

La revisión contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación (Reforma 1997)

Arturo Iturbe Rivas

*Magistrado del Segundo Tribunal Colegiado en Materia
Administrativa del Primer Circuito*

Introducción

Antes de referirnos al recurso procesal de revisión que prevé el Código Fiscal de la Federación, estimamos conveniente evocar el significado jurídico del vocablo recurso.

Desde un punto de vista amplio el recurso se identifica, con cualquier medio de defensa. Al respecto, Héctor Jorge Escolá en su obra *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, afirma que:

"Recurrir es, en sentido general, acudir ante un juez u otra autoridad, con alguna demanda o petición, para que sea resuelta; es también acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad. ...En conclusión, pues, puede afirmarse que el recurso es el medio por el cual las partes pueden promover el control de la legalidad de la sentencia de un juez o de la resolución de autoridad cualquiera, siendo esa acción un elemento integrante del derecho de defensa que constitucionalmente les corresponde."¹

Por otra parte y en sentido estricto, los recursos (propiamente dichos) son medios concretos de impugnación que se dan dentro de los procedimientos judiciales y administrativos.

¹ Escolá, Héctor Jorge. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*; ed. Depalma, Buenos Aires, 1967, pp. 209 y 210.

El *Diccionario Jurídico Mexicano* nos da la siguiente definición:

"RECURSO. I. (Del latín *recursus*, camino de vuelta, de regreso o retorno). Es el medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente ante un juez o tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgado, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada."²

Como se ve, la definición alude a los recursos contra las resoluciones judiciales, sin embargo, el concepto tiene una connotación mayor, pues también existen los recursos administrativos que, obviamente, no se interponen contra resoluciones jurisdiccionales. Es decir, el recurso propiamente dicho es el medio de impugnación con que cuentan los gobernados (y en ocasiones las autoridades) para revocar o modificar un acto de autoridad, y puede ser administrativo o judicial, dependiendo de la índole del acto que se reclame.

Ahora bien, ¿cuál es la diferencia entre los recursos administrativos y los judiciales? ¿de qué naturaleza es el que prevé el Código Fiscal de la Federación materia de este trabajo?

En opinión de Armienta Hernández "el recurso administrativo tiene como finalidad fundamental, corregir los actos de la autoridad administrativa que el particular considera contrarios a derecho; consecuentemente, la impugnación se dirige a obtener una ulterior revisión, con el objeto de que el mismo órgano emisor u otro de superior jerarquía los anule o los reforme, si se encuentra comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de los mismos".³

Se infiere de la definición, que el recurso administrativo tiene como finalidad mantener el principio de legalidad de los actos de la administración pública. "En los recursos administrativos el poder público no actúa como parte ni participa en un procedimiento jurisdiccional. Se concreta a confirmar o revisar o modificar su propio acto, o el de una dependencia inferior, para determinar si se ha ajustado a la ley, y

2 Instituto de Investigaciones Jurídicas, ed. Porrúa, México, 1989, pp. 2702 y 2703.

3 Armienta Hernández, Gonzalo. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*; ed. Porrúa, México, 1996, p. 57.

si es, en su caso, de cubrirse una indemnización por los actos perjudiciales."⁴

Refiriéndose concretamente a los recursos administrativos, Escolá opina que constituyen:

"...una actividad de control administrativo correctivo, de tipo jurisdiccional, que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo, con el objeto de mantener la juridicidad de la actividad de la administración, concurriendo, al mismo tiempo, a garantizar los derechos e intereses de los administrados."⁵

Para Antonio Carrillo Flores, el recurso administrativo supone la existencia de una decisión de la administración pública y de una impugnación ante autoridad administrativa por parte del interesado directo, que dé como resultado una nueva decisión administrativa.⁶

Bien podemos considerar al recurso administrativo como un auto-control de legalidad que ejerce el poder público, pues implica que las autoridades revisen sus propios actos y, en su caso, los priven de efectos, preservando simultáneamente los derechos de los particulares en cuyo favor está establecido; aun cuando no estamos de acuerdo en que el recurso administrativo tenga un carácter jurisdiccional, como dice Escolá, puesto que no se promueve dentro de un juicio sino más bien en un procedimiento administrativo.

Y con esto puntualizamos la diferencia entre los recursos administrativos y los judiciales; en éstos, la administración pública sí actúa como parte (generalmente demandada) de un proceso jurisdiccional.

En este sentido, Eduardo Pallares expresa la siguiente opinión:

-
- 4 Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo. Segundo Curso*, ed. Porrúa, México, decimosexta edición, 1995, p. 724.
 - 5 *Compendio de Derecho Administrativo*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1984, Vol. II, pp. 1202 y 1203.
 - 6 Cfr. Carrillo Flores, Antonio. *La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración en México*, ed. Porrúa, México, 1939, pp. 111 y 112.

"Los recursos son los medios de impugnación que otorga la ley a las partes y a los terceros para que obtengan, mediante ellos, la revocación o modificación de una resolución judicial sea ésta auto o decreto."⁷

De esta manera, entendemos que los recursos judiciales son, como dice Cipriano Gómez Lara, medios de impugnación intraprocesales,⁸ porque están previstos por un sistema procesal con la finalidad de dar oportunidad a los afectados de oponerse a las resoluciones de los tribunales pronunciadas dentro de un juicio (civil, mercantil, fiscal, etcétera).

Así lo sostiene Armienta Calderón al decir que los recursos procesales "comprenden todos aquellos medios de impugnación de esta naturaleza, que se interponen en los juicios ante los Tribunales, incluyendo a aquellos que orgánicamente no se encuentran comprendidos dentro de la órbita del Poder Judicial orgánico".⁹

Desde luego que también son procesales los recursos que se interponen dentro del juicio que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación, aun cuando no pertenezca orgánicamente al Poder Judicial Federal, en virtud de que desempeña una función jurisdiccional al igual que los tribunales orgánicamente judiciales.

Ahora bien, aplicando la noción sobre el concepto de recurso que de manera sencilla y breve ha quedado expuesta, es dable afirmar que el Código Fiscal de la Federación, según las reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* del 15 de diciembre de 1995 y 30 de diciembre de 1996, prevé un recurso administrativo, que obviamente se tramita en sede administrativa, y dos procesales, que se interponen dentro del juicio contencioso administrativo del que conoce el Tribunal Fiscal de la Federación.

El artículo 116 del aludido código tributario federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, disponía que contra los actos administrativos en materia fiscal federal podían interponerse los recursos de revo-

7 *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, ed. Porrúa, México, 1981, p. 681.

8 *Derecho Procesal Civil*, ed. Harla, México, 1991, p. 201.

9 Armienta Calderón, Gonzalo M., *Los Recursos Jurisdiccionales*, ed. mimeográfica, México, 1996, p. 9.

cación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. Los artículos 117 y 118 establecían en qué casos procedían cada uno de esos recursos administrativos.

A partir del 1o. de enero de 1996, fecha en que entró en vigor el Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, según sus artículos primero y quinto transitorios, el artículo 116 sólo prevé un recurso: el de revocación. Incluso el Capítulo I del Título V del Código Fiscal de la Federación, ahora se denomina "Del Recurso Administrativo".

Advertimos que el nuevo artículo 117 engloba las disposiciones que antes contenían los artículos 117 y 118 (con algunas modificaciones), es decir, desapareció el recurso administrativo de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, para integrar los casos en que se podría interponer a la procedencia del recurso de revocación. Consecuentemente, el artículo 118 fue derogado.

Por otra parte, el Capítulo X (De los recursos) del Título VI "del Procedimiento Contencioso Administrativo" del Código Fiscal de la Federación, establece como recursos procesales, o sea, como medios de impugnación que las partes en el juicio contencioso administrativo pueden promover contra las resoluciones que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, los siguientes: reclamación y revisión.

Sólo durante el año de 1996 fueron restablecidos los artículos 245 a 247, para instaurar un recurso de apelación para combatir las sentencias definitivas de las Salas Regionales. Es la segunda vez que se intenta introducir una segunda instancia ante el propio Tribunal Fiscal, aunque ahora la apelación estuvo vigente únicamente durante un año.

Es plausible la desaparición de ese recurso, puesto que estaba provocando muchos conflictos a los particulares. "La justicia administrativa se verá beneficiada con esta derogación toda vez que el recurso de cuenta estaba ocasionando una enorme concentración de asuntos de toda la República en la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en demérito de la desconcentración del propio Tribunal y, en consecuencia, del mandato constitucional de justicia pronta y expedita".¹⁰

¹⁰ Cfr. Fernández Sagardi, Augusto. *Reseña de las Reformas Fiscales para 1997*; Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, año II, número 3, México, 1997, p. 107.

Sobre todo, ese intrincado medio de impugnación originaba inseguridad jurídica entre los particulares, porque no sabían a ciencia cierta si la sentencia de la Sala Regional que les era parcialmente desfavorable, era definitiva o no para efectos de la procedencia del juicio de amparo, pues desconocían si la autoridad iba a apelar o no.

Por otra parte, el propio código tributario federal, en los artículos 239-B, 239-C y 240, nos habla, respectivamente, de la queja, la aclaración de sentencia y la excitativa de justicia, que no son propiamente recursos jurisdiccionales, ya que no tienden a combatir una resolución del Tribunal.

Por lo que hace a la estructura de este trabajo, en el primer capítulo narramos los antecedentes del actual recurso de revisión fiscal. Aludimos al antiguo recurso de súplica que constituye su origen; hacemos referencia a la histórica reforma constitucional de 1946 y su ley reglamentaria, que dieron nacimiento al recurso ante la Suprema Corte para impugnar las sentencias del Tribunal Fiscal. Damos cuenta de las disposiciones de la Ley de Justicia Fiscal y de los dos códigos fiscales anteriores al vigente.

En el segundo capítulo hablamos de las diversas reformas que ha tenido el código tributario en vigor, desde su texto primigenio, que data de 1981, hasta llegar a las reformas publicadas el 15 de diciembre de 1995.

Finalmente, en el tercer capítulo examinamos uno a uno, los casos en que limitativamente procede el recurso de revisión, según la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1996, basándonos, fundamentalmente, en jurisprudencia y tesis aisladas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de Tribunales Colegiados de Circuito, que aun cuando en su mayoría se relacionan con preceptos ya derogados, tienen aplicación respecto de disposiciones iguales o similares a las vigentes.

I. Antecedentes

a) El recurso de súplica

El texto original del artículo 104, fracción I, constitucional, disponía que las sentencias de segunda instancia dictadas en los juicios ordi-

narios por los tribunales federales, podían suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El recurso de súplica constituía una tercera instancia de los juicios federales, incluyendo los administrativos. Así decía la disposición constitucional en cita:

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

I. De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre cumplimiento y aplicación de leyes federales, o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten a intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los estados, del Distrito Federal y territorios. Las sentencias de primera instancia, serán apelables ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado. De las sentencias que se dicten en segunda instancia, podrán suplicarse ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, preparándose, introduciéndose y substanciándose el recurso en los términos que determinare la ley".¹¹

Destaca la llamada súplica fiscal, que las autoridades hacendarias podían interponer contra las resoluciones judiciales. "Poco después de la iniciada la vigencia de la Constitución de 1917 — 1o. de mayo— las vías procesales aptas para encauzar la resolución de las controversias administrativas eran: el juicio de amparo y el proceso de legalidad que terminaba en su tercera instancia con la promoción del recurso de súplica".¹²

En aras de la celeridad que ameritan los juicios federales, sobre todo los mercantiles, en 1934 (*Diario Oficial de la Federación* de 18 de enero) fue suprimido el recurso de súplica. La comisión de diputados que presentó la iniciativa adujo:

"... fue un error de los constituyentes de Querétaro haber adoptado el recurso de súplica entre nosotros, ya que tal recurso, en la forma

11 Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 1992, p. 198.

12 Cfr. Nava Negrete, Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*, ed. Porrúa, México, 1959, p. 293.

que lo establece de manera tan amplia la Constitución, viene a determinar una centralización en el ramo de justicia, que no va de acuerdo con el régimen federal, tradicional entre nosotros. Efectivamente, este recurso de súplica viene a constituir una tercera instancia para todos los negocios que se tramitan en la República, ya que la Suprema Corte viene a conocer, como decimos los letrados, en grado, en virtud de jurisdicción para todos los expedientes que se tramiten en todos los juzgados y tribunales de la República, y por ello viene además a convertirse la Suprema Corte, que técnica y constitucionalmente es un tribunal de garantía en un tribunal de apelación". Y que "... en substitución del recurso de súplica quedará nuestro tradicional, nuestro único recurso de amparo, y digo único, porque es la institución única en Latinoamérica para asegurar el mantenimiento de garantías individuales. El amparo substituye al recurso de súplica en todos sentidos, y adoptamos también esta supresión porque llegamos al convencimiento de que el recurso de súplica no viene a ser en el fondo más que un instrumento para chicanas."¹³

Eliminado el recurso de súplica, las autoridades quedaron sin la posibilidad de impugnar las sentencias de segunda instancia de los tribunales federales; no obstante, los particulares sí podían (como sucede en la actualidad) reclamarlos vía amparo.

b) La ley de justicia fiscal

Así las cosas, en 1936, mediante la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto, publicada en el *Diario Oficial* el 31 del mes y año en cita, el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias, creó el Tribunal Fiscal de la Federación, imitando, según nos dice, Nava Negrete, el sistema francés de justicia administrativa.¹⁴

El antecedente de este tribunal en nuestro país es el Consejo de Estado de Teodosio Lares, quien en 1853 elaboró el proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo. Margáin Manautou explica al respecto que:

13 Cámara de Diputados. *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*; cuarta edición; Miguel Angel Porrúa Librero Editor, México, 1994, T. X, pp. 403 y 404.

14 Ob. cit., p. 309.

"A mediados del siglo pasado influyó decisivamente en el avance del Derecho mexicano don Teodosio Lares, tanto en la rama del privado como en la del público. Influenciado por la legislación francesa y en especial por la existencia del Tribunal conocido como Consejo de Estado, don Teodosio Lares formuló el proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo, que al ser aprobado por el Poder Legislativo se conoció más por "Ley Lares" que por su propio nombre, debido, digamos, al "escándalo" que dicha ley provocó en los medios jurídicos mexicanos y que al ser impugnada ante los tribunales judiciales federales, fue declarada inconstitucional."¹⁵

Sin duda, la Ley de Justicia Fiscal es trascendental porque marca una nueva época en la historia del Derecho Administrativo en México y, más concretamente, de la justicia administrativa, por encargar la jurisdicción contencioso administrativa a un órgano (materialmente) jurisdiccional autónomo. Manuel J. Argañarás justifica la existencia de los tribunales administrativos de la siguiente manera: "No es ya admisible que el Poder Público pueda gozar de la enorme prerrogativa de escapar al régimen de las leyes que gobiernan la comunidad política a que pertenece; por lo que, si en el ejercicio de su actividad administrativa falta a la observancia de las leyes y afecta un derecho o un legítimo interés de los administrados, debe haber un Tribunal que dirima el conflicto con el particular afectado e imponga el respeto a la norma violada. No podría serlo la administración misma, pues la pretensión del particular no es una gracia que se impetra, sino un derecho que se exige o un amparo que la ley le acuerda; no siendo, por ello, concebible que pueda ser juez de la contienda quien ha sido parte activa al provocarla."¹⁶

La Ley de Justicia Fiscal, como nos explica Jaime Cadena Rojo, "unificó toda la legislación que regulaba la fase contenciosa del procedimiento tributario, haciéndolo congruente y ordenado; estableciendo, además, un solo órgano jurisdiccional para administrar justicia en dicha materia".¹⁷

15 Margáin Manautou, Emilio. *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*; ed. Porrúa, México, 1995, p. 62.

16 Argañarás, Manuel J. *Tratado de lo Contencioso Administrativo*; Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1955, p. 23.

17 Cadena Rojo, Jaime. *Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México*. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario; México, 1966, pp. 238 y 239.

Nacido como tribunal administrativo de justicia delegada, el Tribunal Fiscal de la Federación era competente, inicialmente, para conocer exclusivamente de la materia tributaria (artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal); y sus fallos, además de ser emitidos en representación del Presidente de la República, tenían fuerza de cosa juzgada (artículos 1o. y 57). Dada la vinculación que tiene con el tema de este trabajo, conviene destacar lo que, con toda claridad, se dijo en la exposición de motivos de la multicitada Ley de Justicia Fiscal (que aparecen en el mismo *Diario Oficial* que publicó la ley) referente a que las autoridades no podían refutar las sentencias:

"Como consecuencia del carácter jurisdiccional de las decisiones del Tribunal Fiscal, se establece que éstas tendrán fuerza de cosa juzgada, con el alcance que estos términos tienen cuando los emplean nuestros códigos de procedimientos al referirse a los fallos de la justicia ordinaria: es una cosa juzgada relativa, que todavía pueda destruirse por una sentencia de amparo. Se conserva la expresión, por una parte, porque como ya se indica, nuestras leyes la usan, y por la otra, porque aun la misma doctrina del derecho procesal acepta que la cosa juzgada puede tener diversos grados y que uno de ellos es cuando un fallo ya no es revocable por recurso ordinario, sino, sólo por medios de impugnación extraordinarios, ahora que la relatividad sólo existe cuando el fallo sea adverso al particular, pues cuando le sea favorable la cosa juzgada sí es absoluta."

Por lo tanto, al igual que sucedía con las sentencias de los tribunales del Poder Judicial Federal, las autoridades estaban jurídicamente imposibilitadas para impugnar los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, mientras que los particulares contaban (como ahora cuentan) con el juicio de amparo para reclamar aquellos que les fueran adversos.

c) El Código Fiscal de la Federación de 1938

Fue efímera la vida de la Ley de Justicia Fiscal, pero el ordenamiento (Código Fiscal de la Federación) que la substituyó a partir del 1o. de enero de 1939, recogió sus disposiciones.¹⁸

18 Cfr. Nava Negrete, Alfonso, *Ob. cit.* p. 309. Cadena Rojo, Jaime. *Ob. cit.* p. 242. Fix Zamudio, Héctor. *Principios Esenciales del Proceso Fiscal Federal Mexicano*; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario; México, 1966, pp. 301 y 309.

d) La Ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación

Con el fin de suprimir la situación "injusta" que prevalecía, el Ejecutivo de la Unión presentó a la Cámara de Diputados una iniciativa para reformar la fracción I del artículo 104 constitucional y, con ello, otorgar facultades al Congreso para emitir leyes que establecieran recursos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para impugnar las sentencias de segunda instancia de los Tribunales del Poder Judicial Federal, así como de los Tribunales Administrativos. Se advierte que la intención era materializar el fundamento constitucional para que el Congreso creara un recurso que las autoridades pudieran interponer contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, que se sentían en desventaja frente a los particulares.

El Presidente de la República expuso en su iniciativa que: "... es injusta y antijurídica la situación que ahora existe y que permite a los intereses privados, a través del juicio de amparo, llegar a la Suprema Corte y no en cambio a los intereses públicos...".¹⁹ Manifestó que: "...desde ahora, el Ejecutivo expresa su opinión en el sentido de que no iniciará, aprobada la reforma, sino las leyes que sea absolutamente preciso para que los negocios de mayor importancia por la tesis que encierra o por el interés patrimonial que signifiquen, pueda llegar a la Corte."²⁰

En la Cámara de Diputados, la Primera Comisión de Puntos Constitucionales elaboró dictamen en favor de la iniciativa presidencial, argumentando que tendía a cubrir la deficiencia consistente en que, como las autoridades no podían promover amparo, los intereses públicos no podían acudir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en busca de protección.²¹ Sostuvo la comisión que la iniciativa "... sólo tiende a devolver a la jurisdicción de la Suprema Corte una materia que, conforme a las mejores tradiciones constitucionales de México, debe pertenecerle: decir la última palabra en todas aquellas controver-

Y también: García Cáceres, Jorge Alberto, *Evolución de la Justicia Fiscal y Administrativa en el Tribunal Fiscal de la Federación*; Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, año II, número 3, México, 1997, pp. 84 y ss.

19 Cámara de Diputados. *Ob. cit.*, p. 410.

20 *Cfr. loc. cit.*

21 Cámara de Diputados. *Ob. cit.*, p. 412.

sias que afecten el interés público y que deriven de la aplicación de leyes federales... por otra parte, como el Congreso será el que defina cuándo concederá el recurso, no debe tenerse el temor de que el problema del rezago de la Suprema Corte (que ha sido materia de estudio al examinar distintas iniciativas del Ejecutivo), se agrave."²²

Del *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados* del 24 de diciembre de 1945, se advierte que el dictamen fue aprobado sin discusión por unanimidad de 82 votos en sesión de la misma fecha, ordenándose turnar al Senado el proyecto.

En la Cámara de Senadores, la Segunda Comisión de Puntos Constitucionales presentó dictamen aprobando también la iniciativa presidencial, aduciendo, substancialmente, que:

"Como la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que sólo una reforma constitucional puede concederle jurisdicción para que el Estado tenga el recurso de llegar a ella; y como seguramente se estará de acuerdo en que la situación del Estado es injusta y antijurídica, pues mientras se permita a los intereses privados, a través del juicio de amparo, acudir a la Suprema Corte, se niega a los intereses públicos este derecho, es indispensable la reforma de que se trata, a efecto de que la jurisdicción de la Suprema Corte de Justicia esté fijada en principios uniformes, lo mismo dentro del amparo que fuera de él, para que cese la actual injustificada situación en que, a través del amparo, el negocio más insignificante puede llegar a la Suprema Corte de Justicia, mientras esté negado el acceso al Tribunal Supremo a negocios importantísimos en que los intereses públicos están de por medio".²³

Este dictamen fue aprobado sin discusión, por unanimidad de votos, el 28 de diciembre de 1945.

Finalmente, y una vez computados los votos de las legislaturas de los Estados, la reforma fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1946, fecha a partir de la cual el precepto disponía:

²² Cfr. *loc. cit.*

²³ Cámara de Diputados. *Ob. cit.*, p. 413.

"En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos".

Debemos poner de manifiesto que, tanto de la iniciativa como de los dictámenes de las comisiones, se infiere que la intención del Poder Revisor de la Constitución fue dar la base para la creación de un recurso de carácter excepcional, es decir, que sólo procediera en casos importantes, descartando, obviamente, su operancia para todos los negocios.

Considerando al entonces nuevo recurso como un retroceso dentro del contencioso administrativo, Cadena Rojo comenta:

"Esta involución tuvo lugar como consecuencia de la valiosa jurisprudencia establecida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que la Secretaría de Hacienda no estaba facultada para interponer el juicio de amparo en contra de tales fallos. Pudiera ser que al no estar conformes las autoridades de la administración activa con este criterio, buscando la forma de anular el principio de la cosa juzgada establecido en el artículo 57 de la Ley de Justicia Fiscal, recogido por el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación, propusieran la iniciativa concerniente a los recursos que se mencionan".²⁴

Al respecto, Fix Zamudio sostiene que el razonamiento que sirvió de apoyo a la citada reforma constitucional, fue la insistencia de la Secretaría de Hacienda en el sentido de que la supresión del antiguo recurso de súplica, dejó en condiciones de desigualdad procesal a las autoridades fiscales frente a los administrados.²⁵

Según el tratadista citado en el párrafo precedente, la reforma constitucional "restableció en el fondo la antigua súplica, pero calificada ahora de revisión fiscal, es decir limitada exclusivamente a la materia tributaria".²⁶

24 Ob. cit. p. 248.

25 Fix Zamudio, Héctor. *Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano*; El Colegio Nacional, México, 1983, p. 121.

26 Cfr. loc. cit.

Es cierto que de alguna manera fue restablecido el recurso de súplica, en cuanto instancia ante el supremo tribunal, pero del texto de la reforma (antes transcrito) no advertimos que el nuevo recurso se haya calificado como "revisión fiscal", ni que se hubiera limitado a la materia tributaria como dice Fix Zamudio. El precepto reformado sólo ordenaba que las leyes podrían establecer recursos (sin ponerles nombre), contra las sentencias de segunda instancia y las de los tribunales administrativos federales; así que la Constitución no se refería únicamente a la materia fiscal.

Como consecuencia de la reforma constitucional, el 30 de diciembre de 1946 fue promulgada (y publicada al día siguiente) la ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

"LEY que crea un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.—Presidencia de la República.

MIGUEL ALEMAN VALDES, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed:

Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

LEY PARA CREAR UN RECURSO ANTE LA SUPREMA CORTE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

ARTICULO 1o. Las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación en los distintos negocios de su competencia, contra las que no proceda recurso de acuerdo con las leyes que rigen el funcionamiento de dicho Tribunal, serán revisables, a petición de parte, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando el interés del negocio sea de \$ 50,000.00 o mayor.

ARTICULO 2o. El recurso se propondrá y sustanciará en los términos, forma y procedimientos que señala la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales para la revisión de las sentencias dictadas por los jueces de Distrito en amparo indirecto.

ARTICULO 3o. La suspensión del procedimiento otorgada durante el juicio ante el Tribunal Fiscal continuará en vigor al tramitarse el recurso creado por esta Ley mientras se mantenga la garantía del interés fiscal.

TRANSITORIO

UNICO.—Esta ley entrará en vigor diez días después de que sea publicado el Decreto que reforma la fracción I del artículo 104 constitucional.

José López Bermúdez, D.P.—Gabriel Ramos Millán, S.P.—Fernando Guerrero Esquivel, D. A.—Donato Miranda Fonseca, S.S.—Rúbricas.

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y para su debida publicación y observancia, expido la presente Ley en la residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la ciudad de México, D.F., a los treinta días del mes de diciembre de mil novecientos cuarenta y seis.—Miguel Alemán Valdés.—Rúbrica.—El Secretario de Estado y del Despacho de Hacienda y Crédito Público, Ramón Beteta.—Rúbrica.—Al C. Héctor Pérez Martínez, Secretario de Gobernación.—Presente".

Esta ley, que marca el nacimiento del recurso, si lo limitó a la materia tributaria, precisando que era procedente contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, que como ya vimos, en sus inicios solamente conocía de asuntos fiscales.

Calificándolo como un medio de impugnación controvertido, Fix Zamudio opina que "en realidad, la revisión fiscal no es sino un amparo directo o de una sola instancia, disimulado bajo el disfraz de apelación federal, con el objeto de salvar el escrúpulo tradicional de negar a las autoridades la posibilidad de acudir al propio amparo".²⁷

En opinión de Dolores Heduán: "Dicho recurso transfiere directamente la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial de la Federación, aunque en un reducido número de casos, por su verdadera excepcionalidad. Tal transferencia es única en su género; y priva a los fallos del propio Tribunal, de la fuerza de cosa juzgada que les dieron los iniciadores de la Ley de Justicia Fiscal, pensando lógicamente que las autoridades administrativas no deberían alzarse contra

²⁷ Cfr. Fix Zamudio, Héctor. *Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*; en *Perspectivas del Derecho Público en la segunda mitad del siglo XX*; Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969, p. 1135.

la calificación de legalidad que de sus actos hiciera un tribunal revestido de todas las calidades jurídicas para imponerles su decisión. Esa alzada sigue quebrantando el principio de justicia delegada, que explica la existencia de la jurisdicción contencioso-administrativo; y de paso, rebaja la alta jerarquía de la propia Suprema Corte, en cuanto la erige en simple revisora dentro de los lineamientos de la jurisdicción limitada en que se mueve el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que al conocer del recurso de revisión fiscal, la Corte está ceñida a examinar las causas de nulidad a que se contrae el Código Fiscal de la Federación, sin que pueda extenderse a todas aquellas que corresponden al ámbito de sus facultades controladoras del sistema federal así como de la prevalencia de los preceptos constitucionales, y restauradoras del goce de las garantías individuales. A pesar de tamaños inconvenientes, el recurso se ha conservado".²⁸

No es lógico que las autoridades cuenten con un medio de impugnación paralelo al juicio de garantías supuestamente en aras de la igualdad procesal, simplemente porque no hay igualdad entre los particulares y el Estado; aquéllos no cuentan con la facultad económico-coactiva ni mucho menos con la fuerza pública, así que no es acertado que las autoridades tengan un recurso similar al amparo para estar en un plano de "igualdad" con los gobernados, quienes son los únicos titulares de las garantías individuales.

Además, es cierto que el recurso de revisión ante el Poder Judicial Federal ha desnaturalizado al Tribunal Fiscal por privar a sus sentencias de la calidad de cosa juzgada que originalmente tenían para las autoridades hacendarias. "En efecto, la autoridad de las sentencias fiscales consiste en que establecen una situación de firmeza que no puede ser alterada sino en virtud de una nueva sentencia pronunciada por la autoridad judicial, a quien corresponde la revisión de los fallos fiscales a través del juicio de amparo o de la revisión fiscal, y esta firmeza adquiere definitividad cuando es confirmada por los tribunales federales, o las partes se conforman con ella, dejando de interponer los citados medios de impugnación; en este último supuesto es cuando el fallo llega a adquirir autoridad de cosa juzgada".²⁹

28 Heduán Virués, Dolores. *Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación*. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971, pp. 282 y 283.

29 Vid. Fix Zamudio, Héctor. *Principios Esenciales...*, cit., p. 311.

La ley de 1946 fue reformada en 1948, para crear el recurso en los juicios de nulidad promovidos contra las autoridades del Departamento del Distrito Federal. Y en 1950 se introdujo una nueva reforma, para disminuir la cuantía del asunto necesaria para hacer procedente el recurso (que quedó en \$20,000.00), así como para puntualizar que también era operante en negocios de cuantía indeterminada.³⁰

e) El Código Fiscal de la Federación de 1967

Por otra parte, el 1o. de abril de 1967 entró en vigor un segundo Código Fiscal de la Federación (publicado el 19 de enero del mismo año), que abrogó tanto al código de 1938, como a las dos leyes reglamentarias (de 1946 y 1948) del artículo 104, fracción I, constitucional, al mismo tiempo que compilaba sus normas.

Este Código instituyó dos recursos de revisión: uno para impugnar, ante el Pleno (ahora Sala Superior), las resoluciones de las Salas (artículos 240 y 241); y otro para reclamar ante la Suprema Corte, las sentencias del Pleno que resolvieran el primer recurso.

Es decir, el legislador creó una segunda instancia ante el propio Tribunal Fiscal; y determinó que la revisión (a la que denominó como "fiscal") ante la Corte constituía una tercera instancia, si bien delimitó de manera considerable su procedencia.

Quedó establecido que la revisión fiscal sólo la podían interponer las autoridades, cuando el asunto fuera de importancia y trascendencia, en la inteligencia de que se reunían tales características cuando el valor del negocio fuera de \$500,000.00 o más; también se dispuso que el escrito por el que se interpusiera el recurso, debería ser firmado por el titular de la Secretaría, Departamento de Estado u organismo autónomo correspondiente (artículo 242).³¹

Por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 25 de octubre de 1967, se reformó la fracción I del artículo 104 constitucional, para disponer, en sus párrafos segundo a cuarto:

30 Cfr. Armienta Calderón, Gonzalo M. *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*; México, 1977, p. 418. Fix Zamudio, Héctor. *Introducción a la justicia...*, ob. cit., p. 122.

31 Cfr. Armienta Calderón, Gonzalo M. *El Proceso Tributario...*, ob. cit., p. 420.

"Las leyes federales podrán instituir 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 o del Distrito y Territorios Federales, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

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

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

Con esta reforma podemos decir que se constitucionalizó la normatividad establecida por el Código Fiscal.

II. El código vigente (1981)

a) Texto primigenio

Como hemos visto, en su origen, el recurso era competencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Así decía el artículo 250 (texto original) del Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor, publicado el 31 de diciembre de 1981.

"De la revisión fiscal

"Artículo 250.—Contra las resoluciones de la Sala Superior a que se refiere el artículo 249 de este Código, las autoridades podrán interponer el recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del plazo de quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación respectiva, mediante escrito dirigido al Presidente de la Segunda Sala, que deberá ser firmado por el titular

de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado y, en caso de ausencia, por quien legalmente deba sustituirlo. En dicho escrito deberán exponerse las razones que determinen la importancia y la trascendencia del asunto de que se trate. Si el valor del negocio excede de un millón de pesos se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso.

"El recurso de revisión fiscal se sujetará a la tramitación que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, fija para la revisión en amparo indirecto.

"La Suprema Corte de Justicia de la Nación examinará, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado la importancia y trascendencia del asunto de que se trate. Si a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos desechará el recurso".

El recurso era procedente contra las sentencias de la Sala Superior las que, a su vez, conocían de un diverso recurso de revisión (a secas); es decir, se mantenía la situación de que la revisión fiscal ante la Suprema Corte constituía una tercera instancia del juicio administrativo.

Desde el momento en que el recurrente debía exponer las razones que demostraran que el asunto era importante y trascendente, es ostensible la excepcionalidad del recurso; más aún si tomamos en cuenta que el código, de manera expresa, concedía a la Suprema Corte la facultad de determinar si estaba justificada la importancia y trascendencia del negocio.

Refiriéndose al anterior Código Fiscal (1967), que contenía disposiciones similares a las que venimos comentando, la Suprema Corte de Justicia de la Nación integró la jurisprudencia que define los conceptos de importancia y trascendencia:

"REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LOS EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO.

En los artículos 240, 242 y 244 del Código Fiscal de la Federación, se emplean reiteradamente las expresiones "importancia y trascendencia", referidas a los requisitos que deben satisfacer los asuntos

cuyas sentencias pueden ser recurridas, respectivamente, las de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación ante el Pleno del mismo, y las que éste pronuncie en tales recursos, ante la Suprema Corte de Justicia, mediante la revisión fiscal. Pero si las expresiones son las mismas, existe la diferencia de que la calificación de la importancia y trascendencia del asunto, cuando el recurso se interpone ante el Pleno del Tribunal Fiscal, queda al solo criterio de la autoridad legitimada para hacerlo valer, sin que el Tribunal *ad quem* tenga facultad legal para examinar si se da la importancia y trascendencia del asunto, a efecto de admitir o rechazar el recurso, pues en todo caso deberá admitirlo si se satisfacen los demás requisitos legales. En cambio, cuando se trate de la revisión fiscal, la Suprema Corte de Justicia sí puede y debe examinar, previamente al estudio del fondo del negocio, si se ha justificado su importancia y trascendencia, y en caso de que a su juicio dichos requisitos no estuvieren satisfechos, desechará el recurso (artículo 244), con la salvedad de que si el valor del negocio es de quinientos mil pesos o más, se considerará que tienen las características requeridas para ser objeto del recurso (artículo 242). Así pues, corresponde a la Suprema Corte, concretamente a esta Segunda Sala, determinar en cada revisión fiscal si el asunto que la motiva es de importancia y trascendencia, teniendo en cuenta las razones expuestas al respecto por las autoridades que interpusieron la revisión. Para ello es preciso, ante todo, dilucidar la acepción gramatical y legal de las referidas expresiones, a falta de texto positivo que precise el alcance. Gramaticalmente, las acepciones que conviene registrar, tomadas de la última edición del diccionario de la Real Academia Española (edición XVIII, año de 1956), son las siguientes: "IMPORTANCIA. Calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente o interesante o de mucha entidad o consecuencia". "TRASCENDENCIA. Resultado, consecuencia de índole grave o muy importante". Como se ve, los dos vocablos expresan ideas, aunque semejantes, diferentes, lo que se concilia con el texto legal, el cual incurriría en redundancia si empleara dos términos del todo sinónimos. Llevadas ambas acepciones al campo de lo legal, la importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o importancia de la consecuencia del asunto. De este modo, la importancia del asunto puede quedar en sí misma desligada de la trascendencia del mismo, porque sus consecuencias no sean graves o muy importantes. La ley exige la concurrencia de los dos requisitos (unidos entre sí por la conjunción copulativa "y" no separados por la disyuntiva), en virtud de lo cual la

autoridad recurrente deberá razonar uno y otro y la Suprema Corte examinarlos por separado, en la inteligencia de que si faltare uno de ellos sería superfluo investigar la presencia del otro. En la exposición de motivos del vigente Código Fiscal de la Federación, sobre el problema, se dice: "se considera que la solución propuesta limita de manera muy efectiva el número de negocios que puedan someterse al más alto Tribunal, puesto que la capacidad de decisión del Tribunal Fiscal en Pleno no excede de 300 asuntos por año. De este número, los casos en que habrá de interponerse el recurso ante la Suprema Corte de Justicia seguramente serán en cantidad reducida, y ello aliviará de manera importante la situación que ha venido registrándose, y que en parte ha contribuido al rezago porque atraviesa la propia Suprema Corte de Justicia". Del párrafo que se acaba de transcribir se infiere que la procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Corte debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos de que conozca la Suprema Corte de Justicia serán "en cantidad reducida" respecto al total de los que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en Pleno. Lo excepcional de la procedencia de la revisión fiscal se sustenta, a su vez, en la importancia y trascendencia de cada caso, lo que en otros términos significa que un asunto es excepcional precisamente por ser importante y trascendente. La determinación de cuándo se está en presencia de un asunto excepcional por su importancia y trascendencia, puede hacerse por exclusión, estableciéndose que se encontrarán en esa situación aquellos negocios en que su importancia y trascendencia se puedan justificar mediante razones que no podrían formularse en la mayoría, ni menos en la totalidad de los asuntos, pues en ese caso se trataría de un asunto común y corriente y no de importancia y trascendencia, en el sentido que se establece en la ley. Las consideraciones anteriores, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de "importancia y trascendencia" cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no puedan convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos), debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia y, además a que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave".³²

32 *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Compilación 1917-1995*, tomo III, pp. 390 a 392.

b) Reformas

El 28 de diciembre de 1983, se modificó el precepto 250 en comentario en lo que concierne a la cuantía requerida para considerar que un asunto es de importancia y trascendencia, a fin de establecer que: "Si el valor del negocio excede de cuarenta veces el salario mínimo elevado al año, conforme a la regla especificada en el artículo 3o. Bis de la Ley de Amparo, se considerará que tiene las características requeridas para ser objeto del recurso".

Por decreto publicado el 31 de diciembre de 1985, se adicionó un párrafo al artículo 250 con la finalidad de explicar la forma de obtener la cuantía de los asuntos relativos a las contribuciones pagaderas por períodos inferiores a un año.

"Cuando se trate de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por períodos inferiores a un año, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período de que se trata y multiplicar el cociente por doce".

En el año de 1987, el órgano revisor de la Constitución instituyó la fracción I-B del artículo 104 de la Carta Magna (vigente hasta la fecha), que dice:

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

"I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno".

Acorde con la modificación constitucional y dentro de una serie de reformas tendientes a erigir a la Suprema Corte de Justicia de la Na-

ción en un "verdadero tribunal constitucional", el legislador federal (*Diario Oficial* de 5 de enero de 1988) ajustó el Código Fiscal de la Federación a la Constitución, derogó el artículo 250 y a partir del 15 de enero de 1988, entró en vigor el artículo 248:

"De la Revisión.

ARTICULO 248.—Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante esta última dentro del término de quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, por violaciones procesales cometidas durante el juicio, siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan el sentido del fallo, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, cuando la cuantía del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de su emisión.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

Cuando la cuantía sea inferior a la que corresponda conforme al primer párrafo o sea indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso. En materia de aportaciones de seguridad social, se presume que tienen importancia y trascendencia los asuntos que versen sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso, cuando la resolución o sentencia afecte el interés fiscal de la Fede-

ración, y a su juicio, el asunto tenga importancia, independientemente de su monto, por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

El recurso de revisión también será procedente contra las resoluciones o sentencias que dicte la Sala Superior del Tribunal, en los casos a que se refiere el artículo 239-Bis.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

Es trascendental la reforma; desde entonces, la Suprema Corte de Justicia de la Nación dejó de conocer del recurso de revisión y son los Tribunales Colegiados de Circuito los competentes para resolverlo. Con esto la Suprema Corte cesó en sus funciones de tribunal de mera legalidad, para dedicarse a asuntos puramente constitucionales, además de que se regionalizó la justicia fiscal, pues el Tribunal Colegiado competente para conocer del recurso es el del lugar donde tenga su residencia la Sala Fiscal.

También a partir de 1988, desapareció el recurso de revisión que procedía ante la Sala Superior, por lo que ahora, al subsistir una sola revisión, el legislador ya no la denomina "fiscal", aun cuando en el ámbito forense persiste la costumbre de llamar "revisión fiscal" a la que resuelven los Tribunales Colegiados de Circuito.

Como consecuencia de la supresión del recurso ante la Sala Superior, la revisión ya no implica una tercera instancia.

Los Tribunales Colegiados de Circuito quedaron, pues, convertidos en los órganos judiciales de segunda instancia respecto de las Salas Regionales y, asimismo, en relación con la Sala Superior cuando ésta resolvía juicios haciendo uso de su facultad de atracción, a que se contraía el artículo 239 Bis también creado entonces.

Refiriéndose a la reforma en cita, Armienta Calderón comentaba:

"Consideramos de suma importancia la actitud emprendedora del titular del Poder Ejecutivo, al resolverse a superar los argumentos pos-

tergatorios del 'no es tiempo', para dar cima a un anhelo largamente abrigado por muchos juristas; el cual consiste en la dedicación primordial de la Suprema Corte de Justicia a la interpretación definitiva de la Constitución, de manera acorde con su elevada dignidad. En otras palabras: que concentre su atención al control de la constitucionalidad y a la fijación definitiva del alcance de los textos fundamentales. Lo cual supone una reorientación o reubicación de las funciones de control de la legalidad, para que sean cumplidas por los Tribunales Colegiados de Circuito, a efecto de reservar a la Suprema Corte la preferente dedicación a esa interpretación definitiva de la Carta Política, eminente y primaria. Ahora sí, por fin, ha llegado ese momento histórico que va a convertir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en genuino tribunal constitucional."³³

Con la modificación publicada el 28 de diciembre de 1994, el cuarto párrafo del artículo 248 quedó de la siguiente manera:

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

La enmienda del 15 de diciembre de 1995 transformó al precepto, para dejarlo en los siguientes términos:

"ARTICULO 248. Las resoluciones dictadas en primera instancia por la Sala Superior, así como aquellas que no puedan ser apelables ante la misma por haberse dictado conforme a jurisprudencia del Poder Judicial Federal, podrán ser impugnadas por la autoridad, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito

33 Armienta Calderón, Gonzalo. *La Reforma Judicial y la Justicia Administrativa*, en *Las Nuevas Bases Constitucionales y Legales del Sistema Judicial Mexicano. La Reforma Judicial 1986-1987*, ed. Porrúa, México, 1987, p. 834.

competente, mediante escrito que presente ante la Sala del Tribunal Fiscal que haya dictado el fallo, dentro del término de quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, por violaciones procesales cometidas durante el juicio, siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias; cuando la cuantía del asunto exceda de doscientas veces el salario mínimo general diario elevado al año del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de su emisión.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

Cuando la cuantía sea inferior a la que corresponda conforme al primero párrafo o sea indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efecto de la admisión del recurso.

Asimismo, procederá el recurso de revisión cuando, con independencia del monto, se afecte el interés fiscal de la Federación y a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el asunto tenga importancia por tratarse de la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución. También procederá el recurso de revisión, con independencia del monto o de la sanción de que se trate, cuando concierna a resoluciones en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

III. El recurso de revisión para 1997

Hemos expuesto, someramente, cómo nació y cuál ha sido el desarrollo del recurso de revisión fiscal. En este apartado vamos a exami-

nar el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1997.

Por iniciativa presidencial (publicada en el *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados* el 7 de noviembre de 1996), el Ejecutivo de la Unión propuso al Congreso, además de derogar el recurso de apelación, reformar el precepto mencionado, exponiendo, entre otras cosas, que:

"A fin de atender fielmente los postulados constitucionales de impartición de justicia pronta y establecer que la justicia en materia fiscal se imparta regionalmente en todas sus instancias y para todas las partes, se propone unificar los recursos procesales que las autoridades demandadas tienen a su alcance para impugnar las sentencias definitivas que dicten las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, y evitar que su resolución se centralice en la ciudad de México, como actualmente sucede, tratándose del recurso de apelación.

En efecto, en la actualidad las autoridades pueden apelar ante la Sala Superior del citado Tribunal las sentencias definitivas que dicten las Salas Regionales, así como aquellas que decreten o nieguen el sobreseimiento, con excepción de las sentencias cuya nulidad derive de la aplicación de una jurisprudencia del Poder Judicial Federal, caso en el cual las autoridades tienen la posibilidad de interponer el recurso de revisión, el que también procede en contra de las resoluciones dictadas en primera instancia por la Sala Superior, tratándose de juicios que, por su importancia, hubiesen sido atraídos por dicha Sala.

Las autoridades pueden interponer el recurso de apelación ante la Sala Superior y el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente por territorio, lo que ha provocado, entre otros efectos, la centralización de la segunda instancia del juicio de nulidad, por lo que respecta al recurso de apelación, en virtud de que su resolución corresponde en exclusiva a la Sala Superior del Tribunal de la Federación, la cual tiene su sede en la ciudad de México. Por ello, se propone, por una parte, la eliminación del recurso de apelación y, por la otra, precisar los supuestos de procedencia del recurso de revisión.

"De aprobarse la propuesta señalada, existirá sólo un medio de defensa para cada una de las partes, el cual será resuelto, en su caso, en forma conjunta por los Tribunales Colegiados de Circuito, lo que permitirá la emisión de resoluciones congruentes, la regionalización de la justicia fiscal, el respeto cabal al principio de igualdad procesal, el de justicia pronta y el de economía procesal, así como la simplificación de los procedimientos de impugnación en contra de las sentencias definitivas que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación.

"En forma colateral, se sugieren las modificaciones pertinentes a la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, con el objeto de adecuar el régimen de competencia de la Sala Superior y de las Salas Regionales al nuevo sistema de impugnación de sus sentencias definitivas".

La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, aprobando la iniciativa, expuso:

"Se propone eliminar el recurso de apelación, que había ocasionado una centralización de la segunda instancia del juicio de nulidad, ya que su resolución corresponde en exclusiva a la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, que tiene su sede en la ciudad de México (se deroga la Sección Segunda del Capítulo X del Título VI, denominada 'De la Apelación', que comprende los artículos 245, 246, 247 y 249, segundo párrafo)".

Esta medida habrá de contribuir a unificar los recursos procesales que las autoridades demandadas tienen a su alcance para impugnar las sentencias definitivas que dicten las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación. Asimismo, favorecerá la regionalización de la justicia fiscal, con respeto a los principios de igualdad procesal y de justicia pronta y expedita (artículos 239-A y 248).

Igualmente consideró pertinente efectuar algunas correcciones en las propuestas de modificaciones a los artículos 239-A, fracción II, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, así como a la fracción VI de las disposiciones transitorias del citado ordenamiento, con objeto de hacer más clara la disposición que se modifica, evitando que pueda dar lugar a interpretaciones erróneas, por lo que se aprobaron los siguientes textos:

"ARTICULO 239-A ...

II. ...

c) ...

Artículo Segundo.—En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo primero que antecede, se estará a lo siguiente:

I. a V. ...

VI. Procederá el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente por territorio, en los juicios que a la fecha de entrada en vigor de esta ley, se encuentren pendientes de resolución, por haber ejercido su facultad de atracción la Sala Superior.

...

Esta Dictaminadora consideró necesario proponer la adecuación en la redacción del primer párrafo del artículo 248, a fin de evitar posibles contradicciones con lo que dispone el propio precepto en su párrafo final, suprimiendo las palabras, "primera instancia", toda vez que tratándose de las resoluciones dictadas en los juicios que versen sobre sentencias emitidas por las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso de revisión contra dicha resolución debe ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no por la entidad federativa encargada de la defensa jurídica en la primera instancia. Por lo que se propone el siguiente texto:

ARTICULO 248.—Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

...

Esta Dictaminadora otorgó su conformidad a las medidas propuestas que contribuyen a dar más claridad a las disposiciones fiscales y a asegurar su mejor cumplimiento".³⁴

El proyecto fue aprobado el 27 de noviembre de 1996 por mayoría de 262 votos a favor y 103 en contra. Se ordenó turnar al Senado donde se aprobó por 84 votos en pro y 24 en contra, el 5 de diciembre siguiente. Y en el *Diario Oficial* del 30 de diciembre del año en cita, aparecieron publicados dos nuevos artículos 248 y 249 del Código Fiscal de la Federación:

"ARTICULO 248.—Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.

En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

II. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

34 *Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del 27 de noviembre de 1996.*

III. Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiere a:

- a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
- b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
- c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
- d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.
- e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
- f) Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

IV. Sea una resolución en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

V. Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este Código.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 249 ...

Segundo párrafo. (Se deroga)."

Distingamos ahora los casos en que limitativamente, procede el recurso ante los Tribunales Colegiados de Circuito.

Como primera norma, nos dice el encabezado del artículo 248, solamente son recurribles las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos así como las sentencias definitivas; y el recurso únicamente puede ser interpuesto por las autoridades "a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica".

Debe entenderse, por ende, que sólo procede el recurso contra las sentencias de las Salas Regionales que pongan fin a la instancia; y que el medio de impugnación está vedado para los particulares. Es importante hacer hincapié en que esta disposición y sus cinco fracciones, solamente se refieren a las resoluciones de las Salas Regionales, pues las de la Sala Superior se rigen, en cuanto a su impugnabilidad por normatividad diversa (penúltimo párrafo del artículo 248).

a) La cuantía

Empero, no todas las sentencias de primera instancia de las Salas Regionales son revisables ante los Tribunales Colegiados de Circuito. El primer supuesto de procedibilidad se relaciona con la cuantía del asunto: procede el recurso si el importe excede de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario aplicable en el Distrito Federal, vigente en la fecha en que se emita la sentencia que se impugne. Con esto se vuelve a la regulación vigente hasta el 31 de diciembre de 1995.

Para determinar la cuantía debe considerarse la resolución contenida en el acto impugnado, como dice la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se transcribe:

"CUANTIA DEL NEGOCIO EN REVISION FISCAL. SE DETERMINA POR EL VALOR DE LAS PRESTACIONES EXIGIDAS EN LA DEMANDA. CUESTIONES JURIDICAS.

Para fijar la cuantía del negocio debe atenderse a lo reclamado en la demanda de nulidad. En el caso de que se discuta únicamente una cuestión de naturaleza jurídica, cuya solución no traiga consigo repercusión alguna de carácter económico, el negocio carece de cuantía."³⁵

35 *Apéndice 1917-1985*, tercera parte, p. 392.

También es primordial señalar que, solamente se toma en consideración la cuantía del asunto en lo que es materia de la revisión, que no siempre coincide con el importe original del negocio, lo que sucede cuando la Sala declara la nulidad parcial del acto impugnado. Al respecto, conviene citar la jurisprudencia número 36/95, del más alto tribunal de la República, cuyo tenor literal es el siguiente:

"REVISION FISCAL. BASES PARA DETERMINAR SU PROCEDENCIA, POR RAZON DE CUANTIA.

De lo dispuesto por el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación se advierte que para determinar la cuantía de un asunto, como requisito para la procedencia del recurso de revisión fiscal, habrá que atender a dos datos: uno, concerniente a la cuantía que la ley señala como necesaria para la procedencia del recurso, y otro, relativo a la cuantía propia del negocio, con miras a establecer si supera o no la que la ley exige. En ambos es necesario atender a la sentencia recurrida, dictada por alguna de las Salas, Superior o Regionales, del Tribunal Fiscal de la Federación, dado que el recurso de revisión procede precisamente en contra del fallo y no en contra de los créditos fiscales impugnados en el juicio anulatorio. De lo anterior se deriva que cuando el precepto citado menciona el salario mínimo "vigente en el momento de su emisión", como factor para determinar el requisito de la cuantía legal, es claro que se refiere a la fecha en que fue dictada la sentencia recurrida, y no a la fecha del crédito fiscal impugnado. Por tanto, el salario mínimo que se debe tener en cuenta para la determinación del primero de esos requisitos, es el que corresponde a la fecha de la sentencia. Por otra parte, cabe considerar que, si la finalidad de la reforma de que fue objeto el indicado artículo 248, fue la de establecer criterios de selectividad, desde el punto de vista económico, que eviten la concentración excesiva de juicios en los Tribunales Colegiados, forzoso es concluir que para determinar la cuantía de un negocio específico, hay que atender únicamente a los créditos que hayan sido anulados en la sentencia de la Sala Fiscal correspondiente y recurridos, y no al monto total de los créditos impugnados en el juicio anulatorio. Lo anterior es así porque solamente la parte de la sentencia en la que establece la nulidad de algunos créditos es la que será materia de revisión ante el Tribunal Colegiado correspondiente; y es evidente que sólo en esa medida se afecta el interés fiscal de la Federación, puesto que aquella otra

parte del fallo que reconoce la validez de los créditos, de ningún modo afecta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."³⁶

El tercer párrafo del artículo 248, nos explica cómo obtener la cuantía del asunto cuando se trate de contribuciones que deban cubrirse por períodos inferiores a doce meses: se debe dividir el importe de la contribución entre el número de meses a que corresponda y multiplicar el cociente por doce. Por ejemplo, si se cobra un trimestre, la cantidad se divide entre tres y el resultado se debe de multiplicar por doce, para así obtener el monto anualizado de la contribución.

Esta disposición no fue modificada; y para su aplicación se deben tener presentes las reglas impuestas por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que expresa:

"REVISION FISCAL. PROCEDENCIA DE LA, LA DETERMINACION DE LA CUANTIA DE LAS CUOTAS OBRERO PATRONALES, PARA ESE EFECTO, DEBE HACERSE ATENDIENDO AL MONTO DE SU LIQUIDACION Y NO A SU ELEVACION ANUAL Y PROMEDIO.

El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación establece diversas hipótesis que atienden a la cuantía y a la importancia y trascendencia del asunto para la procedencia del recurso de revisión fiscal: a) La primera hipótesis se establece en el primer párrafo y atiende a la cuantía del asunto, la cual debe exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal. b) La segunda hipótesis se establece en el párrafo segundo y también atiende a la cuantía del asunto, sólo que se refiere a contribuciones que deban determinarse o cubrirse por períodos inferiores a doce meses; aquí, para determinar la cuantía del asunto y la procedencia del recurso, se debe considerar el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el período que corresponda y multiplicar el cociente por doce, el cual debe exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo. c) La tercera hipótesis se regula en la primera parte del tercer pá-

36 *Compilación de Jurisprudencia por Contradicción de tesis correspondiente a 1995*, tomo I, primera parte, pp. 787 y 788.

rrafo de dicho precepto, y exige la concurrencia de dos requisitos, que son importancia y trascendencia del asunto, sin tomar en cuenta su cuantía. d) Una cuarta hipótesis se establece en la segunda parte del tercer párrafo del artículo transcrito, y atiende también a la importancia y trascendencia del asunto aunque por presunción, pues dice que en materia de seguridad social, se presume que tienen importancia y trascendencia los asuntos que versen sobre la "determinación" de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización y del grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo. Ahora bien, las cuotas obrero patronales que se deben cubrir al Instituto Mexicano del Seguro Social no pueden considerarse como contribuciones periódicas para los efectos de la hipótesis a que se refiere el inciso b), atendiendo a que su cotización es diaria, en tanto haya relación laboral y se pagará por bimestre natural, considerando el número de semanas que comprende éste, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 32, párrafo primero y 35 de la Ley del Seguro Social, y segundo del Reglamento para el Pago de Cuotas y Contribuciones del Régimen del Seguro Social. Por lo tanto, tratándose de créditos fincados por el Instituto Mexicano del Seguro Social a través de liquidaciones de cuotas obrero patronales, que se realizan en forma bimestral, para la procedencia del recurso de revisión fiscal debe estarse a la regla general del primer párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, es decir, si la liquidación comprende un bimestre, la cuantía sólo se medirá por el bimestre cobrado o de otra suerte por el total de los bimestres liquidados si la controversia comprende varios de ellos, ya que por tratarse de cuotas obrero patronales, que aunque se cubran por bimestre, sus liquidaciones son únicas y definitivas, pues el fincamiento de los créditos sólo se refiere a uno o varios bimestres determinados, sin afectar los anteriores ni los posteriores."³⁷

El hecho de que el precepto exija una cierta cuantía, implica que cuando ésta es indeterminada, el recurso es improcedente sólo por lo que hace al primer supuesto que examinamos, según se infiere de la jurisprudencia del más alto tribunal de la República, que sostiene:

37 *Apéndice 1917-1995*, tomo III, pp. 397 y 398.

"CUANTIA INDETERMINADA. RESOLUCION QUE DESECHA UN RECURSO.

Un negocio es de cuantía indeterminada cuando el problema a resolver no se refiere a la validez de determinado crédito, sino a si el desechamiento de un recurso fue o no correcto.³⁸

b) La importancia y trascendencia

La fracción II del artículo 248 se refiere a casos en los que procede el recurso a pesar de no darse el requisito de la cuantía, o de que el negocio sea de un importe indeterminado.

Nos dice esta fracción que si la cuantía es inferior a la ya señalada o indeterminada, la revisión es procedente siempre y cuando el asunto sea de importancia y trascendencia, "debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso".

Esto significa que el código concede a las autoridades en general dos opciones, si no se da la cuantía pueden plantear que el negocio es importante y trascendente, exponiendo los motivos que tengan para ello.

El significado de los vocablos "importancia" y "trascendencia" fue definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y se refieren a la excepcionalidad del asunto conforme a argumentos que no podrían invocarse en la mayoría, ni mucho menos en la totalidad de los casos, en función de su gran entidad, así como a sus consecuencias que tendrían que ser de naturaleza grave.

Es conveniente señalar que, a fin de que el recurso sea admitido, la autoridad recurrente debe expresar, con razones suficientes, por qué estima que el asunto es importante y trascendente; es decir, no basta la simple manifestación de que se satisfacen esos requisitos, ni, por supuesto, la sola interposición del recurso, debiendo, además, tratar por separado a cada uno puesto que el precepto legal exige que ambos concurren, de tal manera que si faltare alguno el recurso sería impro-

38 *Apéndice 1917-1985*, tercera parte, p. 396.

cedente y, por ende, hasta innecesario determinar si está cumplido el otro. La falta de exposición de los razonamientos es motivo de desechamiento del recurso.

Al formular sus razones la autoridad recurrente debe abstenerse de referirse al fondo del juicio, concretamente a la legalidad de la sentencia que recurre, pues la importancia y trascendencia dependen del asunto en sí mismo considerado, con independencia de los vicios que eventualmente pudiera tener la resolución impugnada.

En relación con este punto, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación explica:

"REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. FUNDAMENTOS INEFICACES PARA JUSTIFICAR ESOS REQUISITOS.

Teniendo en cuenta el alcance conceptual que a las palabras "importancia y trascendencia", ha dado esta Segunda Sala en la tesis jurisprudencial publicada en el Volumen CXXXVIII, tercera parte, pág. 59, de la Sexta época del *Semanario Judicial de la Federación*, cuyas consideraciones, traducidas en forma breve, implican que se estará en presencia de un asunto de importancia y trascendencia cuando se expresen razones que demuestren que se reúnen los dos requisitos, o sea, que se trata de un asunto excepcional (lo que se advertirá cuando los argumentos no pueden convenir a la mayoría o a la totalidad de asuntos) debido a su importancia por su gran entidad o consecuencia y, además, que la resolución que se pronuncie trascenderá en resultados de índole grave, resultan ineficaces los argumentos para justificar los requisitos de procedibilidad del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte que se mencionan, de involucrarse razonamientos que miran al fondo del negocio y que, lógicamente, no pueden ser tenidos en cuenta en este examen previo, que se refiere a la procedencia o improcedencia del recurso, y de exponerse las mismas razones para justificar simultáneamente la importancia y trascendencia del negocio, lo que conforme a la tesis de jurisprudencia invocada, resulta inadmisibile".³⁹

39 *Apéndice 1917-1995*, tomo III, pp. 389 y 390.

El criterio jurisprudencial sigue siendo aplicable, aunque ahora por los Tribunales Colegiados de Circuito, puesto que las disposiciones constitucionales siguen siendo, en esencia, iguales que cuando conocía la Corte del recurso, es decir, el medio de impugnación continúa siendo de indole excepcional. Por esta razón, no compartimos el criterio de Lucero Espinosa, quien sostiene que "Con base en tal interpretación (se refiere a la jurisprudencia de la Corte), los Tribunales Colegiados han estado analizando si los recursos de revisión interpuestos por las autoridades reúnen los requisitos de importancia y trascendencia, lo cual no es correcto, toda vez que tal interpretación se hizo atendiendo a las circunstancias que sirvieron de base para el establecimiento del recurso de revisión fiscal, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación por el Código Fiscal de la Federación de 1966, recurso que estuvo vigente hasta el 14 de febrero de 1988, las cuales son distintas para el establecimiento de este nuevo recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito, creado por reformas y adiciones a dicho ordenamiento legal en 1988.

"Conforme a la exposición de motivos del Código aludido de 1966, y que es tomada en cuenta en la tesis de referencia, el establecimiento de los requisitos de importancia y trascendencia constituyen una limitación al número de asuntos que serán objeto de dicho medio impugnativo, para que de esta manera se evite saturar de casos que tenga que resolver la Suprema Corte de Justicia, aliviando así el rezaigo por el que atraviesa la misma.

"Sin embargo, las reformas de 1988 aludidas, no tuvieron dicha finalidad, ya que según se aprecia en la exposición de motivos de la misma, lo que se pretende es simplificar y regionalizar íntegramente el proceso contencioso administrativo federal, lo que se logrará, por lo que respecta a este punto, con el hecho de que los Tribunales Colegiados próximos al lugar de radicación del asunto, sean los competentes para conocer del recurso".⁴⁰

Como ya dijimos, el recurso sigue siendo de la misma naturaleza, pues el legislador no modificó su esencia (excepcionalidad) aun cuando regionalizó el proceso contencioso administrativo federal.

40 Lucero Espinosa, Manuel. *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, ed. Porrúa, México, 1995. pp. 241 y 242.

La excepcionalidad se refiere al asunto en sí mismo, sin importar que sea el primero que se presente o que haya precedentes; también es irrelevante que la autoridad quiera conocer el criterio de los Tribunales Colegiados, que la Sala Fiscal no haya seguido la jurisprudencia o alguna tesis aislada de la Suprema Corte o de un Tribunal Colegiado, o que el problema no esté explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo.

Lucero Espinosa, siguiendo a Margáin Manautou, considera que la importancia y la trascendencia se cumplen, entre otros, en los siguientes supuestos:

"A) Cuando el asunto resuelto por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación sea el primero de su naturaleza y traiga o pueda traer consigo que otros particulares, con problemas similares, percatados del fallo, intenten el juicio con idénticos resultados, por lo que sería de interés conocer el criterio de los Tribunales colegiados.

B) Cuando el asunto, aun no siendo nuevo, esté resuelto en forma diferente por la Suprema Corte o por los Tribunales Colegiados.

C) Cuando el problema haya sido resuelto en favor de la autoridad de la Suprema Corte o por algún Tribunal Colegiado. (sic).

D) Cuando el problema no esté debidamente explorado por el Derecho Tributario o por el Derecho Administrativo, según sea el caso";⁴¹

No compartimos la opinión del autor mencionado, pues como se infiere de las jurisprudencias antes transcritas, la Suprema Corte (y ahora los Tribunales Colegiados de Circuito) ha dicho, en reiteradas ocasiones, que la importancia y trascendencia se determinan en función del asunto en sí mismo considerado; así que poco importa que el caso sea el primero que se presenta en la práctica, o que el Tribunal Fiscal resuelva de manera diferente a como lo han hecho la Corte o un Tribunal Colegiado, pues, en última instancia, eso será materia del fondo del recurso; de la misma manera, nada tiene que ver que el pro-

41 Ob. cit. pp. 242 y 243.

blema no esté "debidamente explorado por el Derecho", ya que lo que se toma en cuenta es el caso concreto, no los problemas o temas jurídicos en general.

Resultan aplicables las jurisprudencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dicen:

"REVISION FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO. NO LAS CONSTITUYE SENTENCIA ADVERSA DEL TRIBUNAL EN PLENO PORQUE ESTABLEZCA PRECEDENTE.

No se justifica la trascendencia del asunto en la revisión fiscal ante la Suprema Corte porque la autoridad recurrente exprese que la resolución que se dicte se reflejará en consecuencia de índole grave y muy importante en numerosos casos posteriores, puesto que el precedente constituido por una resolución plenaria implicaría que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación emitan sentencias en el futuro en las que se sustente el sentido del fallo impugnado, y, por lo tanto, nulificarían las respectivas resoluciones administrativas; ya que no existe disposición legal alguna que obligue a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación a fundar sus fallos en resoluciones dictadas por el Pleno en casos similares; y, aunque no hay inconveniente para ello, las Salas tienen facultad para resolver los diversos negocios de su competencia de acuerdo con su propio criterio, el cual podrá coincidir o no, con los precedentes sustentados por el Pleno".⁴²

"REVISION FISCAL ANTE LA SUPREMA CORTE. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO EN NEGOCIOS DE CUANTIA INDETERMINADA O MENOR DE \$500,000.00, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO. NOS LAS REUNE PORQUE LA AUTORIDAD NECESITA CONOCER EL CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE.

La procedencia del recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia debe entenderse como excepcional, de suerte que los casos en que conozca serán de cantidad reducida respecto al total de los

42 *Apéndice 1917-1995*, tomo III, p. 394.

que lleguen al conocimiento del Tribunal Fiscal en Pleno, de modo que no alcanzan sus propósitos los razonamientos de que es de suma importancia y trascendencia para la autoridad recurrente conocer el criterio de este alto Tribunal sobre el negocio, que "es similar a otros varios por los que ha sido demandada", porque la circunstancia de que este alto Tribunal dé a conocer su criterio sobre el asunto, en forma alguna puede justificar la trascendencia del negocio, aunque existan otros varios similares, en vista de que esa razón también podría alegarse en gran cantidad de casos, o sea en todos aquellos similares al caso en estudio, por lo que dicha consideración no es apta para demostrar que se está en presencia de un asunto excepcional, sino, más bien, tendría que concluirse que se trata en la especie de un asunto común y corriente. No comprobada la trascendencia del negocio, resulta ocioso investigar si en el caso se acredita la importancia, pues es indispensable la concurrencia de ambos requisitos."⁴³

Una vez razonada la importancia y trascendencia del negocio, compete al Tribunal Colegiado calificar si efectivamente se colman los requisitos; en caso de que considere que no se satisfacen, el recurso será desechado. "El artículo 248 del Código Fiscal de la Federación no establece expresamente que los Tribunales Colegiados sean competentes para valorar si la importancia y la trascendencia de un asunto queda debidamente acreditada. Sin embargo, en virtud de que dicho medio impugnativo se sujetará a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales fije para la revisión en amparo directo (sic), la facultad para valorar los requisitos aludidos y así poder determinar la procedencia del recurso de revisión se encuentra establecida en el artículo 90 de la Ley de Amparo, que otorga competencia a los Tribunales Colegiados para calificar la procedencia de dicha instancia."⁴⁴

Es importante la actitud que asuman las autoridades, pues si recurren indiscriminadamente toda sentencia desfavorable, no respetan las disposiciones que les ordenan diferenciar los asuntos y recurrir sólo en casos excepcionales, provocando que se estime que para ellas todos los negocios son iguales.

43 *Ibid.*, p. 938.

44 Lucero Espinosa, Manuel, *Ob. cit.*, p. 243.

C) Resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de autoridades locales coordinadas en ingresos federales.

Por otra parte, el legislador trata con extraordinaria deferencia a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según se advierte de la fracción III del artículo 248.

Para empezar, la mencionada Secretaría de Estado no está obligada, como sí lo están las demás autoridades, a razonar la importancia y trascendencia de un negocio. Así lo resolvió la Suprema Corte al sustentar la siguiente jurisprudencia:

"REVISION FISCAL, LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO NO ESTA OBLIGADA A RAZONAR SU PROCEDENCIA EN LOS CASOS PREVISTOS EN EL PARRAFO CUARTO DEL ARTICULO 248 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

De lo dispuesto en el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación se viene al conocimiento de que el legislador estableció expresamente los casos en que el recurrente debe emitir los razonamientos que justifiquen la procedencia del recurso de revisión fiscal, y estos casos son los comprendidos en el tercer párrafo del dispositivo legal en comento; en los demás supuestos, es decir, los comprendidos en el cuarto párrafo, que se refiere exclusivamente a los casos de interposición de revisión fiscal por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a los que da trato diverso, no existe condición alguna de razonamiento previo, de suerte que corresponde al órgano jurisdiccional encargado de calificar la procedencia del recurso determinar si el caso se adecua o no al mencionado cuarto párrafo del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, el órgano revisor no debe exigir el requisito de razonamiento que el legislador no contempló".⁴⁵

Nótese que si bien el código y la jurisprudencia no imponen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la obligación de exponer razonamientos que demuestren la importancia y trascendencia de un asunto, como sí se exige a las demás autoridades de acuerdo con la fracción

⁴⁵ *Compendio de Jurisprudencia por Contradicción de tesis de la Octava Epoca del Semanario Judicial de la Federación*, tomo III, p. 777.

II del propio artículo, la sola interposición del recurso no constriñe al Tribunal Colegiado a admitirlo, pues éste siempre cuenta con la facultad de resolver si en cada caso se actualiza o no alguno de los supuestos de la fracción III; lo que no puede hacer es desechar el recurso por ausencia de razonamiento de parte del recurrente, como cuando se interpone con fundamento en la fracción II.

Si bien al presentar el recurso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no está obligada a exponer razonamiento alguno, el recurso sólo procede si en verdad se trata de alguno de los siguientes supuestos:

1. La interpretación de leyes o reglamentos.
2. La determinación del alcance de los elementos esenciales una contribución o,
3. La competencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva.

Para que se actualice la primera hipótesis, es necesario que el problema consista, realmente, en desentrañar el sentido o alcance de una disposición legal o reglamentaria y no sólo en verificar si estuvo bien o mal aplicada, como lo sostiene el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la jurisprudencia que a la letra dice:

"REVISION FISCAL, CUANDO SE ESTA ANTE LA INTERPRETACION DE LA LEY, PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE.

El artículo 248, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación, consigna las hipótesis relativas a las cuestiones relacionadas a que el tema controvertido verse acerca de "...la interpretación de leyes o reglamentos, de las formalidades esenciales del procedimiento, o por fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución". Ahora bien, la ley se interpreta cuando, sin ser coincidente el hecho concreto con el texto escrito de la norma, indaga el juzgador, si lo es con la intención perseguida por el legislador (lo que lleva a que el órgano aplicador del derecho desentrañe su significado —*ratio iuris*— y asigne al caso específico de su conocimiento, la consecuencia que la

ley previene); luego, cuando se está en presencia de la aplicación de una norma a la cual la Sala de origen no le haya atribuido, por vía de interpretación un determinado sentido, no se surtirá el supuesto de la primera hipótesis de procedencia del recurso de revisión en el juicio de nulidad fiscal, a que se refiere el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, pues para que este cuerpo colegiado estuviese en condiciones de avocarse al estudio y resolución del recurso de revisión fiscal, es requisito *sine qua non* que la Sala *a quo*, se hubiese pronunciado en relación con el supuesto de la interpretación de algún precepto legal".⁴⁶

Como una innovación, ahora también procede el recurso cuando se trate de la interpretación "tácita" de leyes o reglamentos.

La interpretación expresa debe entenderse de la manera ya expuesta, pero ¿cuándo estaremos frente a una interpretación tácita? El legislador no lo explica; tampoco la exposición de motivos de la iniciativa de reformas.

Estimamos que la interpretación de una norma que haga el Tribunal Fiscal debe constar en la sentencia, formando parte de su texto, pues de otra manera ¿cómo saber que el Tribunal interpretó un precepto si no hay constancia de ello?

Es imposible que en la práctica se presente el caso, en virtud de que no es factible asegurar que la Sala Fiscal realizó una interpretación "tácita" de una ley o reglamento, pues con lo único que se cuenta es con la sentencia; y si en ésta aparecen consideraciones que constituyen la explicación del sentido o significado de una norma jurídica, estaremos ante un caso de interpretación expresa.

Debe tenerse presente, además que si un juzgador aplica un precepto legal o reglamentario sin exponer cuál es su sentido, no podemos decir que lo ha interpretado de manera "tácita", pues lo que aparecerá en la resolución sólo será la simple aplicación de la norma al caso concreto.

46 *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época Tomo I, mayo de 1995, pp. 296 y 297.

Por lo tanto, consideramos que es un desatino legislativo suponer que el Tribunal Fiscal elabora interpretaciones "tácitas" de leyes o reglamentos. Así que proponemos que desaparezca ese aspecto de la disposición legal que comentamos.

Conforme al segundo supuesto, el recurso es procedente únicamente si el problema estriba en determinar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

La Suprema Corte nos ha explicado que los elementos esenciales de los tributos son: sujeto, objeto, base, tasa y época de pagos,⁴⁷ los cuales deben estar consignados expresamente en la ley en observancia del artículo 31, fracción IV, constitucional.

Pues bien, cuando la controversia verse sobre el alcance o interpretación que debe darse a la norma (que generalmente es de carácter legal) que establezca alguno de esos elementos, se actualizará la hipótesis de procedencia del recurso. En virtud de que, por regla general, el problema consistiría en interpretar una norma legal, es aplicable en este punto el comentario que hicimos en relación con el primer supuesto de la fracción III del precepto que venimos examinando. Sin embargo, el legislador no es redundante, pues podría darse el caso de que un elemento de una contribución estuviera previsto en una resolución o acuerdo (independientemente de su constitucionalidad), como los que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También es una novedad, como caso de procedencia del recurso, el supuesto de que la materia de la controversia en el juicio fiscal verse sobre la competencia de la autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (o local coordinada), que haya dictado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento oficioso del que deriva (y así se haya tratado en la sentencia).

No representa problema esta hipótesis de procedencia del recurso; es suficiente que se controvierta la competencia de la autoridad hacendaria demandada para que el Tribunal Colegiado admita el recurso. Se presupone, desde luego, que el Tribunal Fiscal declaró la nulidad

47 *Apéndice 1917-1995*, tomo I, p. 165.

por incompetencia de la autoridad, lo cual debe constituir el motivo del agravio de la recurrente.

Es importante destacar que no se actualiza el supuesto que venimos comentado, cuando el Tribunal Fiscal de la Federación declara la nulidad de una resolución porque la autoridad demandada no fundó su competencia, pues no deben confundirse la incompetencia (causal de nulidad prevista en la fracción I del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación), con la ausencia de fundamentación (artículo 238, fracción II, del Código Tributario Federal), aspecto, este último, meramente formal. Así lo decidió el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver los recursos de revisión fiscal números 862/97, 1012/97 y 1312/97.

En suma, la multicitada Secretaría de Estado está facultada para interponer el recurso: a) por razón de la cuantía (primera fracción); b) razonando la importancia y trascendencia del asunto (segunda fracción); y c) sin necesidad de exponer razonamiento alguno, cuando se trate de la interpretación de leyes o reglamentos, de la determinación del alcance de los elementos constitutivos de un tributo; o de la competencia de la autoridad que dictó la resolución impugnada o tramitó el procedimiento del que deriva (tercera fracción).

Aun cuando el precepto legal es claro, debemos hacer mención de que la prerrogativa que concede la fracción III sólo es en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así que ninguna otra autoridad puede gozar de privilegio, en tanto que la disposición no es aplicable por analogía.

"REVISION. ARTICULO 248, CUARTO PARRAFO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. PREVE QUE EL RECURRENTE SEA EXCLUSIVAMENTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

El texto del artículo 248, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es a tal grado casuístico, que precisa con claridad la circunstancia de que el recurrente sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que ello dé lugar para interpretar que cualquier otro organismo fiscal, o incluso, Secretaría o departamento administrativo, pueda por analogía ser equiparado a la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público, pues si tal hubiera sido la voluntad del legislador, tendría que ser otra la redacción del precepto, que diera la pauta a un método de interpretación analógica que, en el caso, no corresponde."⁴⁸

Como se ve, no hemos considerado que los incisos d), e) y f) de la fracción III del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, establezcan casos de procedencia del recurso.

Los incisos d) y e), que se refieren a violaciones procesales y a violaciones cometidas en las sentencias, prevén más bien, las especies de transgresiones susceptibles de ser estudiadas por el Tribunal Colegiado, ya que el recurso siempre ha servido (y sirve) para enmendar violaciones *in procedendo* e *in judicando*, que implican los problemas de fondo a resolverse siempre, es decir, en todos los casos.

No sería lógico pensar que, siendo el recurso de carácter excepcional, el legislador dijera que procede en todos los casos.

El Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver, el 2 de mayo de 1997, el recurso Rev. Fisc. 452/97, lo explicó de la siguiente manera:

"Desde que fue establecida la revisión fiscal, según la ley para crear un recurso ante la Suprema Corte contra las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el treinta y uno de diciembre de mil novecientos cuarenta y seis, este medio de defensa ha servido para enmendar errores *in procedendo* e *in judicando* que se hubieran cometido, pues siempre se ha dispuesto que se propondrá y substanciará igual que la revisión de las sentencias de los jueces de Distrito en amparo indirecto (artículo 2o. de la citada ley y relativos de los Códigos Fiscales de la Federación de mil novecientos treinta y ocho, mil novecientos sesenta y siete y mil novecientos ochenta y uno; y a partir de mil novecientos ochenta y siete el artículo 104, fracción I-B, constitucional); y en el amparo en revisión, de acuerdo con los artículos 83, fracción IV, 88 y 91, fracciones I, III y IV, de la Ley de Amparo, son susceptibles de examinarse tanto las vio-

48 Apéndice 1917-1995, tomo III, p. 691.

laciones habidas durante la secuela del procedimiento como las cometidas en las propias sentencias.

Esto significa que los incisos d) y e) de la fracción III del actual artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, no pueden interpretarse de manera literal, es decir, como si establecieran casos de procedencia del recurso, pues es obvio que siempre se analizan violaciones al procedimiento o cometidas al juzgar, y la iniciativa de reforma de mil novecientos noventa y seis tuvo por objeto precisar la procedencia del recurso no eliminar el carácter selectivo que tradicionalmente ha tenido. Dice así la exposición de motivos: (transcribe)

Además, del propio artículo 248 actualmente en vigor, se desprende que el recurso sigue siendo de índole excepcional, pues el legislador señala los casos en que limitativamente procede; si la intención hubiera sido hacerlo procedente en todos los asuntos no hubiera plasmado precisiones, ya que bastaba con que dijera que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son recurribles ante el Tribunal Colegiado de Circuito.

Por ello, aun cuando la redacción del precepto no es clara, este Tribunal concluye que no es lógico considerar que, manteniendo el carácter excepcional del recurso, el legislador estableciera que procede en todos los casos, pues es evidente que lo que siempre se analiza es si el Tribunal Fiscal de la Federación cometió alguna violación al procedimiento o al dictar sentencia."

Más clara no podía ser la ejecutoria; así que no es correcto estimar que el recurso procede en todos los casos, cuando se trate de resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Y para evitar confusiones, proponemos que se vuelva a la redacción de los preceptos anteriores, que con toda nitidez decían que serían materia del recurso las "violaciones procesales cometidas durante el juicio" o las "violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias", siempre y cuando el medio de defensa resultara procedente.

La ejecutoria en cita dio lugar a la siguiente jurisprudencia: **"RE-VISION FISCAL. EL ARTICULO 248, FRACCION III, INCISOS D) Y E), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VI-**

GENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, NO ESTABLECE HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DE LA.—

No constituyen casos de procedencia las circunstancias de que la recurrente impute a la Sala Regional Fiscal que cometió violaciones durante la secuela procesal o al dictar el fallo que se recurra, pues cuando en los incisos d) y e), de la fracción III, del numeral invocado, se alude a violaciones procesales y a violaciones cometidas en las propias sentencias, lo que establece son los tipos de agravios que se puede formular, argumentos que son la *litis* de fondo del recurso, y que sólo serán examinados si éste es procedente. No pueden interpretarse de manera literal los referidos incisos, ya que es obvio que siempre se analizan violaciones al procedimiento o cometidas al juzgador, sobre todo que desde que fue establecido el recurso ha servido para enmendar errores *in procedendo* e *in judicando* que se hubieran cometido, ya que siempre se ha dispuesto que se propondrá y substanciará igual que la revisión de las sentencias de los jueces de Distrito en amparo indirecto; y en el amparo en revisión son susceptibles de examinarse tanto las violaciones habidas durante la secuela del procedimiento como las cometidas en las propias sentencias. Además, de la iniciativa de reformas de mil novecientos noventa y seis, que aparece publicada en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, correspondiente al siete de noviembre del citado año, se advierte que tuvo por objeto precisar la procedencia del recurso no eliminar el carácter selectivo que tradicionalmente ha tenido. Y del propio artículo 248 actualmente en vigor, se desprende que el recurso sigue siendo de índole excepcional; si la intención hubiera sido hacerlo procedente en todos los asuntos no hubiera plasmado precisiones, ya que bastaba con que dijera que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son recurribles ante el Tribunal Colegiado de Circuito. Por otra parte, de aceptar que los mencionados incisos establecen casos de procedencia del recurso de revisión fiscal implicaría que el Tribunal Colegiado de Circuito, a fin de determinar la procedencia del recurso, examinara la *litis* de fondo, esto es, verificara si efectivamente se cometieron violaciones al procedimiento o al dictar el fallo recurrido, lo cual es inadmisibles porque la procedencia es un presupuesto para que se examine la *litis* de fondo, criterio que ha sido sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversas tesis de jurisprudencia.⁴⁹

49 *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, tomo V, junio de 1997, pp. 660 y 661.

Y por lo que hace al inciso f) de la fracción III, tampoco consideramos que establezca un supuesto autónomo de procedencia del recurso, puesto que, en realidad, solamente reitera lo dispuesto por la fracción I, que se contrae a la cuantía del negocio.

El aludido inciso dice que el recurso es procedente cuando se trate de resoluciones hacendarias que afecten el interés fiscal de la Federación.

Del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el interés fiscal no es otra cosa más que el interés pecuniario que representa un cierto asunto; es decir, afectar el interés fiscal significa entorpecer o impedir la recaudación tributaria, así que ese interés es de contenido económico.

Ahora bien, cabe la pregunta ¿De qué monto debe ser esa afectación fiscal para que proceda el recurso? ¿Se puede pensar que no importa el monto?

Como el inciso f) es impreciso las respuestas las da la fracción I: cuando la cuantía exceda de la cantidad equivalente a tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario en el Distrito Federal, pues sería ilógico que, siendo un recurso excepcional, procediera en negocios de cuantía ínfima.

Si la intención del legislador hubiera sido hacer procedente el recurso en todos los casos, así lo habría plasmado disponiendo, simplemente, que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son recurribles ante el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, lo que, como está visto, no hizo.

Este criterio ha sido sostenido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, a través de la jurisprudencia que a continuación se transcribe: **"REVISION FISCAL. EL ARTICULO 248, FRACCION III, INCISO F), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1997, DEBE SER INTERPRETADO EN CONJUNTO CON LA FRACCION I, DEL MISMO NUMERAL PARA ESTABLECER LA HIPOTESIS DE PROCEDENCIA DE LA.—** Para establecer la procedencia del recurso de revisión fiscal en términos del artículo 248, fracción III, inciso f), del Código Fiscal de la Federación, es decir, porque se afecte el interés fiscal de la Federación,

necesariamente debe actualizarse el requisito de cuantía a que se refiere la fracción I, del artículo 248, del ordenamiento legal invocado, porque dicho interés, indudablemente tiene un contenido económico (así lo ha considerado la jurisprudencia de la Suprema Corte e implícitamente se deduce del artículo 141 del Código Fiscal relativo a las formas de garantía del interés fiscal). Ahora bien, si la intención original del legislador ha sido, someter la procedencia del recurso de revisión fiscal, al examen de la cuantía del asunto, es indudable que la afectación del interés fiscal de la Federación, por su contenido económico, no puede eludir este aspecto, pues de lo contrario se estaría fragmentando el contenido del artículo en cita, se desconocería el sentido original de la revisión fiscal con relación al análisis de cantidades, y se perdería el carácter selectivo y excepcional de dicho medio de impugnación."⁵⁰

d) Resoluciones en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos

La fracción V del precepto legal que venimos estudiando, ordena que el recurso es procedente, independientemente de la cuantía, tratándose de resoluciones en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Es importante destacar que, para la procedencia del recurso, es indispensable que la materia por resolver mediante el examen de los agravios consista, precisamente, en elucidar si la aplicación de la aludida ley federal fue correcta o no, pues si el aspecto que se pretende que sea materia del recurso es ajeno a ese tema, la revisión no es procedente, aun cuando el acto impugnado ante el Tribunal Fiscal haya sido una resolución pronunciada con fundamento en el citado ordenamiento legal. Esto sucede, verbigracia, cuando la Sala Fiscal declara la nulidad, sin ocuparse de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, debido a que la demandada es una autoridad de hecho.

e) Resoluciones en materia de aportaciones de seguridad social

La fracción V del artículo 248 reproduce el ahora derogado artículo 245, en su fracción V que establecía la apelación, el cual, a su vez,

⁵⁰ *Ibid.*, p. 654.

repetía en esencia, la segunda parte del tercer párrafo del artículo 248 vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, que disponía que, para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal ante los Tribunales Colegiados de Circuito, se presumía que tenían importancia y trascendencia en materia de aportaciones de seguridad social, los negocios que versaran sobre la determinación de sujetos obligados, los conceptos que integran la base de cotización o el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo.

Es decir, el legislador con la reforma de 1995, suprimió no la revisión fiscal en materia de aportaciones de seguridad social, sino la presunción de importancia y trascendencia en los casos señalados, para hacer procedente la apelación. Y para 1997 dispone categóricamente que procede la revisión en esos casos.

Son tres los supuestos en los que las autoridades pueden interponer el recurso.

Por lo que hace al primero, no precisa el precepto qué debemos entender por "determinación de sujetos obligados". Siempre que se emite una liquidación sobre aportaciones de seguridad social hay un sujeto obligado a pagarla. ¿A ese sujeto se refiere el precepto? No necesariamente, porque un contribuyente puede impugnar una liquidación específica considerando que, en el caso concreto, adolece de un vicio pero sin negar su carácter de sujeto activo de la contribución, entonces, no estaremos frente a un problema de determinación de sujetos obligados.

Más bien, el supuesto se refiere al caso en el que la persona o un grupo de personas se defiendan argumentando que no es, de manera general, sujeto pasivo de la contribución. Resulta aplicable la jurisprudencia que textualmente señala:

"REVISION FISCAL. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO EN MATERIA DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. DETERMINACION DE SUJETOS OBLIGADOS.

Un asunto versa sobre determinación de sujetos obligados, presumiéndose su importancia y trascendencia, fundamentalmente en los

casos en que se discute el alcance o extensión del régimen obligatorio del seguro social, o sea, cuando se debate si una categoría o clase de sujetos debe considerarse comprendida en aquel régimen."⁵¹

La segunda hipótesis de la fracción V se refiere al caso en el que la *litis* estribe en sí una prestación determinada, percibida por los trabajadores, debe formar parte del "salario integrado", que a su vez sirve de base para cuantificar el monto de las aportaciones, de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por último, estaremos frente al tercer supuesto cuando la controversia verse sobre la categoría en que haya sido colocada una empresa, en función de su grado de siniestralidad, para determinar la cuota que le corresponde cubrir para el seguro de riesgos de trabajo en los términos de la Ley del Seguro Social.

En este punto conviene tener presentes las jurisprudencias de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, números 2a./11/92 y 2a./J. 31/95, que, respectivamente, a la letra dicen:

"REVISION FISCAL. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE, CUANDO SE CONTROVIERTE LA DETERMINACION DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL ACERCA DEL GRADO DE RIESGO DE LAS EMPRESAS.

Es procedente el recurso de revisión fiscal que se interpone contra la resolución pronunciada por la Sala Fiscal correspondiente, en un juicio de nulidad, cuando la resolución controvertida en el referido juicio versa sobre la determinación del grado de riesgo de la empresa actora, aunque en la citada resolución no se señalen los elementos que se tomaron en cuenta para modificar dicho grado; pues de conformidad con el artículo 248, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, opera la presunción de que el asunto es de importancia y trascendencia cuando verse sobre esa determinación, sin que la ley exija, para tal efecto, que en la resolución modificatoria se señalen las razones que se tuvieron para establecerla. En tal virtud, si en la resolución impugnada de nula se modifica el grado de riesgo, el asunto adquiere,

51 *Apéndice 1917-1995*, tomo III, pp. 703 y 704.

por ese solo hecho, la presunción de importancia y trascendencia, aunque en el mismo no se precisen las razones que se hayan tenido para hacer esa modificación."⁵²

"REVISION FISCAL. NO SE PRESUME LA IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL ASUNTO CUANDO LA SALA FISCAL SOLO ESTUDIA LA FALTA DE NOTIFICACION, POR EL SEGURO SOCIAL, DEL AUMENTO DEL GRADO DE RIESGO.

Una sentencia del Tribunal versa sobre la determinación del grado de riesgo de una empresa para los efectos del seguro de riesgos del trabajo, y se presumen la importancia y trascendencia del negocio, en términos del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación, cuando el estudio hecho en esa sentencia trata sobre la validez legal, formal o material de la resolución administrativa que determina o modifica el grado de riesgo, es decir, sobre si esa determinación o modificación fue legalmente correcta. Pero si, aunque en el juicio fiscal se haya impugnado la resolución que modificó el grado de riesgo de una empresa, la *litis* analizada en los considerandos de la sentencia no se refiere a la legalidad de esa resolución en sí misma, sino que versa únicamente sobre si esa resolución administrativa fue o no correctamente notificada, no puede decirse que se presuman la importancia y trascendencia del asunto porque haya versado precisamente sobre las cuestiones legales formales o materiales, que no se estudiaron, ni analizaron, y respecto de los cuales nada se resolvió en la sentencia fiscal."⁵³

Debemos poner de manifiesto que el precepto no dice que en los casos examinados se presume la importancia y trascendencia del asunto, como lo decía hasta el 31 de diciembre de 1995, sino que el recurso de plano es procedente. No obstante, las jurisprudencias citadas son aplicables analógicamente.

f) Revisión contra sentencias de la Sala Superior

Es importante destacar que las cinco fracciones del artículo 248 antes examinadas, únicamente tienen aplicación tratándose de recursos contra sentencias de las Salas Regionales.

52 *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Epoca, Gaceta número 60, diciembre de 1992, p. 17

53 SJF, Novena Epoca, tomo II, agosto de 1995, p. 237.

Para impugnar sentencias de la Sala Superior es aplicable el penúltimo párrafo del mencionado artículo que dice que: "El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de atracción a que se refiere el artículo 239-A de este código".

Esto quiere decir que contra una sentencia de la Sala Superior el recurso es procedente siempre, es decir, sin restricción alguna, con tal de que dicha Sala haya dictado sentencia en un juicio en el que ejerció su facultad de atracción. No se debe mal interpretar la norma y suponer que también produce el recurso contra las sentencias que pronuncie la Sala Superior, resolviendo los recursos de apelación que todavía tiene pendientes, pues en estos casos conoce del asunto por virtud de un recurso, no porque haya hecho uso de su facultad de atracción.

g) Substanciación y resolución del recurso

La tramitación no es complicada.

El medio de impugnación es, como ya lo expresamos, unilateral porque únicamente puede ser interpuesto por las autoridades, lo cual, obviamente, excluye a los particulares quienes, por ser titulares de garantías individuales, cuentan con el juicio de amparo.

Las autoridades, con independencia de que hayan actuado como actoras o demandadas, pueden interponer el recurso "a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica".

El texto original del precepto (250) del actual Código Fiscal de la Federación, que establecía el recurso, disponía que el escrito de revisión debía ser firmado "por el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado y en caso de ausencia, por quien legalmente deba sustituirlo".

Desde la reforma que entró en vigor el 15 de enero de 1988, se permite a las autoridades actuar por conducto de la unidad encargada de su defensa; para saber cuál es esa unidad, tenemos que consultar la ley o el reglamento interior correspondiente.

"Ahora sólo prevalece el recurso de revisión todavía exclusivo para la autoridad administrativa, que se interpondrá ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, dentro del mismo plazo de 15 días siguientes a la notificación de la sentencia respectiva y que será promovido por la unidad administrativa encargada de la defensa jurídica de la autoridad administrativa, de manera que ya no se exige la intervención para ese efecto, del titular de la Secretaría de Estado o Departamento Administrativo o del director o jefe de los organismos descentralizados".⁵⁴

En este aspecto, el artículo 248, primer párrafo, debe relacionarse con el artículo 200, tercer párrafo, del propio Código Fiscal de la Federación que estatuye:

"La representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo Federal en el reglamento o decreto respectivo; o conforme lo establezcan las disposiciones locales, tratándose de las autoridades de las entidades federativas coordinadas".

Si bien el código dice que las autoridades pueden actuar por medio de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, no advertimos impedimento legal alguno para que, cuando lo estimen conveniente interpongan el recurso por sí mismas en tanto que son parte en el juicio; es decir, la disposición antes transcrita no implica que carezcan de legitimación *ad procesum*.

El escrito de revisión debe estar dirigido al Tribunal Colegiado de Circuito de la residencia de la Sala Fiscal que haya emitido la sentencia impugnada, aun cuando debe presentarse ante ésta dentro del plazo de quince días computados en los términos del artículo 258.

Tratándose de juicios en los que se impugne una resolución de una autoridad local coordinada en ingresos federales, se establece la salvedad de que el recurso solamente puede ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (último párrafo del artículo 248).

La revisión tiende a enmendar violaciones *in judicando* e *in procedendo*, con la condición, respecto de las últimas, de que hayan afec-

54 Kaye, Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*, ed. Themis, México, 1991, p. 266.

tado las defensas de la autoridad recurrente y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, lo que significa, en sentido contrario, que una violación procesal intrascendente no dará lugar a la reposición del procedimiento.

En relación con el trámite, el artículo 104, fracción I-B, constitucional, estatuye que se sujetará al que la Ley de Amparo señala para la revisión en el amparo indirecto. Siguiendo a Heduan Virués,⁵⁵ consideramos que sería más adecuado decir que el trámite del recurso debe ser como el del amparo directo, pues la regulación de éste se asemeja más a la revisión que nos ocupa, lo que se robustece con la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"REVISION FISCAL INAPLICABILIDAD DE LA FRACCION I DEL ARTICULO 91 DE LA LEY DE AMPARO.

El amparo directo y la revisión de que conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, en razón de su jurisdicción especial, sólo constituyen medios conferidos a los particulares o a las autoridades para ocurrir ante la justicia federal en defensa de sus intereses, en contra de las sentencias pronunciadas por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo. La similitud entre esos medios de defensa extraordinarios lleva a la conclusión de que las resoluciones que en ambos casos se dicten, sólo pueden ocuparse de las cuestiones analizadas por la potestad común, en términos del artículo 190 de la Ley de Amparo, resultando por ello inaplicable a las revisiones fiscales, lo dispuesto por el artículo 91, fracción I, del propio ordenamiento, de manera que si en éstas se concluye que son fundados los agravios, de existir conceptos de anulación no estudiados por la Sala responsable, deben devolverse los autos a la Sala de su origen para que se haga cargo de las cuestiones omitidas, de la misma manera que ocurre en el amparo directo que no permite la substitución de facultades propias de los responsables. Ello es así porque si bien el artículo 104 constitucional, en su fracción I-B, dispone que las revisiones contra resoluciones de Tribunales Contenciosos de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito; "se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución fije para la revisión en amparo indirecto...", ello no significa que tales revisiones deban resolverse con las mismas

55 Ob. cit., p. 284.

reglas del amparo indirecto en revisión, sino tan sólo que su trámite debe ajustarse a dichas reglas".⁵⁶

En el propio escrito por el que interpone el recurso, se deben formular agravios, en los cuales, por razones obvias, no pueden alegarse cuestiones que no se plantearon en el juicio, toda vez que el Tribunal Colegiado sólo revisa la sentencia a la luz de lo expuesto y probado ante la Sala Fiscal.

"REVISION FISCAL. NO SE PUEDEN ALEGAR COMO AGRAVIOS CUESTIONES QUE NO SE HICIERON VALER EN EL JUICIO.

Si del examen del juicio de nulidad no se advierte que la autoridad haya sometido a la consideración de la Sala Fiscal el planteamiento de alguna cuestión resulta incorrecto que pretenda hacerlo valer en la revisión ya que de admitir esto último equivaldría a resolver cuestiones sobre las que la juzgadora no tuvo oportunidad de pronunciarse".⁵⁷

Dado que, como vimos, existe el reenvío, es conveniente que el Tribunal Colegiado, si no desecha el recurso o no lo declara sin materia, se limite, en su sentencia, a resolverlo fundado o infundado, según proceda.

El artículo 249 del Código Tributario Federal, preceptúa que, si además del recurso de revisión de la autoridad, el particular promovió juicio de amparo contra la misma sentencia, el Tribunal Colegiado debe resolver ambos en la misma sesión. Esto resuelve el problema que una vez planteó Dolores Heduán Virués:

"Pueden encontrarse pendientes de resolución ante la misma Sala, la revisión fiscal y el amparo; que no está legalmente prevista en la conexidad que permitiría juzgar al mismo tiempo las pretensiones opuestas de las partes; que la resolución que se emita en primer lugar, puede dejar sin materia el otro medio de defensa; y que sería conveniente que la ley remediara esa eventualidad".⁵⁸

56 *Apéndice 1917-1995*, tomo III, pp. 295 y 296.

57 *Ibid.*, p. 715.

58 *Ob. cit.*, p. 286.

En ocasiones, aplicado el aludido precepto legal y en virtud de la sentencia que se dicte en el amparo, el recurso queda, efectivamente, sin materia.

Es pertinente aclarar que el recurso es improcedente si la sentencia recurrida fue dictada en cumplimiento de una ejecutoria de amparo o de una sentencia que resolvió un recurso de revisión anterior.

"REVISION FISCAL IMPROCEDENTE. ES LA QUE SE INTERPONGA CONTRA SENTENCIA EMITIDA EN CUMPLIMIENTO DE UNA EJECUTORIA DE AMPARO."

Cuando en cumplimiento de una ejecutoria de amparo dictada por un Tribunal Colegiado de Circuito, la Sala Fiscal emite nueva resolución en la que no sólo se siguen los lineamientos dados por el tribunal de amparo sino incluso se transcriben los argumentos de dicho órgano jurisdiccional, haciéndolos suyos, es evidente que el recurso de revisión fiscal resulta improcedente en contra de una nueva sentencia, porque la Sala *a quo* al dictar su resolución se limitó tan sólo a obedecer la ejecutoria respectiva, a lo que estaba obligada en términos del artículo 106 de la Ley de Amparo. Lo resuelto por el tribunal de garantías en la ejecutoria de que se trate, constituye cosa juzgada y, por ello, ya no podrán revisarse dichos argumentos en un nuevo amparo o en diverso recurso como lo es el de revisión fiscal".⁵⁹

Finalmente, debemos puntualizar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 104, fracción I-B, constitucional, contra las sentencias que dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procede juicio o recurso alguno, por lo que están excluidas del control constitucional.

CONCLUSIONES

Primera.—A diferencia de los recursos administrativos, los jurisdiccionales se interponen dentro de los procesos seguidos ante los tribunales, como el Tribunal Fiscal de la Federación aun cuando no pertenezca orgánicamente al Poder Judicial Federal.

59 SJF, tomo III, abril de 1996, p. 467.

Segunda.—El Código Fiscal de la Federación prevé dos recursos jurisdiccionales: reclamación y revisión.

Tercera.—Desde su nacimiento el recurso de revisión es (y sigue siendo) de carácter excepcional.

Cuarta.—El recurso de revisión ha menoscabado la autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación.

Quinta.—La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de revisión fiscal, es aplicable por los Tribunales Colegiados de Circuito, toda vez que el recurso sigue siendo de la misma naturaleza: excepcional.

Sexta.—Para efectos de la procedencia del recurso de revisión, no pueden preverse problemas o temas jurídicos de importancia y trascendencia, pues la determinación de si se cumplen estos requisitos depende de cada caso concreto en sí mismo considerado.

Séptima.—Las autoridades pueden interponer el recurso de revisión por sí mismas, sin perjuicio de que también lo puede hacer la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Octava.—No es factible que se actualice la interpretación tácita de leyes y reglamentos, como supuesto de procedencia de la revisión, por lo que es recomendable que desaparezca del texto del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.

Novena.—Los incisos d), e) y f) de la fracción III del propio artículo 248, no establecen casos específicos de procedencia del recurso. Conviene, al respecto, enmendar la redacción del precepto.

Décima.—Si las autoridades recurren indiscriminadamente toda sentencia desfavorable, significa que a su juicio todos los asuntos son iguales, de tal manera que no se puede considerar que para ellas algo no sea importante y trascendente.

Decimaprimera.—Siempre es procedente el recurso de revisión fiscal contra sentencias de Sala Superior, emitidas en juicios en los que haya ejercido su facultad de atracción.

Decimasegunda.—Es improcedente la revisión si la sentencia recurrida fue dictada en cumplimiento de una ejecutoria de amparo o que resolvió un recurso anterior, salvo que el Tribunal Colegiado de Circuito hubiera dejado al Tribunal Fiscal en libertad de jurisdicción para volver a resolver.

Bibliografía

—Argañarás, Manuel J. *Tratado de lo Contencioso Administrativo*; Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1995.

—Armienta Calderón, Gonzalo M. *La Reforma Judicial y la Justicia Administrativa*, en *Las Nuevas Bases Constitucionales y Legales del Sistema Judicial Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1987.

—*Los Recursos Jurisdiccionales*, ed. mimeográfica; México, 1996.

—*El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, México, 1977.

—Armienta Hernández, Gonzalo. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, ed. Porrúa, México, 1996.

—Cadena Rojo, Jaime. *Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México*; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario, México, 1996.

—Carrillo Flores, Antonio. *La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México*, ed. Porrúa, México, 1939.

—Cámara de Diputados. *Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones*; cuarta edición; Miguel Angel Porrúa, Librero Editor, México, 1994.

—Colegio de Secretarios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, A.C., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, 1992.

—Escola, Jorge Héctor. *Compendio de Derecho Administrativo*, volumen II, ed. Depalma, Buenos Aires, 1984.

—*Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1967.

—Fernández Sagardi, Augusto. *Reseña de las Reformas Fiscales para 1997*, Revista de la Academia Mexicana del Derecho Fiscal, año II, número 3, México, 1997.

—Fix Zamudio, Héctor, *Principios Esenciales del Proceso Fiscal Federal Mexicano*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario, México, 1966.

—*Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, El Colegio Nacional, México, 1983.

—*Introducción al Estudio del Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, en *Perspectivas del Derecho Público en la Segunda Mitad del Siglo XX*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969.

—Gómez Lara, Cipriano. *Derecho Procesal Civil*, ed. Harla, México, 1991.

—Heduán Virués, Dolores. *Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1971.

—Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Diccionario Jurídico Mexicano*, ed. Porrúa, México, 1989.

—Kaye, Dionisio J. *Derecho Procesal Fiscal*, ed. Themis, México, 1991.

—Lucero Espinoza, Manuel. *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, ed. Porrúa, México, 1995.

—Margáin Manautou, Emilio. *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, ed. Porrúa, México, 1995.

—Nava Negrete, Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo*, ed. Porrúa, México, 1959.

—Pallares, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, ed. Porrúa, México, 1981.

—Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo*, ed. Porrúa, México, 1995.

JURISPRUDENCIA

—*Semanario Judicial de la Federación* Novena Epoca, Tomos I, II, III y V.

—Gaceta número 60.

—Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, Octava Epoca, Tomo III.

—Jurisprudencia por Contradicción de Tesis, Novena Epoca, 1995, Tomo I, primera parte.

—Apéndice 1917-1985, tercera parte.

—Apéndice 1917-1988, segunda parte.

—Apéndice 1917-1995, tomos III y VI.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

PUBLICACIONES

Diario Oficial de la Federación: 18 de enero de 1934, 31 de agosto de 1936, 30 y 31 de diciembre de 1946; 19 de enero y 25 de octubre de 1967; 31 de diciembre de 1981, 31 de diciembre de 1982; 28 de diciembre de 1983, 31 de diciembre de 1985; 5 de enero de 1988;

26 de diciembre de 1990; 28 de diciembre de 1994; 15 de diciembre de 1995; y 30 de diciembre de 1996.

Diario de los Debates de la Cámara de Diputados; 24 de diciembre de 1945; 14 de noviembre de 1995; 7 y 27 de noviembre de 1996.