesales. Partiendo del principio constitucional contenido en el artículo 17 de nuestra Carta Magna, en el sentido de que la impartición de justicia es gratuita, las costas procesales son "los gastos que es necesario hacer para iniciar, tramitar y concluir un juicio"(79), sin

(77) BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. El Juicio Ordinario Civil, Volumen II, 1a edición, Editorial Trillas, México, 1975, p. 953.

(78) PALLERES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil, 8a edición, Editorial Porrúa, México, 1975, p. 198.

(79) PALLARES, EDUARDO. Op. cit. p. 206.

que dichos gastos se relacionen con el pago de servicios que presten los funcionarios y empleados judiciales.

B. Sentencias en materia laboral.

Las Juntas de Conciliación y Arbitraje encargadas de dirimir controversias en materia laboral no forman parte, al igual que el Tribunal Fiscal de la Federación, de los Poderes Judiciales de la Federación y de los Estados. Son tribunales dotados de plena autonomía, integrados por representantes del Estado, de los patrones y de los trabajadores.

En esta materia a las resoluciones que deciden sobre el fondo del conflicto, se les conoce con el nombre de LAUDOS.

EL Diccionario Jurídico de la Universidad Nacional Autónoma de México, los define como la "resolución de equidad que pronuncian los representantes de las juntas de conciliación y arbitraje cuando deciden sobre el fondo de un conflicto de trabajo, la cual se ajusta en su forma a las disposiciones jurídicas aplicables." (80).

Así pues, la Ley Federal del Trabajo señala en su artículo 837 que las resoluciones de los Tribunales Laborales son:

"Fracción III.- Laudos: cuando decidan sobre el fondo del conflicto."

El objetivo de los laudos dictados en esta materia es, a decir de Mario de la Cueva, solucionar las controversias que se susciten entre "el trabajo y el capital." (81). El mismo autor señala que "mediante sus sentencias, las Juntas tienen a su cargo la administración de la justicia obrera, sin que ésta sea arbitraria ni caprichosa, y su función principal es el conocimiento y decisión de los conflictos de trabajo" (82), con un claro matiz de trato preferencial a los trabajadores por la situación de

(80) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNAM. Diccionario Jurídico, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 1928.

(81) DE LA CUEVA, MARIO. El Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo, Tomo II, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 536.

(82) ídem.

desventaja en la que éstos se encuentran.

Por lo tanto, a diferencia de la existencia de otros tribunales de distinta naturaleza, la existencia de las Juntas obedece a una necesidad social, a una exigencia jurídica que se aplica en el sentido de auxiliar al que menos puede o al que menos tiene.

Por otro lado, y en relación con el contenido y alcance de los laudos, transcribimos a continuación los artículos 841 y 842 de la citada Ley, en virtud de su importancia para el tema que nos ocupa.

"Art. 841.- Los laudos se dictarán a verdad sabida, y buena fe guardada, y apreciando los hechos en conciencia, sin necesidad de sujetarse a reglas o formulismos sobre estimación de las pruebas, pero expresarán los motivos y fundamentos legales en que se apoyen."

"Art. 842.- Los laudos deben ser claros, precisos y congruentes con la demanda, contestación, y demás pretensiones deducidas en el juicio oportunamente."

Vemos claramente que, al igual que en materia fiscal y civil, en este caso los laudos no pueden ir más allá de lo estrictamente hecho valer por las partes en litigio. La Ley es clara al señalar que deben ser claros, precisos y congruentes.

La naturaleza de los laudos radica en la condenación o absolución que en los mismos se hace al demandado. Eso es precisamente lo que justifica su existencia, pues a partir del examen de la demanda, contestación y de todas las pretensiones, se llegará a una resolución final que sin la necesidad de formalidades, tendrá por objeto condenar o absolver al demandado.

A diferencia del Tribunal Fiscal de la Federación, las Juntas de Conciliación y Arbitraje están conformadas por representantes del Estado, patrones y trabajadores, por lo que se da la posibilidad de que patrones y trabajadores sean juez y parte al contar con personas que los representen abogando por sus intereses particulares. Esto necesariamente repercute en el sentido de los laudos, muchas veces beneficiando a

patrones y otras veces a trabajadores, logrando cierta imparcialidad de la junta al momento de emitir sus laudos.

Así las cosas, los laudos constituyen una resolución que resuelve el fondo de los conflictos laborales con claridad, precisión y congruencia, absolviendo o condenando al demandado, en su caso según proceda. Por esta razón, los laudos en materia laboral buscan, ante todo, decidir sobre los conflictos suscitados entre "trabajo y capital", tratando en todo momento de que dicha resolución sea favorable al trabajador o, al menos, lo perjudique en el menor grado posible.

En cuanto a sus efectos, podemos señalar que son precisamente los dos que hemos mencionado anteriormente:

- 1.- Absolución del demandado; y
- 2.- Condenación del demandado.

Además, la propia Ley prevé un efecto inmediato el cual consiste en que los laudos de las Juntas de Conciliación y Arbitraje no admiten recurso alguno en su contra. Esto significa que los laudos se convierten en cosa juzgada inmediatamente, situación que no procede en tratándose de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, pues en contra de éstas procede el Recurso de Revisión únicamente para la autoridad, y procede para el particular el Amparo Directo.

C. Sentencias en materia de amparo.

Las sentencias de amparo tienen por objeto el decidir sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado. En este sentido pueden ser, a juicio de Ignacio Burgoa, declarativas o condenatorias según sea el caso. Veamos lo que dice el maestro:

"Son declarativas cuando decretan el sobreseimiento o la negativa del amparo, puesto que simplemente se concretan a establecer, en el primer caso, la abstención jurisdiccional de conocer el fondo de la cuestión planteada, y, en el segundo, la validez implícita del acto reclamado, sin imponer, en ambas hipótesis, la obligación de cumplimentar ningún hecho a cargo de la parte perdedora.

Por el contrario, las sentencias de amparo que concedan la protección de la Justicia Federal al agraviado, sí son eminentemente condenatorias, puesto que constriñen a la autoridad responsable a restituir a éste el goce de la garantía individual violada o a cumplimentar ésta, en sus respectivos casos, por lo que no solamente se concretan a reconocer una circunstancia jurídica preexistente, como sucede con las sentencias declarativas." (83).

Así pues, el objetivo de las sentencias de amparo estriba en decidir sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto reclamado, ya sea mediante la declaración de la negativa del amparo o concediendo éste mediante la condenación hecha a la autoridad responsable.

Se asemejan las sentencias declarativas de la negativa del amparo a las sentencias de nulidad emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, pues ambas constituyen una simple declaración. Las primeras declaran la negativa a una petición de amparo, mientras que las segundas declaran la nulidad de un acto determinado.

En virtud de lo anterior, los efectos de las sentencias de amparo, según lo establece el artículo 80 de la Ley de Amparo son los siguientes:

1.- Restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y

2.- Obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija, cuando el acto reclamado sea de carácter negativo.

Por ello, podemos concluir que el efecto genérico de las sentencias de amparo consiste en la invalidación del acto o actos reclamados y en la declaración de su ineficacia jurídica, procediéndose en su consecuencia, conforme a la diferente naturaleza del acto reclamado (positivo o negativo).

(83) BURGOA, IGNACIO. El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, México, 1982, p. 523.

En este sentido, el maestro Burgoa señala que la nulificación o invalidación del acto reclamado, como efecto genérico de las sentencias de amparo que conceden la protección de la Justicia Federal al quejoso, ha sido reconocida por la jurisprudencia de la Suprema Corte, que establece:

"El efecto jurídico de la sentencia definitiva que se pronuncie en el juicio constitucional, concediendo el amparo, es volver las causas al estado que tenían antes de la violación de garantías, nulificando el acto reclamado y los subsecuentes que de él se deriven." (84).

En cuanto a las sentencias que nieguen el amparo, el efecto jurídico de éstas será simplemente la consideración de la validez del acto reclamado y de su eficacia jurídica, situación que no necesita mayor explicación.

Después de haber analizado la naturaleza y efectos de las sentencias dictadas en materia civil, laboral y amparo, podemos señalar que todas ellas respetan el principio jurídico de que las sentencias deben pronunciarse únicamente sobre los puntos controvertidos que se hayan puesto a consideración del juzgador. Existen diferencias entre ellas en cuanto a su naturaleza jurídica y a los efectos que producen pero, a fin de cuentas, el objetivo en todas ellas radica exclusivamente en la solución coherente de la controversia. Las partes y los juzgadores son en todas ellas diferentes.

Asimismo, se puede apreciar que las sentencias en materia fiscal y amparo tienen ciertos rasgos que las identifican en cuanto a que ambas persiguen los efectos de nulificar o declarar válido un acto determinado. Por su parte, las sentencias en materia civil y laboral buscan, con sus particularismos de cada una, solucionar una controversia constituyendo, en la mayoría de los casos, un nuevo estado de derecho que es precisamente el que regirá entre las partes una vez que dicha sentencia sea dictada y cause ejecutoria.

Del estudio comparativo que hemos realizado en el presente capítulo,

(84) BURGOA, IGNACIO. Op. cit. p. 527.

se desprende claramente que, como sentencias, todas ellas cumplen con su función de dirimir controversias, cada una con sus rasgos característicos, naturaleza propia y en función de los elementos que componen la litis. Pero lo interesante es advertir que al dictar sus sentencias, los Tribunales civiles, laborales y de amparo no están obligados mediante ordenamiento legal expreso, a señalar en qué forma se afectaron los intereses o defensas del particular o perdedoso en el juicio, para posteriormente establecer el sentido de su fallo mediante su veredicto final, sino que tienen libertad de jurisdicción que les permite hacerlo o no según sea su apreciación, lo cual se traduce en una forma sana de actuar que facilita en gran medida la impartición óptima y correcta de la justicia por parte de dichos Tribunales.

Esto constituye precisamente el punto medular de nuestra tesis, al cual pretendemos llegar a continuación, una vez que se han sentado las bases que nos permitan desarrollarlo con contundencia, en virtud de que se trata de una crítica objetiva y procedente desde nuestro particular punto de vista. El Tribunal Fiscal de la Federación no tiene por qué estar obligado a señalar en qué forma se afectaron las defensas del particular por la resolución o acto impugnado, ya que la imposición de tal obligación va en contra de todo principio de Derecho y de la naturaleza jurídica propia de ese Tribunal y de las sentencias que dicta.

V.- EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EL PROBLEMA QUE REPRESENTA SU REDACCION ACTUAL.

En el presente capítulo haremos la crítica al contenido del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación vigente, en el sentido de que obliga al Tribunal Fiscal de la Federación en el momento de dictar su sentencia, a señalar en qué forma se afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución, en el caso de que la sentencia declare la nulidad por la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento. La crítica la desarrollaremos desde tres distintos puntos de vista, con el objeto de proponer constructivamente una reforma a dicho precepto, amén de convencer sobre la improcedencia de tal obligación.

A. Atenta contra la naturaleza jurídica de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación y contra el principio de la libre actividad jurisdiccional.

Si nos detenemos a reflexionar sobre lo que es en esencia una sentencia, así como las implicaciones legales y prácticas que suponen su existencia, no tardaríamos en concluir que, independientemente de los matices que pretendan darle los diversos juristas estudiosos de la materia, se trata nada más y nada menos, como ya lo hemos indicado, del acto definitivo mediante el cual el juez termina la litis que se le planteó al iniciarse el proceso jurisdiccional, constituyéndose así en un veredicto definitivo pronunciado por el propio juez en relación con un caso concreto.

Es el momento esperado por las partes que contienden en un proceso judicial. Todo el esfuerzo que se haya empleado para demostrar al órgano juzgador la verdad del dicho de cada una de las partes, se verá reflejado en beneficio o perjuicio en el contenido de la sentencia. De ahí lo importante que resulta el hecho de que las sentencias se encuentren en todo momento apegadas a Derecho y, sobre todo, a la naturaleza jurídica de la materia sobre la cual resuelven.

Si añadimos a la reflexión anterior el hecho de que el órgano jurisdiccional debe gozar de plena libertad para dictar sus fallos, estamos entonces ante una realidad que no podemos ignorar: la actividad

jurisdiccional se justifica como tal, siempre y cuando el órgano que la realiza lo hace mediante el análisis profundo de las cuestiones que se le plantean, y culmina su labor con la expresión de la valoración objetiva de los hechos, aplicando a éstos el Derecho en sus sentencias.

Hablamos de libre actividad jurisdiccional pues en cuanto al Tribunal Fiscal de la Federación se refiere, es la propia Constitución la que le atribuye dicha libertad. En el siguiente punto nos avocaremos con mayor profundidad a este aspecto, por lo que apoyándonos en él decimos con toda seguridad que el Tribunal Fiscal de la Federación, órgano juzgador en materia fiscal, debe gozar de plena libertad para dictar sus sentencias, y por ello, el sentido de éstas dependerá de la correcta valoración de los hechos y del derecho por parte de dicho Tribunal.

Por las razones antes mencionadas, la imposición absoluta que hace el Código Fiscal de la Federación en el sentido de que el Tribunal expresará en qué forma se afectaron las defensas del particular en caso de vicios de procedimiento u omisión de formalidades exigidas por las leyes, está por demás, y vulnera evidentemente la naturaleza de la sentencia como tal, es decir, de la sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, independientemente de que se trate de sentencias declarativas de nulidad o de sentencias constitutivas de derecho.

Sabemos que el Tribunal Fiscal de la Federación, ante quien se desarrolla el juicio de nulidad, está facultado para dictar sentencias, que únicamente en forma declarativa, determinen si un acto o resolución es nulo o válido, por lo que de ninguna manera pueden modificarlo ni menos aún dictar uno nuevo. Pero esto es porque la naturaleza jurídica de esas sentencias está determinada, como ya lo hemos estudiado, por el hecho de que son sentencias declarativas de nulidad, dentro del contexto ya mencionado anteriormente en este mismo trabajo.

El punto de vista desde el cual hacemos la presente crítica, no es en función de la naturaleza legal específica de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, sino de la naturaleza jurídica de la sentencia como instrumento básico del proceso, es decir, que se trata de un acto mediante el cual el juez termina la litis estableciendo un veredicto definitivo pronunciado en relación a un caso concreto, el cual fue libre y profundamente analizado por el juez a fin de allegarse de los elementos necesarios y ajustados a Derecho que le permitieron establecer tal

veredicto.

El análisis que en su momento realizamos de la naturaleza jurídica de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, fue con la intención de presentar un panorama amplio que permita dilucidar con claridad el entorno sobre el cual se desarrolla nuestro trabajo, pero no con el objeto de preparar la crítica que ahora hacemos pues, como se aclaró anteriormente, el problema de fondo es que el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, va en contra de la naturaleza jurídica de la sentencia como tal, independientemente de que sea declarativa de nulidad o no. El hecho de que sean sentencias de nulidad las del Tribunal Fiscal de la Federación, es porque se trata de su sello distintivo, es la característica que las distingue de las demás sentencias, pero en esencia su naturaleza jurídica es compartida con las que se dictan en otras ramas del Derecho, las cuales, al igual que éstas, cuentan también con su sello distintivo. Por esa razón, partamos de la naturaleza jurídica de las sentencias para poder comprender con toda facilidad el punto de vista que se expresa en este punto.

Del análisis histórico que hemos hecho en este trabajo, se desprende que desde el nacimiento de la Ley de Justicia Fiscal hasta el momento de la reforma de 1991 al Código vigente, se había venido respetando este principio fundamental de que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación serían dictadas con plena libertad y autonomía jurisdiccional.

Prueba de ello, y sin abundar en el tema pues ya ha sido desarrollado con anterioridad, tanto en la Ley de Justicia Fiscal, como en el Código Fiscal de la Federación del año de 1967, así como en el Código Fiscal de la Federación del año de 1983 hasta antes de la fatal reforma en 1991, se mantuvo siempre la postura de que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación serían dictadas con plena autonomía y que debían fundarse en Derecho y examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado.

Por lo tanto, no era necesario imponer al Tribunal Fiscal de la Federación una obligación de hacer, pues más que obligación se trata de una facultad implícita a la libertad de jurisdicción del Tribunal, libertad otorgada por la Constitución y por los diversos ordenamientos fiscales hasta el año de 1991.

Es por eso que nos preguntamos sobre la razón que sirvió de base al Poder Legislativo, para considerar necesaria y procedente la imposición de tan desorbitada obligación. El Tribunal Fiscal de la Federación ha venido trabajando cabalmente desde el momento de su creación, ha venido dictando sus sentencias con pleno respeto a la ley, entonces, ¿por qué variar ese esquema de trabajo? ¿con qué razonamiento se llevó a cabo la reforma que estamos analizando?.

Cuando un Tribunal desarrolla la función para la que fue creado, es decir, que emite sentencias apegadas a Derecho mediante la correcta valoración de las pruebas y de los puntos controvertidos por las partes, no tiene por que obstaculizarse esa forma de trabajar, y mucho menos mediante la imposición de una obligación antijurídica que no encuentra al menos una razón lógica que justifique su existencia, sino todo lo contrario, debe de fomentarse su correcta labor mediante el respeto a su libertad de jurisdicción.

El Tribunal Fiscal de la Federación, como órgano juzgador que es, debe analizar todos los puntos y probanzas que las partes ponen a su consideración e incluso, si lo considera conveniente, puede profundizar el estudio en ciertos elementos o conceptos, como lo puede ser el consistente en la afectación de las defensas del particular por parte de la autoridad, en caso de que considere necesario según su propio criterio y discreción. Pero esa alusión la realizaría con el objeto de dotar de mayor contundencia sus fallos, pero igual puede no hacerlo en caso de que no lo considere conveniente. Esta es una facultad jurisdiccional que respeta la autonomía del Tribunal, es parte de su actuar, es parte de la vida misma de un órgano juzgador.

Se trata pues, de una facultad implícita, no hay necesidad de convertirla a través de la Ley en una obligación, pues sería tanto como decir que el Tribunal tiene la obligación de dictar sentencias. Está por demás, y nos atreveríamos a decir que es hasta ridículo y ocioso.

En ese orden de ideas, y al encontrarnos frente a la redacción del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, producto de una reforma al mismo en el año de 1991, es evidente que se da un choque de principios, un choque entre una realidad jurídica y una que injustificadamente se pretende imponer, consistente, ésta última, en que

dicho precepto legal impone una obligación al Tribunal Fiscal de la Federación de mencionar las formas en que la resolución impugnada afectó las defensas del particular.

Veamos, para mayor comprensión, lo que dispone el artículo a que nos estamos refiriendo:

"Art. 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos--controversados del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y--resolver cada uno, aun cuando considere fundado alguno de ellos. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en qué forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución."

En estricto sentido, sentimos que el ordenamiento anterior contiene, en su primer párrafo, los elementos esenciales de una sentencia, pero en su segundo párrafo, tristemente se olvida de que el Tribunal Fiscal de la Federación tiene una facultad implícita que lo faculta a dictar sus fallos con plena autonomía, es decir, pudiendo utilizar los medios que considere convenientes para llegar a una conclusión jurídico-lógica, apegada en todo momento a Derecho, medios libremente escogidos por éste que no se aparten de las disposiciones legales en cuanto al procedimiento se refiere, pero de ninguna manera medios impuestos sin justificación alguna.

A mayor abundamiento, resulta interesante referirnos al análisis que hicimos en el capítulo anterior, en el que comparamos las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación con las que se dictan en materia civil, laboral y de amparo, con el objeto de demostrar con mayor contundencia que la imposición a que nos estamos refiriendo en esta crítica está por demás. De dicho capítulo se desprende que las sentencias civiles, en virtud de su naturaleza jurídica, pueden producir consecuencias

jurídicas nuevas por lo que el juez está facultado para explicar en su razonamiento la forma en que se vieron vulnerados los derechos de alguna de las partes, sin que exista un ordenamiento expreso que lo obligue a realizar esa actividad.

De igual manera, según se ha dicho, el Tribunal Fiscal de la Federación puede hacer ese desarrollo en sus sentencias, pero no porque exista un artículo del Código que se lo ordene, sino porque, como hemos repetido anteriormente, es una facultad que va implícita en su libre actuar jurisdiccional. Por ello, no sólo proponemos que no exista un ordenamiento que obligue al Tribunal a señalar en que forma se afectaron las defensas del particular, sino que no existe razón justificada para que exista tal ordenamiento.

En materia civil, el juez debe razonar su sentencia para evitar que ésta sea dictada sin sustento o fundamento legal, cosa que también sucede en materia fiscal, pero la diferencia radica en las consecuencias que produce cada un de estas sentencias en razón de su naturaleza jurídica, esto es, la sentencia civil puede producir consecuencias jurídicas nuevas, por lo que el juez, como parte inherente a su labor, debe explicar en qué forma se probaron las defensas o intereses de las partes a fin de que no se vulnere la esfera jurídica de alguna de ellas, mientras que en materia fiscal el Tribunal debe razonar su dicho a efecto de fundamentar los razonamientos por medio de los cuales llegue a la conclusión de declarar la nulidad o validez de un acto o resolución. En ambos casos existe la libertad jurisdiccional, entonces ¿por qué convertir en obligación algo que va implícito a la actividad del órgano juzgador?.

Se ve pues, con toda claridad, que el legislador se olvidó de lo que constituye la naturaleza jurídica de las sentencias así como la actuación libre y autónoma del Tribunal Fiscal de la Federación para dictarlas. La Ley puede y debe establecer los requisitos de forma, es decir, de procedimiento, pero de ninguna manera está facultada para exigir los requisitos materiales de la resolución, pues supone una invasión y extralimitación de facultades, cosa que analizaremos en el siguiente punto, pero que vale la pena mencionar pues brinda mayor claridad a lo que se ha expuesto aquí.

En ese sentido, el ordenamiento legal que ahora analizamos y

criticamos, se aparta de los elementales principios de Derecho pues pretende a toda costa imponer una voluntad que atropella con descaro la naturaleza jurídica de las sentencias y la libre actuación jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Federación.

Al ordenar nuestras ideas, no cabe la menor duda de que tenemos ante nosotros un precepto legal que debe suprimirse del Código Fiscal de la Federación pues atenta contra los principios fundamentales que le dieron vida a dicho Código, en los cuales se estableció con toda fuerza y contundencia que el Tribunal Fiscal de la Federación sería un Tribunal que gozaría de plena autonomía para dictar sus fallos, cosa que se traduce en una libre actuación jurisdiccional, y que por lo tanto sus sentencias tendrían como único objetivo el declarar la validez o nulidad de un acto o resolución, mediante el libre razonamiento por parte de sus integrantes para poder llegar a una conclusión justa y apegada a Derecho.

B. Supone una extralimitación de las funciones del Poder Legislativo produciendo efectos vinculatorios carentes de razón de ser.

El Poder Legislativo tiene la tarea de dictar leyes que contengan procedimientos jurisdiccionales que estén al alcance de los particulares, para que acudiendo a ellos puedan reclamar la impartición de justicia por medio de Tribunales legalmente establecidos y creados también por el propio Poder Legislativo. Esta es una realidad innegable.

Vale la pena recordar las palabras del Emperador Paulo, a las que nos hemos referido anteriormente, cuando señalaba en las épocas del Derecho Romano que "en toda sociedad civilizada hay Tribunales organizados encargados de examinar las pretensiones de la parte que se crea lesionada y de zanjar la contienda, pues sólo era en los siglos de barbarie cuando se podía hacer justicia uno mismo".

Se actualiza de esta manera el principio elemental que dice que las partes ponen los hechos y el tribunal el Derecho, a lo cual nosotros añadimos que la creación de ese Derecho le compete al Poder Legislativo. Vemos que son los Tribunales los encargados de resolver las pretensiones hechas valer por las partes, y al Poder Legislativo le toca la creación de dichos Tribunales así como de los procedimientos necesarios para que puedan resolver con propiedad.

Vamos a referirnos concretamente al Poder Legislativo pues, a decir del maestro Felipe Tena Ramírez, "la ley, como acto del Poder Legislativo, es obra siempre del Congreso y nunca de una sola Cámara en ejercicio de sus facultades exclusivas ni de la Comisión Permanente" (85). En ese orden de ideas, no podemos menospreciar la noble misión del Legislativo en el sentido de que provee al pueblo y a sus gobernantes, de leyes que rijan las relaciones jurídicas entre unos y otros, a fin de preservar un orden social.

Esto, a primera vista, tiene sentido y se entiende perfectamente la existencia de un órgano creador de leyes. Pero ¿qué sucede cuando esto lo aterrizamos dentro de un Estado en el cual existe por mandato constitucional una separación de Poderes, misma que debe respetarse, y uno de esos Poderes es el Legislativo y otro el Ejecutivo (pues dentro de éste se encuentra inmerso el Tribunal Fiscal de la Federación pero sin depender de él)? ¿Cómo debe entonces manejarse este asunto, cuando el creador de leyes tiene una serie de limitaciones determinadas por el campo de acción de aquél que las aplica por medio de sus sentencias?.

Hablaremos de las facultades jurisdiccionales pues, aunque el Tribunal Fiscal de la Federación no forma parte del Poder Judicial sino del Poder Ejecutivo, pero sí cuenta con atribuciones jurisdiccionales según hemos analizado anteriormente en este trabajo, las cuales además realiza con plena autonomía y libertad.

Por lo que a los tribunales de lo contencioso-administrativo se refiere, entre ellos el Tribunal Fiscal de la Federación, conviene recordar lo que dispone el artículo 73 fracción XXIX-H de nuestra Constitución, a fin de determinar con claridad el nexo que existe entre el Poder Legislativo y el Poder Judicial, mismo que se da dentro del marco de respeto al principio también constitucional de la separación de Poderes.

Este nexo es precisamente el punto que marca la plena separación entre los dos Poderes ya que ninguno de ellos puede infringir en la esfera de actuación del otro, a menos de que el supuesto respectivo esté expresamente previsto por la Constitución.

(85) TENA RAMIREZ, FELIPE. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, p. 292.

Así pues, el citado precepto constitucional dispone lo siguiente:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

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

Del precepto constitucional antes transcrito, obtenemos dos elementos que se relacionan íntimamente entre sí, y que utilizaremos como punto medular de la crítica a desarrollar en este segundo punto:

1.- A decir de nuestra Carta Magna, el Poder Legislativo está facultado para crear tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.

2.- El propio Poder Legislativo establecerá las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Consideramos que los dos elementos anteriores van íntimamente ligados entre sí, en virtud de que conjugados expresan con toda claridad que los tribunales de lo contencioso-administrativo están dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que el Poder Legislativo sólo podrá establecer las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones, es decir, no podrá establecer la forma en la que dichos tribunales deberán dictar sus fallos.

La conclusión es simple: el Tribunal Fiscal de la Federación está dotado constitucionalmente de plena autonomía para dictar sus fallos. Incluso, y según hemos analizado anteriormente, es un tribunal administrativo federal autónomo enmarcado dentro del Poder Ejecutivo, con facultades eminentemente jurisdiccionales. En otras palabras, es un órgano formalmente administrativo, pero materialmente jurisdiccional,

que no está sujeto a ninguna dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese Poder.

Por ello, podría pensarse que el Ejecutivo pudiese tener más ingerencia que el Legislativo sobre el Tribunal Fiscal de la Federación, pero esta situación ha quedado claramente explicada: ni el uno ni el otro interfieren en la vida del Tribunal; uno lo crea y el otro lo guarda bajo su tutela pero sin inmiscuirse en sus asuntos.

En base a lo antes mencionado, ¿cómo es posible admitir que el Poder Legislativo imponga al Tribunal Fiscal de la Federación la obligación de señalar en qué forma se afectaron las defensas del particular, cuando dicho poder está limitado a establecer normas de organización, de funcionamiento y de procedimientos, pero de ninguna manera está facultado para establecer la forma en la que el tribunal deba dictar sus sentencias?.

Esto es algo que evidentemente va en contra del principio de la libertad de jurisdicción que tienen los órganos judiciales. O será que ¿acaso pensarán los legisladores, contra toda lógica jurídica elemental, que como fueron ellos los que le dieron vida al Tribunal mediante la inicial expedición de la Ley de Justicia Fiscal, ya por esa sola razón estarán facultados para restringirle precisamente su libertad de actuación?

Ellos mismos (los legisladores), fueron los creadores de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, y en su artículo primero indicaron expresamente que el Tribunal estaría dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que la ley establece. Es decir, ya no sólo ignoraron la disposición constitucional que con toda claridad otorgó autonomía para dictar fallos al Tribunal Fiscal de la Federación, sino que hasta ignoraron incluso una ley emanada desde su más íntimo seno.

Qué contradicción más interesante.

Es importante referirnos al principio de la separación de Poderes para poder comprender con mayor claridad lo que se pretende probar en este segundo punto. En el primer párrafo del artículo 49 de la Constitución se establece que el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en legislativo, ejecutivo y judicial. "Este precepto consagra la

división de los tres Poderes." (86). Es un principio que viene desde Aristóteles, pasando por Montesquieu y que se ha plantado en la vida política del México actual.

Marcel De la Bigne de Villeneuve, citado por Felipe Tena Ramírez, señalaba: "no separación de Poderes estatales, sino unidad de Poder en el Estado... Diferenciación y especialización de funciones sin duda... Pero al mismo tiempo coordinación de funciones, síntesis de servicios, asegurada por la unidad del oficio estatal supremo, que armoniza sus movimientos... Esto es lo que expresaba Augusto Comte, en una fórmula espléndida, cuando interpretando el pensamiento del sabio Aristóteles, que veía como rasgo característico de toda organización colectiva la separación (o, mejor, la distinción) de los oficios y la combinación de los esfuerzos, definía al gobierno como la reacción necesaria del conjunto sobre las partes." (87).

Con gran acierto señala De la Bigna que la separación de Poderes implica una diferenciación y especialización de funciones, pero al mismo tiempo una coordinación de las mismas. Es decir, la separación de Poderes encuentra su razón de ser en el sentido de que las diversas funciones que debe desempeñar el Estado para un mejor gobierno, deben separarse por su importancia y ser encomendadas a órganos especializados sobre las mismas para que puedan llevarlas a cabo en forma satisfactoria.

Tal es el caso de nuestro País, en donde hemos adoptado la forma que propone De la Bigne, fundada en las doctrinas de Aristóteles y básicamente emanada de un desarrollo de ideas de Santo Tomás de Aquino, en las cuales se propone que la división debe darse en tres Poderes. Por esa razón, el Poder Legislativo debe concentrarse en lo que puramente constituye su actividad: la creación de leyes. Pero esa actividad debe de respetar las directrices que sobre la misma se consagran en la Constitución, y una de ellas consiste, en el caso que nos ocupa, en que el Poder Legislativo debe limitarse a crear tribunales administrativos dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, por lo que no puede inmiscuirse en la forma en la que dichos fallos deben dictarse, sino que debe limitarse a dictar las normas bajo las cuales dichos tribunales deban organizarse, cómo funcionar y cómo llevar a cabo sus procedimientos.

(86) TENA RAMIREZ, FELIPE. Op. Cit. p. 205.

(87) TENA RAMIREZ, FELIPE. Op. cit. P. 242.

Así pues, el Poder Legislativo es un órgano creador de leyes, que al mismo tiempo está encuadrado en un sistema de gobierno que implica respeto, y ello es precisamente el principio constitucional de la separación de Poderes, el que comparte con los Poderes Ejecutivo y Judicial.

"Si el poder público equivale a actividad de imperio del Estado, y si una de las funciones en que se desarrolla es la legislativa, ésta consiste, por ende, en la elaboración de leyes" (88). Así es como define el Maestro Burgoa la actividad del Poder Legislativo, es ni más ni menos el encargado de elaborar las leyes que rigen el orden en nuestro Estado.

Continúa señalando Burgoa, que "el Congreso de la Unión es el órgano bicameral en que se deposita el Poder Legislativo Federal, o sea, la función de imperio del Estado Mexicano consiste en crear normas jurídicas abstractas, generales e impersonales llamadas leyes en sentido material"(89).

Las dos aportaciones anteriores del Maestro Burgoa son muy interesantes pues describen con toda claridad la función del Poder Legislativo, es decir, la vía de acción que a través de su conducto, se convierte en el camino mediante el cual el Estado realiza su imperio creando normas.

Existen algunos casos en los que el Congreso sí tiene facultad otorgada por la Constitución para legislar en materia tributaria, que aunque no se relaciona con el aspecto jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Federación, si con las materias de las cuales éste conoce, es decir, controversias suscitadas por cuestión de cobro de contribuciones por parte de la Administración Pública al particular. Lo mencionamos pues resulta interesante ver como el Legislativo, con la reforma que criticamos en esta tesis, no quiere limitarse únicamente a establecer e imponer contribuciones mediante leyes, sino que además quiere imponer al Tribunal Fiscal de la Federación la forma en la que debe juzgar precisamente en materia de contribuciones.

(88) BURGOA, IGNACIO. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, sexta edición, México 1985, p. 609.

(89) Idem, p. 642.

Tal es el caso de las fracciones VII y XXIX-A del artículo 73 de nuestra Constitución, mismas que señalan:

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

XXIX-A. Para establecer contribuciones:
....."

Por lo tanto, impone y establece contribuciones, situación que es lógica pues las contribuciones se regulan por medio de leyes, además de que así expresamente lo prevé la Constitución. Pero también así prevé la Constitución que las leyes federales instruyan tribunales de lo contencioso administrativo con plena autonomía para dictar sus fallos, y ese principio no es respetado por el Poder Legislativo, según seguimos analizando.

Ha quedado claro cuál es la actividad del Poder Legislativo: crear leyes. Ahora bien, esa actividad, como hemos dicho anteriormente, está limitada por el principio de separación de Poderes consagrado en la Constitución. "En la historia constitucional de nuestro país podemos apreciar, a través de las diferentes Constituciones y Leyes Fundamentales que se han conocido, la intención hecha norma de mantener una separación de los Poderes establecidos, con el firme propósito de equilibrarlos entre sí, para garantizar tanto la independencia de cada uno de ellos, como la propia libertad de los ciudadanos." (90).

Lo más importante de todo es que la Constitución prevé la separación de Poderes y ésta debe respetarse con todo rigor. Por ello, en su artículo 49 señala que "no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación..." Entonces, es obvio que el legislador no puede ni debe al mismo tiempo legislar e imponer lineamientos para juzgar, pues esto último le compete exclusivamente a los órganos jurisdiccionales, y

(90) CALZADA PADRON, FELICIANO. Derecho Constitucional, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, 1990, p. 193.

con mucha razón al Tribunal Fiscal de la Federación, pues la propia Constitución le otorga, como hemos visto, plena autonomía para dictar sus fallos, y por eso éste órgano no se mete en cuestiones de legislar, sino que se limita a realizar su actividad: juzgar.

Por estas razones, acertadamente señala Gabino Fraga que "la separación de Poderes impone la distribución de funciones diferentes entre cada uno de los Poderes, de tal manera, que el Poder Legislativo tenga atribuída exclusivamente la función legislativa; el Poder Judicial, la función judicial; y el Poder Ejecutivo, la administrativa." (91).

Al pretender el Poder Legislativo imponer al Tribunal Fiscal de la Federación una obligación que contraviene un precepto constitucional muy claro como lo es el consagrado en el artículo 73 fracción XXIX-H de la Carta Magna, no cabe la menor duda de que además de esa violación, esto supone una invasión de funciones por parte del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, en virtud de que el Tribunal Fiscal multicitado se encuentra ubicado dentro de su esfera jurídica, pero sin perder de vista la función jurisdiccional que éste desempeña.

Entonces ¿dónde queda esa supuesta diferenciación y especialización de funciones?, ¿dónde esa supuesta coordinación de funciones?. El Poder Legislativo no está respetando la Constitución ni el principio fundamental que le dió vida. Tampoco, según hemos analizado, respeta una ley emanada de él mismo, es decir, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Ya no se diga del principio de libertad de jurisdicción o de la naturaleza jurídica de las sentencias, cosa que se ha explicado adecuadamente en el punto anterior.

El órgano jurisdiccional debe dictar sus fallos con estricto apego a la ley, pero siempre y cuando ésta contenga preceptos que regulen su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones. Por lo tanto, no puede una ley como el Código Fiscal de la Federación imponer al Tribunal Fiscal de la Federación la obligación de señalar en qué forma una resolución de autoridad afectó las defensas del particular, pues es evidente que tal imposición va en contra del principio

(91) FRAGA, GABINO. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., trigésima segunda edición, México 1993, p. 28.

constitucional que enarbola la plena autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación para dictar sus fallos, además de que, como hemos visto, el legislador no está facultado para ello, es decir, no puede decirle al Tribunal como juzgar, sino únicamente como organizarse, como funcionar y como llevar a cabo sus procedimientos.

C. La carga en comento constituye un perjuicio en contra del particular pues restringe el principio de igualdad de las partes en el procedimiento, y además le genera una serie de consecuencias negativas de índole práctico, económico y humano.

Este último punto mediante el cual culminamos con nuestra crítica, lo desarrollaremos a su vez a través de dos puntos que nos permitan advertir con mayor claridad el sentido del mismo.

I.- Desde un punto de vista humano, el obligar al Tribunal Fiscal de la Federación a cumplir con una carga impuesta en contra de todo principio jurídico, se traduce en una presión que juega en favor de la autoridad recaudadora, es decir, en favor del fisco.

De por sí, los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación tienen cargas de trabajo bastante notorias, lo cual los obliga a redoblar esfuerzos tanto en el estudio como en el análisis de cada caso que se les plantea. Por experiencia propia, podemos afirmar que el Tribunal Fiscal de la Federación es uno de los órganos jurisdiccionales más limpios y claros en su forma de trabajar, si no el que más.

No entendemos a qué responde el imponer una carga extra a las personas que laboran en dicho Tribunal, cuando bastante trabajo tienen en poder descifrar si un acto es nulo o válido pues esa es su verdadera función, y en virtud de su libertad de jurisdicción que consagra la Constitución, queda a su criterio el profundizar en el estudio de la forma en que se afectaron las defensas del particular en caso de violaciones de procedimiento u omisión de los requisitos establecidos por las leyes, pero de ninguna manera puede esto ser una obligación impuesta pues, como hemos explicado y probado en los puntos anteriores, es una facultad implícita el hacerlo o no, en el sentido de que gozan de plena autonomía para dictar sus fallos.

El Derecho Fiscal es una materia tan fluida, en permanente transformación, que exige una magistratura ágil y organizada en forma que posibilite la justicia eficaz y rápida, por lo que la carga extra a la que nos estamos refiriendo impide que dicha labor sea realizada en forma óptima.

No cabe duda de que esto perjudica a los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación pues les impide trabajar por el ideal que persiguen con su encomienda: dictar sus sentencias con plena autonomía.

Para robustecer este razonamiento, retomemos lo que decíamos al principio de este primer punto, en el sentido de que la imposición de tan desorbitada obligación se traduce en una presión que juega en favor del fisco. Esto sucede en virtud de que los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, según la Ley Orgánica del propio Tribunal, son nombrados y removidos por el Presidente de la República, titular del Poder Ejecutivo Federal y, por ende, máxima autoridad en materia hacendaria, pues la Secretaría de Hacienda y Crédito Público depende de éste, sobre la cual el propio Presidente tiene también facultades de nombramiento y remoción de su titular, según establece nuestra Constitución.

En ese sentido, la imposición de la obligación que criticamos no sólo supone una carga de trabajo excesiva para los miembros del Tribunal, sino que parece reflejar la existencia de una intención oscura emanada del seno del Poder Ejecutivo, pues éste al controlar los nombramientos de los Magistrados y al determinar el monto del pago de sus salarios, tiene el campo abierto para tratarlos como empleados y exigirles que resuelvan sus sentencias bajo ciertos lineamientos a través de iniciativas de Ley que en forma de "mayoriteo" han sido aprobadas en los últimos años por el Congreso de la Unión, cosa que ya se nos ha estado haciendo costumbre.

Es decir, no es que el Poder Ejecutivo ejerza una presión directa sobre los miembros del Tribunal, sino que se vale de la obligatoriedad de disposiciones legales que han sido integradas al Código Fiscal de la Federación mediante reformas propuestas por dicho Poder, las cuales responden a una política que ha sentado sus bases en una tiranía fiscal que no sólo se contenta con cobrar, sino que además llega hasta los límites de imponer obligaciones al órgano jurisdiccional encargado de determinar la validez de dicho cobro, obligaciones que se imponen con el objeto de distraer la atención de las personas que realizan tal actividad, es decir,

los Magistrados y sus Secretarios, creando un ambiente de presión que se revierte en contra de éstos al ser obligados a realizar una actividad que en sí misma les es propia y que, por ello, no tiene por qué estar regulada como imposición obligatoria, sino que, por el contrario, debería ser suprimida por todos los motivos que se han señalado.

Si los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación, en uso de su libertad jurisdiccional, misma que hemos probado que existe por mandato constitucional, deciden que es necesario el señalar la forma en la que se afectaron las defensas del particular por vicios de procedimiento o por omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, muy libres serán de hacerlo, y no tienen por qué ser obligados en el sentido en que la disposición legal criticada lo hace, es decir, imponiendo algo parecido a un rito sacramental, pues como dijimos en su momento, es como decir que los Magistrados están obligados a dictar sentencia, por favor, se trata de algo que es parte de su actividad, no de un descubrimiento hecho por parte del legislador.

¿Cómo puede entonces comprenderse que el Tribunal Fiscal de la Federación funcionara perfectamente antes de la reforma? No se explica el motivo de dicha reforma, pues no responde a una eficientización del Tribunal, y mucho menos a un nuevo estilo de doctrina jurídica que pretenda sostener que el Poder Legislativo tiene también atribuciones que corresponden exclusivamente a los órganos jurisdiccionales. Entonces ¿cuál fue el verdadero motivo que llevó a los legisladores de nuestro país a realizar tan entorpecida reforma?: estamos seguros de que no existe una razón que justifique jurídicamente esto, y por ello en el presente trabajo proponemos que la reforma al segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación consista precisamente en que sea derogada la segunda parte de dicho párrafo, según precisaremos en el último punto de este capítulo.

II.- En segundo lugar, diremos que el precepto legal que se critica podría suponer un retraso en la impartición de justicia en caso de que la autoridad interponga la Revisión Fiscal al haber sido vencida en el juicio de nulidad, y en ella alegue que el Tribunal no señaló las formas en las que dicha autoridad afectó las defensas del particular en los casos de vicios de procedimiento u omisión en las formalidades de ley.

La Revisión Fiscal es un recurso que se otorga exclusivamente a la

autoridad vencida en el juicio de nulidad, para que acuda ante los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa, y exponga los agravios que sufrió por causa de la resolución dictada en su contra por parte del Tribunal Fiscal de la Federación.

En este caso, cuando la autoridad alegue que el Tribunal no señaló la forma en que la resolución impugnada afectó las defensas del particular, para desgracia de éste, por así ordenarlo el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, la sentencia del Tribunal deberá ser regresada a su recinto para que nuevamente sea dictada una sentencia en la que se mencionen las causas de la afectación de las defensas del particular.

Una forma muy clara en la que el particular se ve afectado en este sentido, va en función del costo altísimo que supone estar manteniendo los honorarios del Abogado que lo represente en el juicio ante el Tribunal. En estricto sentido, el particular ya ha vencido al fisco dentro de lo que supone el juicio de nulidad, y éste únicamente promueve la Revisión Fiscal con el objeto de retardar la impartición de justicia pues sólo podrá alegar que el Tribunal no mencionó cómo se afectaron las defensas del particular.

Entonces, el particular deberá seguir pagando honorarios al Abogado por la atención del asunto pues éste no ha concluido. Y si se trata de los Abogados que cobran por horas de trabajo, pues peor aún ya que normalmente la tardanza en la que incurriría el Tribunal en dictar su resolución mencionando la supuesta afectación, seguramente no será de una hora, ni de un día, sino que hasta podría prolongarse por varios meses.

Otro argumento en favor de nuestra tesis, es que el particular tendría la obligación de mantener vigente la garantía en favor del fisco, pues esta no puede desaparecer hasta que no haya concluido el mismo. Con eso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no litiga sin garantías, en el caso de que la interposición de la Revisión Fiscal coincidiera con el plazo de vencimiento de la garantía (suponiendo que fuese el caso de garantía por medio de la contratación de una fianza), el particular tendría que renovarla, es decir, tendría la obligación de pagar nuevamente la prima pero no sobre el valor original, sino sobre el nuevo valor actualizado, lo que repercutiría en otro gasto en exceso en su contra, mismo que el fisco no le reembolsaría en caso de que el juicio concluyera a favor de dicho particular.

Se ve pues, que evidentemente supone un retraso en la impartición de la justicia, que afecta económica y emocionalmente al particular pues éste ya había conseguido la victoria en el juicio de nulidad y, aunque el Tribunal no pueda cambiar el sentido de su sentencia y la orden expresa del Colegiado verse exclusivamente sobre la mención que deba hacer el Tribunal sobre la supuesta afectación, el particular se vería impedido de contar con una sentencia definitiva que lo libere de toda obligación con el fisco en relación con el asunto que se hubiese planteado en su caso.

Vemos que el precepto criticado en la presente tesis carece de sustento jurídico, va en contra de la naturaleza jurídica de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación así como de su libertad y autonomía jurisdiccional, ataca a la economía del particular y a la pronta expedición de justicia y además carece de regulación expresa que mencione los alcances legales a que puede llegarse por el hecho de imponer una obligación tan antijurídica a un Tribunal que tiene por mandato constitucional autonomía para dictar sus fallos. Podría pensarse incluso, que por la forma en la que actualmente funcionan las instituciones, no se trata más que de una artimaña fabricada por la autoridad recaudadora (Poder Ejecutivo) impuesta con toda facilidad mediante Ley, en virtud de la notoria influencia que tiene sobre el Poder Legislativo, para desgracia de todos los mexicanos.

D. PROPOSICION DE REFORMA.

Por todos los motivos señalados en el presente capítulo, y en función de los conceptos jurídicos vertidos a lo largo de nuestro trabajo que sirven de soporte de los anteriores, así como por la notoria ilegalidad que supone el imponer una exorbitante, inadecuada e innecesaria obligación al Tribunal Fiscal de la Federación de señalar la forma en la que se afectaron las defensas del particular en la resolución impugnada por vicios de procedimiento o por omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, proponemos, con todo respeto, la reforma al segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.

En primer lugar, se trata de una proposición de reforma positiva que permita al Tribunal Fiscal de la Federación actual con plena libertad de jurisdicción y con plena autonomía para dictar sus fallos, lo cual se traduce, evidentemente, en un beneficio para el particular que acude ante

dicho Tribunal con el propósito de obtener de éste la aplicación del Derecho a un caso concreto, y es precisamente el objetivo de todo Tribunal: impartir justicia mediante la aplicación del Derecho a los hechos en un caso determinado.

Por ello, del contenido del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, estamos de acuerdo en que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se funden en derecho y examinen todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios, pues ello consiste simplemente en reconocer la facultad jurisdiccional del Tribunal, sin imponerle carga alguna, ya que el mencionar principios fundamentales de jurisdiccionalidad no supone la determinación impositiva de lineamientos o de obligaciones sobre cómo juzgar.

Efectivamente, el que las sentencias se funden en Derecho y examinen todos los puntos controvertidos del acto impugnado, es un principio elemental de respeto a las partes, y un principio fundamental del proceso, pues al poner a consideración de un Tribunal hechos de los que va a derivarse la aplicación del Derecho, para que éste pueda aplicarse como fundamento de la resolución contenida en las sentencias, deben primero analizarse todos los hechos controvertidos, a fin de llegar con plena objetividad a una aplicación justa de la norma legal, a un veredicto provisto de lógica jurídica.

En segundo lugar, la facultad del Tribunal Fiscal de la Federación de invocar hechos notorios tampoco es una obligación impuesta a éste, sino que es un reconocimiento de su libertad de jurisdicción, pues dicho Tribunal puede invocar hechos notorios sin variar los hechos ni la litis ante él planteada, con el objeto de hacer más clara la controversia y de sentar las bases que le permitan el dictar un fallo verdaderamente adecuado a la realidad. No se trata de suplir la deficiencia de la queja pues no estamos ante un Tribunal en el que su propia naturaleza se lo permita, sino de realizar una función de verdadero juez, que como parte de su actividad jurisdiccional está el ordenar el asunto planteado para preparar una correcta emisión del fallo.

Por último, no objetamos el que dichas sentencias examinen y resuelvan cada uno de los conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, aún cuando se considere

fundado alguno de ellos, pero de ninguna manera consentimos que por estas violaciones, el Tribunal deba mencionar la forma en que se vieron afectadas las defensas del particular.

Por todas las razones antes planteadas, proponemos una reforma positiva y, por lo tanto, respetamos los principios básicos contenidos en el artículo en comento los cuales contienen las bases que soportan la autonomía del Tribunal para dictar sus fallos, pero no por ello dejaremos de objetar aquellos que, en una forma innecesaria y contraria a Derecho, atacan directamente dicho principio.

Si nuestra Constitución mandara que el Poder Legislativo tuviese facultades para legislar y para juzgar al mismo tiempo, y si la misma no estipulara expresamente que el Tribunal Fiscal de la Federación tuviese plena autonomía para dictar sus fallos, o si el imponer una carga innecesaria que atentase contra el principio de libertad de jurisdicción y contra la naturaleza jurídica de las sentencias no constituyera una violación a la Constitución y a los más elementales principios de Derecho, entonces, y sólo entonces, no tendría sentido la realización del presente trabajo.

Pero como no es así, proponemos a través de el presente trabajo la reforma por medio de la cual se suprima del Código Fiscal de la Federación la parte del segundo párrafo de su artículo 237 que contiene el punto medular de nuestra tesis y que hemos criticado en el presente capítulo, es decir, la que señala que "en el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en qué forma se afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución."

VI.- CONCLUSIONES.

1.- El proceso jurisdiccional es aquel, que iniciado por la voluntad del individuo, se desenvuelve a través de una serie de momentos que relacionados entre sí llegan a una conclusión final, la cual consiste en la aplicación del derecho objetivo por parte del Estado, a través de una sentencia, en relación con lo solicitado inicialmente por el particular.

2.- El procedimiento es el modo como va resolviéndose el proceso, los trámites a los que está sujeto; es el orden y la sucesión de su realización.

3.- La sentencia es el acto procesal definitivo mediante el cual el juez termina la litis que se le planteó al iniciarse el proceso jurisdiccional.

4.- Las sentencias deben ser justas y estar en todo momento apegadas a Derecho, pues el Estado tiene la obligación de administrar la justicia mediante sentencias que representen la aplicación verdadera del Derecho Objetivo.

5.- El Tribunal Fiscal de la Federación, es un Tribunal de lo contencioso administrativo, encuadrado dentro del marco del Poder Ejecutivo sin que por ello esté sujeto a la dependencia de alguna autoridad de las que integran dicho Poder, creado por la Ley de Justicia Fiscal del año de 1936, ante el cual se sustancia un procedimiento conocido con el nombre de juicio de nulidad, cuya finalidad es la de dirimir una controversia suscitada entre la Administración Pública y un particular, mediante el pronunciamiento de un fallo de nulidad.

6.- Es un Tribunal dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, según lo disponen los artículos 73, fracción XXIX-H de la Constitución y 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

7.- Las sentencias que dicta dicho Tribunal tienen la naturaleza jurídica de que son declarativas de nulidad, es decir, resuelven declarando la validez o nulidad de un acto determinado, y sus efectos pueden ser el reconocer la validez de dicho acto, el declarar su nulidad lisa y llana, o bien, declararla para determinados efectos en caso de vicios de procedimiento o de omisión de requisitos formales, con el objeto de convalidar el acto una vez que se subsanen esas causas de nulidad por parte de la autoridad.

8.- Las sentencias dictadas en las materias civil, laboral y de amparo tienen naturaleza jurídica distinta a las dictadas en materia fiscal, pero en todos los casos su finalidad consiste en resolver un caso concreto mediante la aplicación objetiva del Derecho, respetando en todo caso el que sean justas y legalmente válidas.

9.- Por tanto, la actividad del Tribunal Fiscal de la Federación no debe ser obstaculizada pues goza de plena autonomía para dictar sus fallos, por lo que el Poder Legislativo sólo tiene la facultad de establecer las normas para la organización de dicho Tribunal, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones, y no de imponer una obligación como la que se critica en la presente tesis, consistente ésta en que el Tribunal debe mencionar las formas en que la autoridad afectó las defensas del particular en su resolución, por vicios de procedimiento o por omisión de los requisitos formales establecidos por las leyes.

10.- Tal imposición atenta contra la naturaleza jurídica de las sentencias y contra el principio de la libre actividad jurisdiccional, en virtud de que obtaculiza la forma en la que éstas deben dictarse, es decir, a través de la correcta valoración de los hechos y la aplicación del Derecho por parte del juez, y no a través de la imposición de ritos sacramentales por parte del Poder Legislativo que atacan dicha libre actuación jurisdiccional.

11.- Supone también una extralimitación de las funciones del Poder Legislativo, pues éste no respeta a la Constitución y a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, ordenamientos que dotan de plena autonomía al Tribunal para dictar sus fallos.

12.- Independientemente de las dos razones anteriores, la obligación impuesta al Tribunal se traduce asimismo en una carga extra e innecesaria a los Magistrados de dicho Tribunal pues es una presión que juega en favor del fisco ya que éstos son nombrados y removidos por el titular del Ejecutivo Federal, y además, supone un retraso en la impartición de justicia en el caso de que la autoridad vencida promueva el recurso de la Revisión Fiscal, cosa que afecta al particular pues éste debe mantener vigente la fianza otorgada al inicio del procedimiento y debe pagar honorarios de más a su abogado por todo el tiempo que transcurra en lo que el asunto se resuelve en forma definitiva.

13.- Por todas las razones jurídicas vertidas a lo largo del presente trabajo, proponemos que la obligación impuesta al Tribunal Fiscal de la Federación en el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, sea suprimida en virtud de ser totalmente antijurídica, innecesaria e injustificada, para que en lo sucesivo su redacción quede de la siguiente manera:

"Art. 237.- Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos-- controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad-- de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones de procedimiento, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y-- resolver cada uno, aun cuando considere fundado alguno-- de ellos."

BIBLIOGRAFIA

- AGUILA, Méndez Sergio. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Epoca, Año VI, México, octubre de 1993.
- ALCALA-ZAMORA, y Castillo Niceto. Proceso, Autocomposición y Autodefensa, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 1991.
- ARRELLANO, García Carlos. Derecho Procesal Civil, tercera edición, México, Editorial Porrúa, 1993.
- ARRELLANO, García Carlos. Teoría General del Proceso, segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1984.
- ARREOLA, Ortíz Leopoldo. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, primera edición, México, 1982.
- AZUELA, Güitrón Mariano. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo I, primera edición, México.
- BERMUDEZ, Cisneros Miguel. Derecho Procesal del Trabajo, segunda edición, México, Editorial Trillas, 1989.
- BRISEÑO, Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal, primera edición, México, Antigua Librería Robredo, 1964.
- BURGOA, Ignacio. El Juicio de Amparo, México, Editorial Porrúa, 1982.
- BURGOA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, sexta edición, México, Editorial Porrúa, 1985.
- CALZADA, Padrón Feliciano. Derecho Constitucional, México, Editorial Harla, S.A. de C.V., 1990.
- CORTINA, Gutiérrez Alfonso, Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, primera edición, México, 1982.
- COVIELLO, Nicolás. Doctrina General del Derecho Civil, cuarta edición

italiana, México, Unión Tipográfica Editorial, 1938.

- DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto. Revista de Tribunal Fiscal de la Federación, Tercera Epoca, Año VI, México, febrero de 1983.

- DE LA CUEVA, Mario. El nuevo Derecho Mexicano del Trabajo, Tomo II, México, Editorial Porrúa, 1979.

- FIX, Zamudio Héctor. El Juicio de Amparo, primera edición, México, Editorial Porrúa, 1964.

- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, trigésima segunda edición, México, Editorial Porrúa, 1993.

- GARCIA, Maynez Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, trigésimo novena edición, México, Editorial Porrúa, 1988.

- GIULIANI, Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero, primera edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1993.

- GONZALEZ, Hermosillo Farias Oscar. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, primera edición, México, 1982.

- GRAN ENCICLOPEDIA RIALP, Tomo 19. Madrid, Editorial Rialp, 1992.

- GUDIÑO, Pelayo José de Jesús. Introducción al Amparo Mexicano, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad de Guadalajara, 1993.

- HERNANDEZ, Gil Antonio. Conceptos Jurídicos Fundamentales.

- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNAM. Diccionario Jurídico, México, Editorial Porrúa, 1993.

- J., Kaye Dionisio. Derecho Procesal Fiscal, tercera edición, México, Editorial Themis, 1991.

- AREAL, Leonardo Jorge y FENOCHIETTO, Carlos Eduardo. Manual de Derecho Procesal, Tomo I, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 1966.

- MARGAIN, Manatou Emilio. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, primera edición, México, 1982.
- MARTIN, José María y RODRIGUEZ, Use Guillermo F. Derecho Tributario General, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1986.
- MARTINEZ, Rosaslanda Sergio. Tribunal Fiscal de la Federación 45 años, Tomo II, primera edición, México, 1982.
- PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil, decimo séptima edición, México, Editorial Porrúa, 1986.
- PETIT, Eugene. Derecho Romano, cuarta edición, México, Editorial Porrúa, 1988.
- ROCCO, Alfredo. La sentencia civil, México, Editorial Stylo, Caso y Cía., S. de R.L., 1986.
- TENA, Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1983.
- TOSTADO, Bastidas José Luis. Principios Rectores del Proceso Fiscal en México, Zapopan, México, Universidad Panamericana, 1994.
- VON, Bülow Oskar. La teoría de las excepciones procesales y los presupuestos procesales, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1964.

TESIS
arttek
... Las mejores!!

TESIS • ENCUADERNADOS
FINOS Y RUSTICOS

AV. AMERICAS No. 880 Esq. Colomas

Tel. 817-07-07

Guadalajara, Jal.

AV. UNION No. 135 Esq. López Cotilla

Tel. 616-62-71

Guadalajara, Jal.