

RESUMEN / ABSTRACT

El Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, surge en la Ley de Justicia Fiscal con jurisdicción delegada, resolviendo en nombre del Ejecutivo Federal por delegación de facultades que la Ley le hace, con fuertes raíces en el derecho administrativo francés y en un inicio con competencia exclusiva sobre la materia fiscal. La evolución y transformación experimentada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, motiva una profunda reflexión sobre su naturaleza jurídica y las resoluciones que emite (entre otros aspectos) atentos al hecho de que las continuas reformas a su propia Ley Orgánica, así como a diversas leyes, le han dotado permanentemente de una “nueva” competencia. Se busca fortalecer al Órgano de Justicia Fiscal, analizando la conveniencia, forma y consecuencias de incorporarlo al Poder Judicial de la Federación.

The Fiscal Court of the Federation, today Federal Court of Fiscal and Administrative Justice, arises within the Law of Fiscal Justice with vicarial jurisdiction, solving on behalf of the President through the empowerment that the Law bestows in it, with strong roots in the French administrative right and from the beginning with exclusive jurisdiction on fiscal matters. The evolution and transformation experienced by the Federal Court of Fiscal and Administrative Justice, motivate a deep and profound reflection on its legal nature and the issuing resolutions (among other aspects) around the continuous reforms to its own Organic Law, as well as to diverse laws, that have provided it with a permanent new jurisdiction. The idea is to strengthen the Body of Fiscal Justice, analyzing the convenience, the means and the consequences of incorporating it to the Judicial Power of the Federation.

* Este ensayo se basa en la investigación realizada para obtener el Grado de Maestro en Fiscal. La tesis fue asesorada por el Dr. Pedro López Ríos. Se presentó en abril del 2001 en la Facultad de Contabilidad y Administración de la Universidad de Guanajuato, y le fue otorgado el reconocimiento de *Cum Laude*.

Incorporación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al Poder Judicial de la Federación.*

Vicente Vázquez Bustos*.

Artículo invitado para la sección de Tesis Galardonadas, que pasa íntegro y sin la revisión de los Árbitros.

INTRODUCCIÓN

A partir de la expedición de la denominada Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo en mayo de 1853, se inaugura una nueva etapa en el derecho positivo mexicano; surge la jurisdicción contencioso-administrativa, como un medio para resolver las controversias que se presenten entre la Administración Pública y los particulares. Ochenta y tres años después, se crea el Tribunal Fiscal de la Federación (TFF), al promulgarse la Ley de Justicia Fiscal en agosto de 1936, habiendo pasado la justicia contencioso-administrativa por diversas etapas.

La existencia y paulatina evolución del hoy Tribunal de Justicia Fiscal (TFJFA), a lo largo de sus 65 años de existencia, invita a una profunda reflexión de su naturaleza jurídica, así como de las resoluciones que emite y su eficacia, atentos al hecho de que las continuas reformas a la propia Ley, le han dotado continuamente de una “nueva” competencia al Órgano de Justicia Fiscal. Cabe valorar la conveniencia de la propia existencia del TFJFA, de cara a la inejecución de las resoluciones por él pronunciadas y de ser en realidad el Poder Judicial de la Federación quien resuelve en definitiva, tratándose de cuestiones de legalidad en materia fiscal.

1.- ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

El Poder Judicial de la Federación desde su origen en el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, en que sólo de manera enunciativa existe hasta la fecha, ha experimentado una intensa y profunda transformación, particularmente en los últimos años. Durante el siglo XIX las Constituciones de 1824 y 1857, las Leyes Constitucionales de 1836, así como las Bases para

PALABRAS CLAVE: Plena jurisdicción; Jurisdicción delegada; Autonomía presupuestal.

KEYWORDS: Full jurisdiction; Vicarial jurisdiction; Budgetary autonomy.

la Organización de la República Mexicana de 1855, únicamente establecieron los principios orgánicos del Poder Judicial, así como de los integrantes del Estado Mexicano, no aportando mayores avances y sí en cambio retrocesos con el ir y venir de la inamovilidad judicial y la desaparición de los Tribunales de Circuito, por citar algunos ejemplos.

A partir del Código Político vigente, verdaderamente se fortalece al Poder Judicial, estableciendo entre otros aspectos la inamovilidad judicial. No obstante, hubo retrocesos al limitar el encargo de los funcionarios judiciales a seis años. Se retomó el camino en 1951, al crearse los Tribunales Colegiados de Circuito, descentralizándose la impartición de justicia.

Las posteriores reformas que perfilan y establecen a la Corte como un Tribunal Constitucional (en 1994), así como la ampliación de los supuestos para la controversia constitucional y la incorporación de la acción de inconstitucionalidad a nuestro sistema jurídico, fortalecen a nuestro Máximo Tribunal, así como a los Tribunales Colegiados. La inserción de un órgano nuevo en la estructura del Poder Judicial de la Federación, hasta entonces desconocido por completo en la historia judicial de México, el Consejo de la Judicatura Federal como órgano de administración, vigilancia y disciplina del Poder Judicial permite por un lado, concentrar a la Corte en su actividad primordial: la jurisdiccional y dota a este poder de un cuerpo colegiado que mediante la colaboración de poderes y la debida legitimación, a través de una elección indirecta, impulsa la carrera judicial y agiliza la administración; resultando destacable que a menos de cinco años de su aplicación se reencausó, lo cual si bien implica el reconocer fallas en su concepción, fortalece al órgano nutriendo la experiencia de su ejercicio, la reforma constitucional efectuada en 1999. Dichas reformas resultaron oportunas y pertinentes, porque aunado a la indefinición en el texto constitucional, el transcurso del tiempo y el desarrollo de los hechos, dejaron entrever que la definición

era necesaria, ya que un poder debe funcionar como unidad hacia al exterior y hacia su propio interior.

La incorporación del Tribunal Electoral al Poder Judicial de la Federación, constituye la reconciliación de posturas antitéticas como las de Vallarta e Iglesias en el siglo XIX, mediante un tribunal de jurisdicción especializada, que si bien es cuestionado durante los procesos electorales por la propia naturaleza de la materia político – electoral, constituye un claro ejemplo de una evolución acelerada, aterrizada en el marco jurídico apropiadamente. Figuras novedosas como el Instituto Federal de la Defensoría Pública y el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles, confirman una evolución en los órganos de dicho Poder al ampliar la defensoría de la rama penal a otras materias de competencia federal, salvo la agraria y laboral, por existir ya órganos en estas materias.

Si bien la reforma al Poder Judicial es aún incompleta, pues falta la adecuación de normas secundarias, tanto de la Ley Orgánica que rige al Poder, como de la Ley de Amparo, aspecto éste último en el que existe un proyecto elaborado por la Comisión de análisis de propuestas para una nueva Ley de Amparo; se han logrado avances significativos con el ejercicio de las nuevas atribuciones. Con base en ellas y con la actual correlación de fuerzas existentes entre los diversos poderes públicos y niveles de gobierno, ha sido tarea del Máximo Tribunal en múltiples ocasiones, redibujar el escenario político del país (aun sin ser éste su propósito). Incluso cuando las resoluciones del Tribunal se adoptan sin tener en consideración intereses políticos de tipo alguno, la importancia de sus criterios sustentados ha llegado a incidir en el restablecimiento de los equilibrios necesarios para los Poderes de la Unión, muchas veces quebrantados, tanto por prescripciones de la Carta Magna, como por los excesos de otros poderes. Lo fundamental de un régimen de derecho es que la Constitución esté por encima de los tres Poderes y finalmente a quien corresponde determinar si

los actos de los tres poderes se ajustan a la norma fundamental, es precisamente al Poder Judicial de la Federación.

2.- LA JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO Y SU EVOLUCIÓN.

En la Época Colonial, se estableció un sistema predominantemente judicialista, habida cuenta que no existía una separación estricta de las funciones públicas, que se encomendaban a los organismos judiciales, es decir a las audiencias y en última instancia al Consejo de Indias, continuó en operación a pesar de haberse expedido la Real Ordenanza para el establecimiento e instrucción de intendentes de Ejército y Provincia en la Nueva España, dictada en Madrid en 1786, salvo en materia de Hacienda, en que surge la Junta Superior de Hacienda como tribunal de apelación, como un órgano de jurisdicción retenida. Mediante la Junta Superior de Hacienda como Corte de apelación “especial” se resolvían los negocios contenciosos en que estuvieran implicadas las rentas o intereses del real erario, tribunal que sustituyó en uno solo los hasta entonces catorce existentes. De hecho se preveía una segunda instancia, constituida por los oidores, resolviendo en última instancia el Real Consejo de Indias.

Instituida la separación de poderes desde la Constitución de Apatzingán, en el año de 1814, los tribunales dependientes y/o ubicados en la esfera del Poder Ejecutivo fueron proscritos, de manera tal que la materia contenciosa – administrativa fue absorbida por lo contencioso – civil, y ventilada ante los órganos judiciales. Un aspecto muy restringido de proceso administrativo fue introducido por el artículo 137 fracción II de la Constitución de 1824, que confirió a la Corte la facultad de decidir las controversias respecto de los contratos o negociaciones celebradas por el gobierno federal o sus agentes. La tradición judicialista de la época colonial, se conjugó con la corriente también judicialista del derecho público de los Estados Unidos, subsistiendo el principio general de que

los conflictos entre los administrados y la administración debían plantearse ante los tribunales ordinarios, algunos de ellos especializados en materia tributaria.

A mediados del siglo XIX influyó decisivamente en el avance del Derecho Mexicano Teodosio Lares, tanto en la rama del derecho privado como en la del público. Influenciado por la legislación francesa y de particular manera por la existencia del tribunal conocido como “Consejo de Estado”, Lares formuló el proyecto de “Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo”, que al ser aprobado por el Poder Legislativo y promulgada por Santa Anna, el 25 de mayo de 1853, se conoció más como “Ley Lares” que por su propio nombre, debido entre otros aspectos a la situación inusitada que dicha Ley provocó en los medios jurídicos mexicanos, y que al ser impugnada ante los tribunales judiciales federales, fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Al no operar la Ley Lares, la materia “contenciosa – administrativa”, se ventiló en diversas instancias y jurisdicciones, ya desde el Juicio de Amparo, hasta los controles administrativos, por lo que la naturaleza y sistematización de la materia contenciosa administrativa se fue diluyendo.

Ignacio L. Vallarta de formación norteamericana, siendo Ministro de la Corte, sostuvo la inconstitucionalidad de la denominada “Ley Lares” por considerarla violatoria de la Constitución al atentar contra el principio de división de poderes que recogía nuestra Constitución, ya que, la existencia de un tribunal administrativo implicaba (a su decir) la reunión de dos poderes en una sola persona: el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial, en materia administrativa, en la persona del Presidente de la República, lo que implicaba la confusión de los poderes Ejecutivo y Judicial.

La Constitución de 1917 especificó que corresponde a los tribunales de la Federación conocer de todas las controversias del orden civil o criminal, sin precisar nada respecto de las de carácter administrativo, continuando con el mis-

mo sistema judicialista, al facultar a los tribunales de la Federación, para tener conocimiento de todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento o aplicación de las leyes federales o de los tratados internacionales.

Carrillo Flores, al hablar respecto a la viabilidad de un sistema continental europeo de justicia retenida, comenta que “más de un siglo de experiencia y de afianzamiento de un sistema para el control y la decisión final de las contiendas derivadas del obrar de la Administración Pública corresponde a los jueces, es suficiente para eliminar toda posibilidad de pensar en México en un sistema de organización de lo contencioso – administrativo en el que no intervengan jueces del Poder Judicial. Lo importante es otra cosa: investigar cómo sin que se abandone el principio básico de la intervención del Poder Judicial, es conciliable su aplicación con el crecimiento de organismos especializados que manejan los problemas contencioso – administrativos con un criterio que reconozca el carácter especial de esas controversias y la necesidad de ajustar su decisión a normas distintas de las que rigen para el derecho privado”.¹ Paulatinamente aparecieron algunos órganos de jurisdicción retenida, particularmente en materia fiscal, tales como el Jurado de Penas Fiscales, establecido por la Ley para la Calificación de las infracciones a las leyes fiscales, de abril de 1924 y la Junta Revisora creada por la Ley del Impuesto sobre la Renta de marzo de 1925, entre otros.

La Suprema Corte sustentó a partir de 1929 que “las leyes federales podían consagrar medios

de defensa en favor del particular afectado por resoluciones administrativas, cuyo conocimiento fuese no de una autoridad judicial sino de una autoridad distinta e incluso estableció la necesidad de que estos medios de defensa fuesen agotados previamente a la interposición del juicio de amparo”.² Ello motivó el surgimiento de los recursos, así como la aparición de diversos órganos de jurisdicción retenida. La jurisprudencia de 1929 y la paulatina supresión de los juicios de oposición ante los órganos judiciales federales, de alguna manera prepararon el camino para la transformación del judicialismo tradicional en materia administrativa – fiscal, al judicialismo moderno.

La Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, marca la primer época³ del TFF, donde tuvo competencia para dictar fallos en representación del Titular del Poder Ejecutivo, aun cuando le imprime independencia funcional de la Secretaría de Hacienda; fue expedida por el Presidente Cárdenas, el 27 de agosto de 1936, en ejercicio de las facultades extraordinarias que para la organización de los servicios hacendarios le fueron concedidas por el Congreso General, con base en el proyecto encomendado por el entonces Secretario de Hacienda Narciso Bassols, a los abogados Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez y Manuel Sánchez Cuén, iniciando formalmente sus funciones el 1º de enero de 1937. El TFF absorbió la competencia que habían tenido diversos organismos de carácter fiscal, tales como: el Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta. Surgió como una necesidad de la natural evolución de las instituciones públicas en

¹ Carrillo Flores, Antonio. Conferencia Económica Interamericana. Boletín del Instituto de Estudios Económicos y Financieros. Universidad Nacional de la Plata No. 1. junio de 1958, p. 200. Citado por Briseño Sierra, Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federal y Distrital mexicanos. Segunda edición. Miguel Ángel Porrúa Librero-Editor. México, 1999. p. 230.

² López Ríos, Pedro. La Justicia Fiscal comparada entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de Norte América. Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas. Facultad de Derecho. Universidad de Guanajuato. Número 7. julio - Septiembre de 1982. p. 7.

³ Esta división cronológica fue propuesta por María Luisa de Alba Alcántar, en el ensayo “La función interpretativa e integradora de la Jurisprudencia” del Tribunal Fiscal de la Federación y su influencia en la legislación administrativa” en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª. Época, Año II, No. 19, Julio de 1989, pp. 37 a 138, citada por Martínez Rosaslanda, Sergio. La competencia territorial del Tribunal Fiscal de la Federación. Memorias de la Segunda Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación “La Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación”. México, Agosto de 1993. pp. 24 a 31; y de hecho coincide con las Épocas de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que su evolución no necesariamente debe ajustarse a las diversas leyes orgánicas.

la búsqueda de protección y aseguramiento del interés general. Se constituyó con un cuerpo de juristas especializados, ubicado formalmente en la esfera del Poder Ejecutivo, ejerciendo funciones materialmente jurisdiccionales, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, los cuales emitía en nombre del Presidente de la República, con una jurisdicción delegada.

Como lo destaca Dolores Heduan Virués, el TFF “se fundó en una mera interpretación del artículo 104 constitucional reformado en 1934, mencionado como Tribunal Administrativo en la reforma de ese artículo decretada en 1946; y como un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en la enmienda de 1968”.⁴ El TFF emergió “independiente de la Administración activa, pero vinculado, a través del Juicio de Amparo al Poder Judicial Federal”.⁵ Al crearse el TFF en 1936, mediante la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, se puso en tela de juicio la constitucionalidad de dicho tribunal administrativo, afirmándose que era un Tribunal cuya existencia pugnaba con las ideas expuestas por Vallarta en el siglo XIX, contrariando el criterio sustentado por el Máximo Tribunal del país y de diversos juristas que señalaban que *“Permitir que la administración a través un órgano autónomo, no subordinado jerárquicamente al Presidente de la República o al Secretario de Hacienda, tuviese la oportunidad de corregir sus propios errores a través de un procedimiento cuyos resultados el particular aún podía impugnar a través del juicio de amparo, fue una solución que hoy puede calificarse como certera, pero suprimir la intervención de la justicia federal en materia fiscal, a través de un juicio que por casi un siglo había existido en nuestras leyes, parecía, y era un paso muy audaz en 1935”*.⁶

En un inicio se le estableció competencia sobre resoluciones que determinen la existencia de

una obligación fiscal, fijen en cantidad líquida o den las bases de su liquidación, responsabilidad administrativa fiscal, sanciones por infracción a leyes fiscales, facultad económico coactiva, negativa de devolución de un ingreso fiscal indebidamente percibido por el Estado, cualquier otra resolución fiscal que causara agravio y la nulidad de resolución fiscal favorable al particular. La Ley de Justicia Fiscal tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1938 y el 1º de enero de 1939 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, que recogió el contenido de la Ley de Justicia Fiscal e incorporó todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, procedimiento económico – coactivo e infracciones y sanciones. La misma Corte reconoció al Tribunal Fiscal como tribunal administrativo federal, al resolver una controversia que se presentó entre una Sala del TFF y un Juzgado de Distrito, con base en el artículo 106 constitucional, relativo a dirimir las controversias que se presenten entre los tribunales de la Federación.

El 30 de Diciembre de 1961, se reformaron y adicionaron diversos artículos del Código Fiscal de la Federación, ampliándose la competencia, que de hecho lo transformó en un Tribunal de lo Contencioso Administrativo. *“Se trató de un paso que fue el franqueamiento decisivo de la más amplia esfera de lo tributario en su sentido estricto a lo administrativo restringido”*.⁷ Una segunda etapa del Tribunal Fiscal, se inicia con la promulgación de la Ley Orgánica de 1967, publicada en el DOF de 24 de diciembre de 1966, contemporáneamente con las disposiciones procesales del Código Fiscal. Ésta tiene su origen en un anteproyecto elaborado en 1964 por los Magistrados del TFF Rubén Aguirre Elguezabal, Dolores Heduan Virués y Margarita Lomelí Cerezo; formalmente dentro de la nueva Ley Orgánica quedaron incluidos todos los

⁴ Heduan Virués, Dolores. Citada por Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Editorial Oxford University Press. México, 1998. p. 512.

⁵ Armienta Calderón, Gonzalo. La Justicia Administrativa. Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas. Facultad de Derecho. Universidad de Guanajuato. Número 31. julio – septiembre de 1998. p. 169.

⁶ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décima Primera Edición. Editorial Porrúa. México, 1993. pp. 65 y 66.

⁷ Briseño Sierra, Humberto. Op. Cit.. p. 222.

aspectos competenciales del TFF, así como los correspondientes a su estructura jurídica y administrativa interna, quedando en el Código Fiscal únicamente el aspecto procedimental del juicio de nulidad. Se estableció en su artículo primero al Tribunal, con el carácter administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos con la organización y atribuciones que la propia Ley le establece. Anteriormente las resoluciones definitivas pronunciadas por el TFF, se encontraban sujetas a revisión ante los Juzgados de Distrito y posteriormente ante los Colegiados de Circuito o ante la Segunda Sala de la Corte, pero con las modificaciones realizadas en 1968 y las conducentes en las leyes orgánicas del Poder Judicial y de Amparo se “equiparó” al TFF con un Juzgado de Distrito. Deja de tener una jurisdicción delegada, asumiendo un carácter “*estrictamente judicial*”.⁸ Si bien con algunas modificaciones de la situación anterior, ya que existe la expresa declaración del artículo primero respecto a las facultades discrecionales al estar dotado de “plena autonomía para dictar sus fallos”, los códigos procesales no establecieron un procedimiento de ejecución a través del cual pudiera obligarse coactivamente a la autoridad a cumplir con los fallos favorables al contribuyente. Se suprime la facultad de la Secretaría de Hacienda (que en la práctica instrumentaba la Procuraduría Fiscal de la Federación) para proponer los nombramientos de los magistrados.

Ley Orgánica del TFF de 1978, marca su segunda época, fue publicada en el DOF de 2 de febrero de 1978, entrando en vigor 180 días después de su publicación. Tuvo su origen en un anteproyecto elaborado en 1973, con lineamientos similares al anterior, pero proponiendo además la desconcentración. La Ley Orgánica incorporó de lleno un programa de regionalización establecido en el Programa de Desconcentración Administrativa llevado a cabo durante el régimen del Presidente Echeverría y continuado e impulsado por el Presidente López Portillo. Se define el TFF, en el artículo 1º como un: “*Tribunal administrativo, dotado de*

plena autonomía para dictar sus fallos con la organización y atribuciones que la propia Ley le establece”. Orgánicamente se reestructura para integrarlo por una Sala Superior, compuesta de nueve magistrados y 16 Salas Regionales, compuestas de tres magistrados cada una, aprovechando la demarcación del país en once regiones fiscales; los magistrados fueron nombrados por períodos de seis años, pudiendo ser nombrados para períodos subsecuentes, para proceder a su destitución se remitía al procedimiento aplicable a los funcionarios del Poder Judicial de la Federación. La desconcentración se implementó paulatinamente, en primer término se creó la Sala Superior y en el artículo tercero transitorio, se estableció que las Salas Regionales con sede en el Distrito Federal, transitoriamente tendrían jurisdicción en toda la República; ello con el fin de permitir los actos preparatorios a la instalación de las Salas Regionales en el interior de la República. Este proceso concluyó en abril de 1982, aun cuando hubo modificaciones de adscripción en 1990 y 1992. El artículo décimo transitorio estableció que la jurisprudencia establecida por el Pleno del TFF, conservaría su vigencia, facultando a la Sala Superior para que la modifique, de manera similar a cuando se implementó la reforma al Poder Judicial de la Federación en 1988.

La tercera época, inicia con las reformas al Código Fiscal de la Federación de 1988, dentro de las reformas al contencioso-administrativo, se suprime a la Sala Superior del conocimiento del recurso de revisión, al ser derogado el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación y en su lugar se implanta el también denominado recurso de revisión, pero de competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito. En 1993 se le otorga competencia en materia de Comercio Exterior, de conformidad con el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior. En el año de 1994, se le otorga competencia respecto a la indemnización a particulares, conforme la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. En 1995, las reformas al Título Sexto

⁸ López Ríos, Pedro. Hacia un Tribunal Administrativo Federal. Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas. Facultad de Derecho. Universidad de Guanajuato. Número 23-24. julio-septiembre/octubre-noviembre de 1986. p. 474.

del Código Fiscal de la Federación, que regulan el procedimiento contencioso administrativo, tuvieron a la par de la promulgación de la vigente Ley Orgánica, modificaciones importantes. Destaca la reforma del artículo 239-B, al incluir dentro de los casos de procedencia de la queja, la omisión total de la autoridad para dar cumplimiento a aquellas sentencias que le imponen una obligación de dar, de hacer o de no hacer, a favor del particular. En el inciso b), se le otorga de hecho, la facultad de imperio, lo que lo convierte en un Tribunal de plena jurisdicción. Se incorpora el recurso de apelación, que de algún modo viene a reinstaurar el desaparecido recurso de revisión ante la Sala Superior, desaparecido por reforma publicada en el DOF de 5 de enero de 1988.

La vigente Ley Orgánica, fue publicada en el DOF de 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor el 1º de enero de 1996 y reiteraba el carácter del TFF como un tribunal de naturaleza administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, conservando su estructura fundamental. Cabe señalar que la conceptualización de “Tribunal Administrativo” es en función de la naturaleza de los derechos en litigio, ya que *“por ser un órgano jurisdiccional autónomo e independiente y tener a su cargo un aspecto fundamental de la función jurisdiccional, como es la relativa a los conflictos que se suscitan entre los particulares y la Administración Pública, respecto de las resoluciones de esta última, constituye funcionalmente, un órgano del Poder Judicial de la Federación, aun cuando esté desmembrado de la estructura orgánica del tradicionalmente conocido “Poder Judicial de la Federación”*.”⁹ Con relación a la Ley Orgánica de 1978, presenta algunas modificaciones, aun cuando son más de forma que de fondo, pues la Ley presenta una mejor técnica legislativa. Se conserva la misma conceptualización del Tribunal, como órgano de *“carácter administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos con la organización y atribuciones que la propia Ley le establece”*.

La Ley Orgánica en sus artículos 1º y 2º establece que el TFF es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos con la organización y atribuciones que la propia Ley le establece, y que se integra por una Sala Superior y por Salas Regionales. De la propia lectura del artículo 1º de la Ley Orgánica, se infiere la competencia limitada que tiene el TFF, al señalar que tendrá las “atribuciones que esta Ley establece”; no obstante esto, en la fracción X del artículo 23 se amplía su competencia a los casos señalados en las demás leyes como competencia del Tribunal. Dentro de las modificaciones destacan: el cambio de temporalidad del cargo de los magistrados, en el caso de los integrantes de la Sala Superior, una vez cumplido su encargo de seis años, podrán ser designados para un segundo período de nueve años por única vez; se establece la inamovilidad para los magistrados de Salas Regionales que sean ratificados; el nombramiento continúa efectuándose por el Presidente de la República con aprobación del Senado, lo que se inscribe (de igual manera que en el Poder Judicial de la Federación) en una colaboración entre poderes, con una elección indirecta.

Las reformas a la Ley Orgánica del TFF publicadas en el DOF de 31 de diciembre de 2000, en vigor a partir del 1º de enero del 2001, reconocen la naturaleza jurídica del hasta entonces TFF, para pasar a denominarse: TFJFA. El Ejecutivo Federal señaló en la exposición de motivos de la iniciativa que: *“En atención a los requerimientos de impartición de justicia administrativa, motivados por el notable incremento de demandas presentadas por los justiciables, fundamentalmente en el interior del país, la Sala Superior del Tribunal que nos ocupa, apoyado en las autorizaciones presupuestales correspondientes, ha considerado necesario el establecimiento de varias salas regionales, bajo los principios de regionalización y distribución equitativa de los asuntos a su cargo.*

Resulta recomendable, por tanto, modificar la estructura de las regiones en que se deben estable-

⁹ Armienta Calderón, Gonzalo. *La Justicia Administrativa. Op. Cit.* p. 122.

cer las nuevas salas, en atención al incremento de asuntos planteados por aquéllas que tienen establecido su domicilio fiscal en el territorio de aquéllas.

La iniciativa plantea el respeto, la reforma de los artículos 28 y 29 de la Ley Orgánica y dar origen, en forma más ágil, a regiones con nuevas circunscripciones en las que se fije la competencia territorial de las salas regionales del Tribunal y la adecuada distribución de los asuntos.

El robustecimiento de la carrera jurisdiccional, sugiere la conveniencia de dotar a la Sala Superior del Tribunal de que se trata, de las facultades necesarias para fijar las bases que la habrán de normar, bajo los principios de eficiencia, capacidad y experiencia, así como para señalar su obligatoriedad”.¹⁰

La iniciativa fue dictaminada por la Cámara de Diputados, como cámara de origen el 20 de Diciembre del año 2000; la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de la Cámara Baja coincidió en lo fundamental con las modificaciones propuestas, tanto al Código Fiscal de la Federación como a la Ley Orgánica del TFF, señalándose que *“esta dictaminadora considera conveniente señalar que en el proceso de discusión de la Iniciativa en comento, algunos senadores de la República, presentaron diversas propuestas fundamentalmente orientadas a reformar el Código Fiscal de la Federación, así como la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, con el propósito de otorgar a los contribuyentes un mayor nivel de seguridad jurídica, precisar las responsabilidades de dicho tribunal y mejorar los instrumentos que la legislación otorga para la expedita administración de justicia”*.²¹ Señaló la Comisión dictaminadora que *“coincide con el Ejecutivo Federal en la necesidad de regionalizar el Tribunal Fiscal de la Federación para atender de manera más eficaz el creciente número de demandas que se presentan para combatir actos administrativos la medida anterior logrará que la impartición de justicia administrativa sea*

más ágil y que los particulares cuenten con salas más ágiles y que los particulares cuenten con Salas del Tribunal Fiscal cerca de su lugar de residencia, que les permita abatir el costo que implica la interposición de un juicio de nulidad”.¹¹

Se reformaron los artículos 28 y 29, a fin de omitir la división por regiones previstas en la Ley y dejar esta atribución a la Sala Superior, mediante acuerdos generales que deben publicarse en el DOF de manera similar a como ocurre con los circuitos en el Poder Judicial de la Federación, entrando en vigor esta reforma el 1° de febrero. El Pleno de la Sala Superior del TFJFA, publicó el Acuerdo General G/10/2001 por el que se determinan los límites territoriales y denominación de las regiones del Tribunal, número y sede de sus salas regionales, en el DOF de 25 de enero del 2001, entrando en vigor también, el 1° de febrero. Finalmente, la Cámara de Origen adicionó una fracción III al artículo transitorio Décimo Primero, para con una deficiencia técnica legislativa, cambiar la denominación de Tribunal Fiscal de la Federación por el de: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, reformando la Ley tanto en su denominación, como en sus disposiciones, así como en aquellas disposiciones fiscales o administrativas de carácter federal que lo anuncien; resultando deficiente la forma de realizar la adecuación porque la naturaleza de los artículos transitorios es prever situaciones no ordinarias, no permanentes, y se cambia desde la propia denominación de la Ley (de carácter permanente) a través de un dispositivo transitorio, que además de tener una vigencia temporal, tiene un carácter secundario, en atención a la función que desempeña, ya que actúa como complemento de los principales, particularmente en los aspectos relativos a la aplicación de éstos, de modo tal que no corresponde a la propia Ley Orgánica, sino al Decreto de reformas a diversas disposiciones fiscales, esto es, a la miscelánea fiscal. Se trató de una reforma inacabada, pues el propio dictamen consigna

¹⁰ Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto que reforma diversas Disposiciones Fiscales. Fox Quesada, Vicente. p. 17 y 18.

¹¹ Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Decreto que reforma diversas Disposiciones fiscales. Gaceta Parlamentaria. No. 58. 27 de diciembre de 2000. p. 34.

que: “se revisaron y se le dio seguimiento en la comisión a diversas iniciativas que fueron presentadas por Diputados de los distintos grupos parlamentarios, incorporándose algunas de la propuestas al dictamen que nos ocupa y, dejando otras, por su contenido y alcance, para el trabajo sustantivo de la reforma fiscal integral en el transcurso del año 2001”.¹²

División Territorial.

El territorio nacional, para los efectos de la competencia de las Salas Regionales, se dividió conforme el artículo 28 de la Ley Orgánica, antes de la reforma de diciembre del 2000. A partir de la reforma se instrumenta a través de acuerdos generales. El Acuerdo General del Pleno de la Sala Superior G/10/2001, publicado en el DOF de 25 de enero del 2001, señala los límites territoriales y denominación de las salas regionales del Tribunal, número y sede de sus salas regionales, estableciendo en los artículos

primero y segundo, la denominación, límites, circunscripción, jurisdicción, nombre y sede. (Tabla 1).

Autonomía Presupuestal del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El TFJFA requiere de plena autonomía, no sólo en el aspecto jurisdiccional en el que siempre lo ha tenido, sino también, en los ámbitos administrativo, financiero y político.

Desde su origen en 1936, no ha contado con autonomía administrativa y financiera, y en cierto modo en el ámbito político, pues se admita veladamente o no, existe una dependencia de la Secretaría de Hacienda, ello debido a que los recursos financieros necesarios para su adecuado funcionamiento, dependen del presupuesto asignado por la Secretaría.

Un avance en la autonomía financiera se consiguió en la administración del Presidente Ze-

Tabla 1. Acuerdo General del Pleno de la Sala Superior G/10/2001.
(Publicado en el DOF de 25 de enero del 2001).

No.	REGIÓN	COMPETENCIA TERRITORIAL	UBICACIÓN DE LA (S) SALA (S) REGIONAL (ES)
I	Del Noroeste I	Estado de Baja California	Una Sala, con sede en Tijuana, B.C.
II	Del Noroeste II	Estado de Sonora	Una Sala, con sede en Ciudad Obregón, Son.
III	Del Noroeste III	Estados de Baja California Sur y Sinaloa	Una Sala, con sede en Culiacán, Sin.
IV	Del Norte-Centro I	Estado de Chihuahua	Una Sala, con sede en Chihuahua, Chih.
V	Del Norte Centro II	Estados de Durango y Coahuila	Dos Salas, con sede en Torreón, Coah.
VI	Del Noreste	Estados de Nuevo León y Tamaulipas	Dos Salas, con sede en Monterrey, N.L.
VII	De Occidente	Estados de Colima, Jalisco y Nayarit	Dos Salas, con sede en Guadalajara, Jal.
VIII	Del Centro I	Estados de Zacatecas y Aguascalientes	Una Sala, con sede en Aguascalientes, Ags.
IX	Del Centro II	Estados de San Luis Potosí y Querétaro	Una Sala, con sede en Querétaro, Qro.
X	Del Centro III	Estados de Guanajuato y Michoacán	Una Sala, con sede en Celaya, Gto.
XI	Hidalgo-México	Estados de Hidalgo y México	Tres Salas, con sede en Tlanepantla, Edo. Mex.
XII	De Oriente	Estados de Tlaxcala y Puebla	Dos Salas, con sede en Puebla, Pue.
XIII	Del Golfo	Estado de Veracruz	Una Sala con sede en Xalapa, Ver.
XIV	Del Pacífico	Estado de Guerrero	Una Sala, con sede en Acapulco, Gro.
XV	Del Sureste	Estados de Chiapas y Oaxaca	Una Sala, con sede en Oaxaca, Oax.
XVI	Peninsular	Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán	Una Sala con sede en Mérida, Yuc.
XVII	Metropolitana	Distrito Federal y el Estado de Morelos	Once Salas, con sede en el Distrito Federal

¹² Dictamen de la Cámara de Diputados a la Iniciativa de Decreto que reforma diversas Disposiciones Fiscales. *Op. Cit.* p. 35.

dillo, pues existe ya un ramo específico para el Tribunal, separando su presupuesto del correspondiente a la Secretaría de Hacienda, con lo que se perfila su independencia. (Tabla 2).

3.- NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

La Ley Orgánica del Tribunal de 15 de diciembre de 1995, establece en el artículo 10 (modificado conforme al artículo Décimo Primero, fracción III del decreto que reforma diversas leyes fiscales, publicado en el DOF de 31 de diciembre del 2000) que *“El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta Ley establece”*.

De la lectura del dispositivo de la Ley Orgánica se desprenden los siguientes elementos constitutivos de la naturaleza jurídica del órgano:

a) Tribunal administrativo. Es un órgano con funciones formalmente ejecutivas y materialmente jurisdiccionales, al resolver sus resoluciones las controversias entre la autoridad y los particulares. Se constituye como órgano formalmente administrativo, toda vez que al Ejecutivo corresponde en forma originaria el ejecu-

tar las leyes fiscales y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, atribución que realiza el Ejecutivo Federal, fundamentalmente a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así como resolver los litigios que tengan lugar por actos de las autoridades administrativas que lesionen los derechos de los particulares. Sin embargo, el Tribunal, es un organismo jurisdiccional, siendo tal jurisdicción delegada, esto es, con poder suficiente e independiente para dictar sus propios fallos. La última reforma a la Ley Orgánica, reconoce implícitamente la naturaleza del Tribunal como órgano de justicia fiscal y administrativa.

b) Autónomo. El TFF, anteriormente dictaba sus resoluciones en representación del Titular del Poder Ejecutivo, ejerciendo una jurisdicción delegada. Su autonomía también se traduce en que no se encuentra sujeto a ninguna de las demás autoridades que integran el Poder Ejecutivo. Otro aspecto es por la inamovilidad de los magistrados y el hecho de que éstos deben su nombramiento a la aprobación de la Cámara de Senadores y no sólo a una decisión del Ejecutivo Federal. Fortaleciendo este aspecto el hecho de que recae en el Pleno de la Sala Superior, la formulación de las propuestas de nombramiento y ratificación.

c) Organización y atribuciones que su propia Ley Orgánica le establece. La vigente Ley Orgánica del TFJFA señala que se compone de

Tabla 2. Presupuesto asignado al Tribunal Fiscal de la Federación. Ejercicios Fiscales 1994 - 2001

Ejercicio Fiscal	Monto asignado a la Secretaría de Hacienda	Monto asignado al TFF	% del Presupuesto de Egresos de la Federación
1994	No se desglosaba en un Ramo específico, se contenía dentro del rubro de la SHCP, cuyo monto fue de \$5,135,000,000.00		No se contenía en un artículo específico que señalara el monto total de egresos en el ejercicio fiscal
1995	\$8,087,440,700.00	\$45,059,300.00	
1996	\$11,343,431,600.00	\$ 105,180,000.00	
1997	\$11,545,708,400.00	\$ 152,430,000.00	
1998	\$17,068,212,500.00	\$ 240,535,800.00	
1999	\$17,691,950,000.00	\$ 456,331,364.00*	\$1,030,265,300,000.00 = 0.044 %
2000	\$19,540,904,035.00	\$ 629,116,118.00	\$1,195,313,400,000.00 = 0.052%
2001	\$20,385,697,000.00	\$ 732,200,000.00	\$1,361,866,500,000.00 = 0.053%

* Hasta el Presupuesto de Egresos de la Federación de 1999, se incluye el monto total en un dispositivo.

una Sala Superior y Salas Regionales. Pasó de una competencia restringida en materia fiscal, ampliándose progresivamente para comprender otras materias. No obstante lo anterior, el artículo 11 en su fracción XIV, amplía su competencia a “los demás casos señalados en las demás leyes como competencia de este tribunal”. Respecto a sus atribuciones, el artículo 11 señala las materias competencia del Tribunal, comprendiendo su competencia por materia el: Contencioso Tributario o Fiscal; Contencioso de Seguridad Social Civil y Militar; Contencioso de Obra Pública; Contencioso de Responsabilidad de los Servidores Públicos y de los particulares involucrados en ello; Contencioso de Comercio Exterior, a excepción de los actos de aplicación de cuotas compensatorias; Casos previstos en otras leyes, tales como requerimientos de pago a instituciones de fianzas; y negativa y positiva ficta.

d) Naturaleza de sus resoluciones. Su función se reduce a reconocer la legalidad o a declarar la nulidad de los actos que se someten a su conocimiento, sin contar con facultades propias de un órgano jurisdiccional que puede modificar el acto e incluso pronunciar condena, careciendo de facultades para emitir resoluciones encaminadas a la resolución de sus fallos. Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Aunado a lo anterior, al momento de emitirse la sentencia si ésta resuelve sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo y si el Tribunal cuenta con elementos suficientes para ello, se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante, teniendo como pedimento el Juzgador el que no se anulen o modifiquen los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda. Aun cuando en su origen se expresaba respecto de las resoluciones del Tribunal Fiscal, que “*la naturaleza jurídica del procedimiento que se desarrollaba ante el Tribunal es simplemente la de un juicio de*

mera anulación”. Existen opiniones en el sentido de que el término, además de resultar vago y ambiguo, resulta deficiente y perjudicial. En opinión de Nava Negrete y Briseño Sierra, la referencia, en su caso, debe hacerse al fallo y no al proceso.

De realizarse un análisis de los artículos 238 y 239, relativos a las causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas, así como los efectos de la sentencia respectivamente, puede válidamente concluirse que las sentencias del Tribunal no se limitan a la sola declaración de la nulidad, pues el contenido de la fracción III del artículo 239 establece una condena a una prestación previendo un plazo. Cabe señalar que al adicionar la fracción IV, mediante la reforma publicada en diciembre del 2000, faculta al TFJFA a “*Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada*”. Ampliando por ende su competencia, no sólo a un derecho objetivo, sino hasta reconocer un derecho subjetivo.

Existen por otra parte, opiniones en contrario, al considerar que el Tribunal Fiscal, es un Tribunal Contencioso Administrativo dotado de Plena Jurisdicción. Ello en razón de que el Código Fiscal no denomina ya “Juicio de Nulidad” al proceso que regula, sino “Del Procedimiento Contencioso Administrativo”, ubicado en el Título IV del Código Fiscal de la Federación (CFF). En opinión de Sánchez León, se debe distinguir la actividad propiamente jurisdiccional, de la posibilidad de ejecutar lo juzgado. Cita al autor al procesalista Arturo Valenzuela quien considera que: “..... La realización del interés jurídico no satisfecho que se obtiene dentro del proceso y precisamente de la sentencia, debe distinguirse de la ejecución coactiva que la hace efectiva, y que se logra fuera de la sentencia No obstante el mandato contenido en la sentencia puede continuar en estado de rebeldía la voluntad del demandado. Esta violación del mandato jurisdiccional exige llevar a cabo la sanción, es decir, el empleo de la fuerza a tal fin. Basten estas elementales consi-

deraciones para comprender el diverso contenido de la función jurisdiccional y de la función de la ejecución coactiva. No sería temerario establecer esta diferencia mediante la antítesis entre la razón y la fuerza, aquélla es el instrumento de la función jurisdiccional y ésta, de la función de ejecución coactiva”.¹³ A mayor abundamiento, agrega el autor, el ejemplo de las resoluciones que surten sus efectos por ministerio de Ley, como lo es el caso perceptuado en el artículo 70, de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, que establece que “Los servidores públicos sancionados podrán impugnar ante el Tribunal Fiscal de la Federación las resoluciones administrativas por las que se les impongan las sanciones a que se refiere este Capítulo. Las resoluciones anulatorias firmes dictadas por ese Tribunal, tendrán el efecto de que la dependencia o entidad en la que el servidor público preste o haya prestado sus servicios, lo restituya en el goce de sus derechos de que hubiese sido privado por la ejecución de las sanciones anuladas, sin perjuicio de lo que establezcan otras leyes”.

De allí que se infiera que las resoluciones del Tribunal no puedan ser catalogadas como meramente de carácter anulatorio. Briseño Sierra, señala que el Pleno del TFF, declaró que la naturaleza jurídica de sus fallos, es “simplemente la de un juicio de anulación”, esto ha quedado superado, pues si bien en su inicio, al decir de Cortina Gutiérrez, se consideró inconveniente dotar al Tribunal de plena jurisdicción, por tratarse de un órgano nuevo, y al existir un procedimiento en materia de ejecución de sentencias de amparo, se consideró conveniente remitir para su ejecución a los tribunales federales; no existiendo pues, razón para que el Tribunal no ejecutara sus propias resoluciones, por lo que no existe razón jurídica para que el Tribunal se encuentre privado de la facultad de hacer cumplir sus determinaciones, sino que ello obedece a razones simples de conveniencia y de oportunidad política. Esta situación ha evolu-

cionado, por lo que el término de “anulación” ha cambiado, pues esta denominación tomada de la doctrina continental europea ha resultado no del todo clara, pues tanto el procedimiento, como la jurisdicción, no son de anulación, y sí el fallo o resolución, y aun así, la anulación no constituye el común denominador de sus resoluciones.

Se puede concluir que las resoluciones previstas en los artículos 236 a 239 del Código Fiscal de la Federación, son como señala Margain Manautou “*declarativas*”, pues se constriñen a señalar si se ha violado o no la Ley con la resolución combatida. En razón de ello, las Salas del Tribunal pueden dictar dos tipos de sentencias:

I.- En las que se limita a anular la resolución al violarse el procedimiento y en los que la autoridad es la actora; y

II.- Aquella que indica los términos conforme a los cuales la autoridad responsable debe dictar una nueva resolución, por violación de la Ley y desvío de poder, en materia de sanciones pecuniarias.

Luego entonces, las resoluciones del Tribunal previstas en el Capítulo IX del Código Fiscal, revisten una naturaleza “*sui generis*”, ya que si bien carece de fuerza coactiva para cumplimentar sus resoluciones, el propio Código Fiscal, así como otras varias leyes le otorgan “efectos”, lo que se traduce en una desnaturalización de sus resoluciones como meramente declarativas, no pudiendo asimilarse el procedimiento contencioso tampoco, a un proceso civil, ni de apelación, ni de amparo. De lo que se infiere que sus resoluciones revisten una naturaleza especial y diferente. Esto es, el TFF realiza una actividad eminentemente jurisdiccional, lo que “*aunado a la autonomía alcanzada, nos da bases lo suficientemente sólidas para sostener que el Tribunal Fiscal de la Federación resulta ser en la actualidad, un organismo jurisdiccional totalmen-*

¹³ Valenzuela, Arturo. Citado por Sánchez León, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*. Tomo II. Décima segunda Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, 2000. pp. 1080 y 1081.

te independiente del Poder Ejecutivo y plenamente autónomo en el ámbito jurídico".¹⁴

Plena jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Con la sentencia concluye el juicio y ésta debe emitirse conforme lo estipulado por el artículo 237 del CFF, esto es, fundarse en derecho y examinar todos y cada uno de los puntos materia de la controversia, contando la autoridad jurisdiccional con la facultad de invocar hechos notorios, debiendo analizarse en ella primeramente aquellas cuestiones que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana de la resolución materia del juicio, si fuera el caso que la resolución se hubiera emitido por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes o por vicios del procedimiento, en ella deberá indicarse la forma en que se afectaron las defensas del particular, así como establecer la trascendencia que ello tuvo en el sentido de la resolución o acto respecto del cual se demanda su nulidad.

El paso de 68 años de prestigio de un Tribunal capaz y honesto, aunado a su transformación competencial de órgano con competencia exclusiva sobre la materia fiscal, a órgano aplicador de los diversos procedimientos de naturaleza contenciosa administrativa, hace indispensable evitar una absurda dilación de la justicia, contraria a lo establecido en el artículo 17 constitucional, respecto a la justicia pronta y expedita. El Tribunal se ha transformado de un órgano de mera anulación, a uno facultado para exigir el exacto cumplimiento de sus fallos e impedir la repetición de los actos que él anula. Aun cuando los supuestos previstos en las fracciones

II y III del artículo 239 del CFF, representan un avance de su naturaleza de tribunal de mera anulación, al facultarlo a declarar la nulidad para determinados efectos y establecerse el término de cuatro meses para su cumplimiento por la autoridad, la que deberá emitir una nueva resolución que purgue los vicios o iniciar un nuevo procedimiento, son sólo avances, sin registrarse el paso trascendente que implicaría dotarlo de plena jurisdicción, careciendo del *imperium*. Resulta importante recordar lo señalado por Hauriou en el sentido de que "*Un Juez Administrativo que ni siquiera puede constreñir a la Administración a ejecutar su sentencia no es un Juez*".

Naturaleza de los asuntos que resuelve el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Apenas un poco más del 50% de las resoluciones dictadas por el TFJFA son de materia exclusivamente fiscal; un poco más al 8% corresponden a la materia parafiscal, la que si bien en opinión de algunos doctrinistas, no corresponde a la materia estrictamente fiscal, y en la opinión de otros, sí¹⁵ existiendo aún el debate respecto a la naturaleza jurídica de las cuotas o aportaciones de seguridad social, por lo que, para los efectos de la presente tesis, se las concibe en un rubro separado de las resoluciones de naturaleza fiscal y las de naturaleza contencioso-administrativa (Tabla 3).

El transformar formalmente al TFF en un órgano de justicia con plena jurisdicción y ampliar su competencia para transformarlo en un Tribunal Federal de lo Contencioso-Administrativo (que lo es ya) constituye, además de una

¹⁴ Arreola Ortiz, Leopoldo R. La Naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años al Servicio de México. Tomo II. Ensayos – II. México, 1992. p. 194.

¹⁵ Controversia que tiene su origen en el hecho de que la Ley del Seguro Social original no contemplaba al IMSS como organismo fiscal autónomo, situación que cambia con la reforma publicada en el DOF de 24 de noviembre de 1944, al darle el carácter de fiscal a las aportaciones del IMSS. Sin embargo en virtud de que estas atribuciones previstas en la Ley del Seguro Social y en el Código Fiscal de la Federación (artículo 2 fracción II), no encuentran su fundamento en el artículo 31 fracción IV, sino en el artículo 123 constitucional, se considera que las aportaciones de seguridad social son una especie "híbrida", pues tienen preferencia por sobre otros créditos –incluso los créditos fiscales de carácter local-, y no obstante ello, por interpretación jurisprudencial, deben ceñirse a los principios tributarios.

Tabla 3. Estadística de Asuntos y Naturaleza de éstos, resueltos por el Tribunal Fiscal de la Federación. (Fuente: último informe de labores de la Presidencia del Tribunal Fiscal de la Federación)*

Materia	Asuntos Resueltos	Porcentaje
Fiscal	32,276	52.011 %
Contencioso – Administrativa	13,677	22.037 %
Parafiscal	5,264	8.480 %
Otros s/ determinar materia	10,841	17.468 %
Total	62,061	100.00 %

* Informe de Labores del Tribunal Fiscal de la Federación. Período 1º Noviembre 1998 al 31 Octubre 1999. Para efectos del cuadro comparativo, se consideró dentro de la Materia Fiscal: Ley del ISR; Secretaría de Comercio; Aduanas; Ley del IVA; Impuestos sobre Producción y Servicios; Impuestos Especiales; Código Fiscal; Ley Federal Derechos y Multas; Materia Contenciosa Administrativa: Fianzas; ISSSTE; Ley de atribuciones Ejecutivo Federal; Procuraduría Federal Consumidor; ISSFAM; Ley Federal del Trabajo; Código Sanitario; INFONAVIT; Registro Federal Vehículos; Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; Ley Federal de Turismo; Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos; Ley General de Normas Pesas y Medidas; Ley General de Vías Comunicación; y Ley Orgánica Banco de México; dentro del rubro Parafiscal: IMSS.

natural consecuencia en su evolución, un reclamo de sus integrantes, en los diversos foros y publicaciones del Tribunal, así como de diversos estudiosos. Como señala Armienta Calderón *“hablar de la nueva competencia del TFF, implica la necesidad de aclarar que en los 58 años de su existencia, este órgano ha tenido muchas veces una “nueva competencia”, pues este Tribunal que nació como un órgano jurisdiccional en vías de la justicia administrativa en el ámbito estrictamente fiscal, poco a poco ha ido ampliando su competencia a otras materias, tal como lo previeron sus creadores”*¹⁶

4.- INICIATIVAS DE REFORMA PRESENTADAS EN EL CONGRESO DE LA UNIÓN.

El Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, presentó el 3 de diciembre de 1998, ante el Senado de la República una iniciativa de reformas y adiciones a diversas disposiciones de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado "B" del Artículo 123 Constitucional, Ley

Federal del Trabajo y Ley Federal de Defensoría Pública, y abroga la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y el Reglamento Interior de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje. La iniciativa fue turnada a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales, de Trabajo y Previsión Social y de Estudios Legislativos, Tercera, para su estudio y dictamen (para el efecto de la presente investigación, se omite la referencia respecto a las reformas en materia laboral, por lo que, se concretará el análisis respecto a la materia fiscal), señalan los iniciantes, (aun cuando cabe apuntar que su principal autor fue el entonces Senador Juan de Dios Castro Lozano, hoy Consejero Jurídico del Ejecutivo Federal) en la exposición de motivos:

“Regida por el principio del estado de derecho la función administrativa y subordinada al mandato de la norma jurídica en virtud de su actividad, el control que la administración ejerce sobre sus propios actos, con motivo de los diversos recursos administrativos que se comprenden en el derecho positivo mexicano, es insuficiente para la debida protección de los derechos o intereses jurídicos de los administrados, habida cuenta que no existe la debida o necesaria imparcialidad para llegar a considerar el propio acto o el acto del inferior

¹⁶ Armienta Calderón, Gonzalo. El Tribunal Fiscal de la Federación, su ubicación dentro del marco Constitucional. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 88 2ª Época. México. Abril de 1987. Pág. 871. Citado por Delgadillo Gutiérrez Luis Ernesto. La nueva competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Memorias de la Tercera Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Diciembre de 1994. p. 13.

como ilegal y para dejarlo, en consecuencia, sin efecto; y lo que es más, cuando en el seno de la administración los órganos de la misma proceden normalmente con criterios uniformes. Se origina, de tal manera, la justificación del establecimiento de un control jurisdiccional de los actos de la administración, consolidado en razón de la necesidad de contar con órganos diferentes e independientes de aquélla que dentro de formas tutelares de procedimiento, puedan juzgar y decidir, con autoridad de cosa juzgada, las controversias que susciten entre los particulares y la administración. En México, el sistema de los tribunales administrativos, o de la justicia administrativa, estriba en la existencia de una jerarquía de tribunales completamente distinta de la que forma el Poder Judicial.

*Es inobjetable, que el establecimiento del control jurisdiccional de los actos de la administración, trajo consigo el nacimiento de una noción de extraordinaria importancia dentro del sistema jurídico mexicano: la noción del contencioso administrativo. Concepto entendido como el procedimiento que se sigue ante un tribunal u organismo jurisdiccional situado dentro del Poder Ejecutivo o del Judicial, con el propósito de resolver de manera imparcial las controversias que se susciten entre los particulares y la Administración Pública. Institución que se conoce también con los nombres de justicia administrativa o proceso administrativo”.*¹⁷

Con respecto al Poder Judicial, los senadores iniciantes consideraron necesaria la incorporación orgánica en su seno de los tribunales administrativos y laborales, consignando en su argumentación que: “Su función jurisdiccional no sólo es desplegable por los órganos judiciales formalmente considerados en el artículo 94 de nuestra Ley Fundamental, habida cuenta que es susceptible de ejercitarse por órganos que, desde el mismo punto de vista, son administrativos o legislativos. Tal es el caso de las entidades que se hallan

comprendidas dentro del conjunto de órganos formalmente administrativos, cuya competencia se integra primordial y relevantemente con facultades jurisdiccionales, como son los tribunales del trabajo a que se refiere el artículo 123 constitucional, y los tribunales de lo contencioso administrativo, sin que estas instancias jurisdiccionales formen parte estrictamente, y desde el punto de vista clásico y tradicional, del Poder Judicial.

Quizás, se pudiera pensar que no hay o existe algún fundamento sustancial que impulse o motive la iniciativa que ahora se presenta, porque se dirá, los efectos del juicio contencioso-administrativo o del laboral están suplidos, y por mucho, con el juicio de amparo en la parte que procede para hacer efectivas las garantías individuales que consagra nuestra Constitución. Sin embargo, si se considera que la entidad política se encuentra más cercana al logro de sus fines, propios y auténticos, cuando su función y sus relaciones con los ciudadanos o miembros del grupo social se encuentran sometidas al derecho, se estará de acuerdo con el propósito fundamental que se persigue en esta iniciativa y se llegará a aceptar, por añadidura, que el Poder Judicial de la Federación debe ser la instancia competente para juzgar de las controversias que se susciten por actos de la Administración Pública, para que ésta no sea al mismo tiempo juez de sus propios actos. Y justamente, por las mismas razones, el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje y la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, deberán formar parte del propio Poder Judicial, y ser sustituidos por Juzgados Federales de lo Social como autoridades competentes para dirimir los conflictos laborales. Tribunales de derecho -aquéllos- que, por la naturaleza de sus funciones, y pese a los criterios doctrinales que en contrario obran en el derecho mexicano, a nuestro juicio, deben formar parte del Poder Judicial de la Federación, para romper definitivamente con los lazos que de hecho los atan a las autoridades jurisdiccionales administrativas y que, aunque se diga que se trata de

¹⁷ Diario de los Debates de la Cámara de Senadores del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. LVII Legislatura. Primer Período Ordinario. Año II. Diario Número 29. Sesión del Jueves 3 de diciembre de 1998. pp. 22 y 23. La iniciativa puede consultarse en la página del Senado de República, en la siguiente dirección en Internet: www.senado.gob.mx/hoy/dictamenes/docs/organtica.html

*organismos autónomos frente al Poder Ejecutivo Federal o Local, esta circunstancia no es categórica, puesto que, debido a los diversos factores de poder que intervienen en su constitución, en ocasiones, no le es posible juzgar con independencia y verdadera autonomía. Para evitar esto, el Consejo de la Judicatura Federal debe ser el encargado de nombrar a los integrantes de esos tribunales, especialmente al juez federal de lo social, eliminando la figura de los representantes del gobierno, del trabajo y de la empresa –por la nueva composición de su estructura orgánica; en estas condiciones, con el interés de que las designaciones se lleven a cabo con estricto apego a la ley, que el ingreso y ascenso de los miembros de estos tribunales se otorgue en virtud de la capacidad y vocación de servicio que hubieren demostrado en el ejercicio de su actividad profesional, el Consejo de la Judicatura Federal es quien debe intervenir en su nombramiento”.*¹⁸

La iniciativa se turnó a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales; de Trabajo y Previsión Social y de Estudios Legislativos, Tercera. En la misma sesión se presentó, por el mismo Grupo Parlamentario, una iniciativa de reforma a los artículos 94, 97 y 101 de la Constitución Política, a efecto de adecuar el marco constitucional a la reforma legal planteada.

5.- INCORPORACIÓN DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA AL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

Justificación de incorporar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al Poder Judicial de la Federación.

La jurisdicción retenida es la que realizan los órganos jurisdiccionales enclavados en la esfera de la Administración Pública activa, que aunque poseen cierta independencia funcional,

sus resoluciones requieren la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía. La jurisdicción delegada se presenta cuando el Tribunal Administrativo situado dentro del Poder Ejecutivo emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace a nombre de la Administración Pública. Cabe señalar que la permanencia del TFJFA como órgano de mera anulación, tiene su origen en su creación, pues ésta obedeció a una línea doctrinal no ajustada a nuestro desarrollo constitucional, como lo era la doctrina francesa, la cual a su vez, obedeció a cuestiones históricas particulares. Por tanto habría que valorar si dichas justificaciones históricas resultaban aplicables en nuestro sistema jurídico, donde ha existido una tradición constitucionalista en torno a una clara división de poderes, salvo los períodos del Imperio y de la Constitución Centralista de 1836.

Incongruencia de la Revisión Judicial, respecto a las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El procedimiento contencioso-administrativo, materialmente se encuentra sometido a la impartición de la justicia administrativa del Poder Judicial Federal, pues con la reforma de enero de 1988, compete el conocimiento del recurso de revisión a los Tribunales Colegiados de Circuito. Si bien el procedimiento contencioso tuvo su origen al instituir órganos especializados totalmente independientes, tanto del Poder Ejecutivo, como del Poder Judicial para dirimir controversias administrativas, y ello ha motivado que juristas de la talla, entre otros, de Armienta Calderón, expresen que “*Si el contencioso administrativo nació, precisamente para instituir órganos especializados totalmente independientes tanto del Poder Ejecutivo como del Poder Judicial ¿qué razón existe para que, rompiendo con tan posible finalidad, se les supedite, al impartir justicia administrativa ordinaria a los órganos del Poder Judicial de la Fed-*

¹⁸ Diario de los Debates de la H. Cámara de Senadores del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Op. Cit. pp. 26 y 27.

ración?”.¹⁹ O bien, lo expresado por el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Carlos del Río Rodríguez, quien señaló *“también debería tomarse la decisión jurídica y política de que los fallos de la jurisdicción administrativa fuesen definitivos y de que no se incurriera en la aberración de que fueran revisados por un órgano del Poder Judicial Federal, como si éste fuera un Tribunal Contencioso Administrativo más. Cada fuero tiene su aplicación distinta, el hibridismo que ahora tenemos no conduce a nada que no sea irritación al gobernado y retardo en la administración de justicia...”*.²⁰

De hecho la facultad para exigir el cumplimiento del fallo favorable al administrado constituyó en su momento, un notable avance para la autonomía del entonces TFF, pero el hecho de ser necesaria la interposición del juicio de garantías para obtener el cumplimiento de una resolución del Tribunal *“sólo resultaba aplicable durante el periodo en el cual el Tribunal tenía el carácter de órgano de jurisdicción delegada, pero no se justifica en la actualidad, ya que a partir de su Ley Orgánica anterior de 1967, adquiría plena autonomía”*.²¹

Esto es, el hecho de que la Sala Superior no sea la instancia que resuelva los recursos, sino los Colegiados de Circuito, convierte al hoy Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en un trámite jurisdiccional necesario para conseguir la justicia fiscal en el Poder Judicial de la Federación.

Unidad Jurisdiccional.

Otro elemento que justifica su incorporación, es la necesidad de contar con unidad de

critérios y que, dada la madurez alcanzada por el TFJFA hace necesario que sea el propio Tribunal quien dicte la resolución definitiva, y no sólo de nulidad, sino con plena jurisdicción, revisable únicamente por el Poder Judicial, en su carácter de órgano revisor de la constitucionalidad y no como órgano superior que revisa los recursos contra sus sentencias.

Un Tribunal por esencia debe de ser autónomo, si no es autónomo no estaríamos ya en presencia de un Tribunal. Y la esencia de un Tribunal Autónomo es que sus magistrados puedan dictar sus sentencias con independencia de otro criterio que no sea la Ley, cuando se consigue esto en un Tribunal, por encima de declaraciones constitucionales o ausencia de las mismas, habrá siempre un Tribunal que no requerirá del apellido *“autónomo”*. De hecho existen quejas de funcionarios del Tribunal Fiscal, en el sentido de que no son ya atendidos como expertos en materia fiscal, señala Nava Negrete que *“ahora la Secretaría de Hacienda y Crédito Hacedora de las reformas fiscales no nos toma en cuenta, no nos invitan para participar en reformas, en cambios fundamentales del Código Fiscal o de otras leyes impositivas, ya no es como antes, eso lo hemos perdido”*.²²

Jorge Carpizo coincidiendo con Fix – Zamudio, señala que *“no es importante tratar de determinar si esos tribunales se encuentran dentro del departamento judicial o del ejecutivo; lo que sí se puede afirmar es que están más cerca del judicial que del ejecutivo, porque mientras hay una serie de razones para encuadrarlos dentro del poder judicial, nosotros, al menos, no encontramos ninguna que pudiera justificar la aseveración de*

¹⁹ Armienta Calderón, Gonzalo. Citado por Castellanos Tortolero, Manuel. Memorias de la Tercera Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Autonomía y Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Diciembre de 1994. p. 47.

²⁰ Del Río Rodríguez, Carlos. Op. Cit. Castellanos Tortolero, Manuel. p. 48.

²¹ Landero Álamo, Francisco. Semblanza del Tribunal Fiscal de la Federación y sus primeros integrantes. Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años al Servicio de México. Tomo II. Ensayos – II. México, 1992. p.396.

²² Nava Negrete, Alfonso. Autonomía del Tribunal Fiscal de la Federación. Memorias de la Tercera Reunión Nacional de Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Autonomía y Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación. Diciembre de 1994. p. 105.

que formalmente pertenecen al ejecutivo y son de justicia delegada”.²³

La reforma constitucional de 1968 permitió que los tribunales administrativos, y de particular manera el TFF “adquirieran la categoría de *tribunales judiciales autónomos*”, con lo que se aproxima al sistema de organización en los países germánicos,²⁴ aun cuando se conservan las notas distintivas del sistema judicialista angloamericano, al ser impugnables las resoluciones de los tribunales administrativos ante la justicia federal. De incorporarse el TFJFA al Poder Judicial de la Federación y resolver la Sala Superior el recurso de revisión, por ende, aumentaría su carga de trabajo, lo que deberá compensarse con la sustracción de la competencia establecida en las fracciones a) y b), fracción I, artículo 20 de la Ley Orgánica del TFF, mismos que pasarían a ser competencia de las Salas Regionales.

Especialización.

Estos argumentos aunados a lo expresado por Antonio Carrillo Flores, respecto a que las contiendas administrativas *“requieren cada vez con mayor apremio, una especialización de los órganos jurisdiccionales encargados de dirimirlos”*, tienen un implícito reconocimiento y aval a la tesis fundamental de esta investigación.

El hecho de que el TFJFA es un órgano especializado y sus resoluciones por ende son dictadas por salas regionales colegiadas, integradas por tres magistrados especializados y en el caso de las secciones de la Sala Superior, las resoluciones son pronunciadas por cinco magistrados especializados y respecto al Pleno, por once especialistas, en tanto que dichas resoluciones pueden ser revocadas por un Tribunal Colegiado de Circuito, integrado por tres magistrados, no especializados, como acontece en la mayoría de los circuitos judiciales.

Profesionalización de los órganos de administración, vigilancia y disciplina.

Un aspecto más que justifica la propuesta de incorporación, lo constituye la necesidad de acelerar cambios en la administración, vigilancia, disciplina y adscripción de los funcionarios del TFJFA. El artículo 16 de la Ley Orgánica, establece catorce atribuciones de carácter básicamente administrativas al Pleno de la Sala Superior, lo que conlleva la distracción de los magistrados de las tareas de índole jurisdiccional.

Un progreso indudable lo constituye la incorporación de la magistratura en la carrera jurisdiccional y el que la Sala Superior se encuentre facultada para proponer al Ejecutivo, las ratificaciones y nombramientos de magistrados conlleva además de un reconocimiento al Tribunal, una responsabilidad, ya que deberá fijar las bases de la carrera jurisdiccional, criterios de selección, requisitos para la promoción y permanencia de los funcionarios del Tribunal. Por lo que en esa tesitura, debe buscarse el equilibrio entre la necesaria participación de los funcionarios del Tribunal en la asignación en la promoción de sus abogados, y el hacer cargo de esta función a un órgano especializado a fin de no distraer a los integrantes de la Sala Superior de su prioritaria actividad jurisdiccional.

La facultad conferida conforme la última reforma en la fracción XI del artículo 16, relativa a *“dictar reglas generales conforme a las cuales se deberán practicar dichas visitas”*, lleva implícita la necesidad de reestructurar la función de la visitaduría, por lo que es necesario crear y formar un cuerpo especializado de visitadores, de forma similar a como se instrumenta respecto de los órganos del Poder Judicial de la Federación. Ello vendría a fortalecer la carrera judicial, a efecto de que sus funcionarios pudieran escalar por las distintas categorías hasta obtener una

²³ Carpizo, Jorge. Bases Constitucionales de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo. Estudios Constitucionales. Quinta Edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. Editorial Porrúa. México, 1996. p. 197.

²⁴ Landero Álamo, Francisco. Op. Cit. 395.

magistratura, como resultado de sus merecimientos y experiencia.

Defensoría en Materia Fiscal y Contencioso Administrativa.

La incorporación del órgano de justicia fiscal, posibilitaría el acceso a la defensoría pública otorgada por el órgano auxiliar del Consejo de la Judicatura Federal, el Instituto Federal de Defensoría Pública, ya que en la práctica, se presenta un *"litisconsorcio"* entre la autoridad demandada, el titular de la dependencia u organismo y el tercero perjudicado, con respecto al contribuyente; por lo que, por equidad procesal es necesario el acceso del contribuyente (bajo determinadas circunstancias) a la defensoría en materia fiscal y contenciosa administrativa. Ello ha constituido un viejo reclamo del TFJFA, que no ha tenido mayor eco, debido fundamentalmente a la oposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Fortalecimiento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El TFJFA se vería fortalecido al adquirir plena jurisdicción para el cumplimiento de sus resoluciones e incorporarlo al Poder Judicial de la Federación como tribunal especializado en su materia. Presupuestalmente, gozaría de autonomía financiera y formaría su propio anteproyecto de Presupuesto de Egresos, el cual se incorporaría al proyecto de Presupuesto de Egresos del Poder Judicial de la Federación. El beneficio de su incorporación a un Poder Público, de modo alguno le restaría atribuciones, funcionalidad o independencia, sino por el contrario continuaría con la función fundamental imperante desde que se creó, esto es, asegurar la equidad y justicia en las relaciones del fisco y la Administración Pública en general con los particulares.

Fortalecimiento del Poder Judicial de la Federación.

Si bien, desde su nacimiento el entonces TFF se inició en el ámbito del Poder Ejecutivo, conforme la corriente continental europea o france-

sa, es conveniente romper paradigmas, pues la afirmación de no contar con sustento doctrinario la adscripción del ahora TFJFA al Poder Judicial, carece de razón. Ilustra lo anterior, la incorporación del entonces Tribunal Federal Electoral, al Poder Judicial, siendo que, la justicia electoral constituyó una materia vedada del conocimiento del Poder Judicial de la Federación desde el Siglo XIX, y no obstante lo anterior, se incorporó como tribunal especializado, con resultados a la vista, pues en las elecciones federales de 1997 y 2000, no se ha cuestionado su eficacia como órgano de control de la justicia electoral, y sí en cambio ha merecido un amplio reconocimiento.

De ahí que la incorporación del TFJFA al Poder Judicial Federal, permitiría que el propio Poder Judicial, vía su tribunal especializado, fuera el encargado de resolver las controversias entre el fisco y hacienda pública con los contribuyentes, y entre la Administración Pública y los particulares. Ello permitiría disminuir considerablemente la carga de trabajo de los Juzgados de Distrito y de los Tribunales Colegiados de Circuito, en las materias fiscal y contencioso administrativa, al ser el TFJFA, la máxima autoridad en la materia como Tribunal especializado del Poder Judicial, en materia de legalidad. No habría un abandono del Poder Judicial Federal en la materia, pues el Tribunal actuaría como órgano especializado del Poder Judicial de la Federación. Adquiriría además, mayor peso político con la incorporación del TFJFA, como en su momento ocurrió con la incorporación del Tribunal Federal Electoral.

Beneficios al contribuyente.

Con independencia de las justificaciones jurídicas y de economía procesal que la incorporación implicaría, no sólo al propio TFJFA y al Poder Judicial Federal, esta se reflejaría también en el contribuyente y el particular en general, al permitirle que obtenga la resolución a su pretensión en el propio Tribunal, evitando dilaciones innecesarias, además de contar con la seguridad de que la resolución será dictada por órganos

especializados en la materia fiscal y contencioso-administrativa.

Diseño Constitucional.

El ejercicio de diseño constitucional, requeriría de modificaciones a los artículos 73, 94, 99, 101 y 104, así como a los artículos 1, 37, 98, el Título Séptimo y la incorporación de un Título Décimo Segundo de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y consecuentemente, la abrogación de la Ley Orgánica del TFJFA, así como modificaciones a otras leyes. De darse dicha incorporación traería aparejada implicaciones de carácter (entre otras) doctrinario, técnico procesal, de ejecución de sentencias y con relación al recurso de revisión fiscal.

Implicaciones de la integración del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al Poder Judicial de la Federación.

I.- Implicaciones de carácter doctrinario.

Necesariamente al incorporarse el TFJFA al Poder Judicial de la Federación, se acogería la corriente judicialista o angloamericana por asemejarse más a esta última la reforma propuesta. La incorporación más que obedecer a cuestiones de carácter doctrinario obedecería a cuestiones de orden práctico, pero que necesariamente, conllevaría un implicación doctrinaria.

De hecho la aseveración en el sentido de que incorporar el Tribunal al Poder Judicial, no encuentra sustento doctrinario, puede no resultar del todo acertada, debido a que en España, el modelo constitucional para organizar el Poder Judicial, incorpora la justicia civil, penal, administrativa, electoral y laboral en el ámbito del Poder Judicial, con la excepción de la justicia militar, en razón del especial régimen de la fuerzas castrenses; y dado que nuestro sistema jurídico deriva al igual que el español del modelo latino y al independizarse México de España en 1821, gran parte de la legislación colonial continuó vigente hasta en tanto se expedía una nueva, podemos concluir que nuestro derecho también tiene raíces del modelo español. Más

allá de concepciones doctrinarias, siempre sujetas a debate, la incorporación del órgano de justicia fiscal al Poder Judicial, conlleva el agrupar en un solo Poder los órganos de impartición de justicia, que en un momento dado y por una justificación jurídico-histórica se encontraban dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, principalmente con motivo del movimiento revolucionario de 1910.

II.- Implicaciones de carácter Técnico Procesal.

El juicio seguido ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberá sufrir adecuaciones a su contenido procedimental, a fin de hacerlo congruente con su naturaleza jurídica de Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, en materia federal e igualmente hacerlo congruente con el conjunto del Poder Judicial de la Federación.

En razón de que no operaría mayor cambio respecto a la característica primordial del juicio, esto es, continuaría siendo el juicio llevado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de naturaleza impugnativa, requeriría al menos, las siguientes adecuaciones procesales:

- a) Suprimir el obligatorio agotamiento de los recursos administrativos, de modo tal que éstos sean de carácter optativo. Ello, a fin de que el particular libremente pueda optar por iniciar el juicio ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien agotar el recurso ante la autoridad administrativa. Dotando con ello, de celeridad a la litis planteada por el particular.
- b) Suplir la “queja deficiente”, por hacer un símil del Juicio de Amparo en materia penal y laboral, esto es, que tratándose de asuntos de naturaleza fiscal, parafiscal o contenciosa administrativa de determinada cuantía, en los que el contribuyente o ciudadano reúna determinadas características sean suplidas las deficiencias de su demanda, por las Salas Regionales. No así respecto de la Sala Superior. Ello, obviamente tratándose del contencioso de carácter objetivo.

c) En materia de suspensión del acto administrativo reclamado, es necesario el acceso a las medidas cautelares, a fin de que, con base en normas claras, exista la posibilidad de contar con “*efectos parcialmente restitutorios*”.²⁵

III.- Recurso de Revisión Fiscal.

El diseño original del recurso de revisión fiscal consistía que, en caso de perder el particular, podía solicitar el amparo y protección de la justicia federal, sin embargo derivado del número de asuntos que perdía la autoridad, y de la particular naturaleza de la materia fiscal, respecto de la cual no es necesario respetar la garantía de audiencia, sin embargo esta situación se transformó en una deformación de la justicia fiscal y de la propia eficacia de las resoluciones emitidas por el Tribunal, al permitirse que la autoridad fiscal accediera a un “juicio de amparo” disfrazado, ya que en esencia en eso se traduce el recurso de revisión fiscal, pues la única diferencia existente entre la resolución de un amparo y el mencionado recurso, es que en la resolución de autoridad judicial federal, se establece “*la justicia de la unión ampara y protege...*”, y en el recurso de revisión se establece, actualmente: “*se declara la nulidad de la resolución...*”. No existiendo medio de defensa para el particular que pierde el recurso ante la autoridad fiscal.

Al incorporarse el TFJFA como órgano de justicia especializada dentro del Poder Judicial de la Federación, carecería de toda lógica y sentido mantener la revisión de las resoluciones emitidas por las Salas Regionales, al conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, con lo que el particular obtendría del Tribunal, la resolución definitiva a su pretensión y en su caso, únicamente sería revisable mediante el recurso de revisión por la Sala Superior o bien por violación a las garantías individuales, por los órganos del Poder Judicial de la Federación,

como ocurre con todas las materias dentro de nuestro sistema jurídico.

IV.- Ejecución de las sentencias del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cabe apuntar que el contencioso-administrativo, dentro del sistema jurídico mexicano, presenta notas distintivas a las de otras naciones, particularmente de Francia, por lo que, en esencia no corresponde del todo su naturaleza a la del modelo francés, modelo en el cual (además) gran cantidad de tratadistas han buscado encajillarlo. Ha tenido pues, el contencioso-administrativo notas distintivas asimiladas del Juicio de Amparo, pues en ambos casos se está en presencia de sentencias de anulación.

Como todo acto de autoridad, los emanados de un Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, y lógicamente también los del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, son susceptibles de revisión constitucional, ello con independencia de que en términos de lo dispuesto por el artículo 1º fracción VIII de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, pueden actuar como órganos auxiliares de la Justicia Federal. Sin embargo, al tratarse el contencioso administrativo y el contencioso fiscal en esencia de un juicio y no un recurso, y al formar parte el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa del Poder Judicial Federal, no existiría relación jerárquica del Tribunal con la autoridad demandada, de forma semejante a como ocurre en el Juicio de Amparo, con los juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados de Circuito, con respecto a la autoridad responsable, de modo tal que si se otorgara al Tribunal “*facultad para emitir el nuevo acto por la autoridad demandada, se le estaría dando competencia para sustituir en sus actuaciones a los órganos administrativos y, además, se estaría violando el principio de discrecionalidad*”.²⁶

²⁵ Fix Zamudio, Héctor. Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años al Servicio de México. Tomo II. Ensayos – II. México, 1992. p. 231.

²⁶ Silva Nava, Carlos de. La Justicia Contenciosa Administrativa. Memoria del Primer Congreso Nacional de Tribunales de lo Contencioso Administrativo. 30, 31 de mayo y 1º de junio de 1994. Hermosillo, Sonora. Versión grabada de la conferencia magistral pronunciada el 30 de mayo de 1994. p. 8.

De forma tal que lo más conveniente es que conforme la evolución jurídica mexicana y el sistema constitucional que nos rige, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sean de anulación, declarando la ilegalidad, pudiendo fijar de manera clara y precisa (de conformidad con el caso) la forma y términos en que la autoridad responsable de cumplimiento a la resolución dictada, debiéndose contar necesariamente con los instrumentos jurídicos necesarios para lograr el cumplimiento de sus decisiones, de tal manera que el contribuyente, y el particular el general, obtenga como beneficio una resolución definitiva dentro del propio Tribunal. El procedimiento que culminaría con la sanción a las autoridades que incumplan con la ejecución, se justificaría en la medida que exista una actitud inequívoca de la autoridad demandada para cumplir con la ejecutoria del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.²⁷ Debiendo complementarse estas disposiciones, con normas claras respecto al contenido, formulación y fundamentación de las sentencias que emitan las Salas; recogiendo las disposiciones de los efectos de la sentencia previstos en el artículo 239 del CFF, limitando el término previsto en el párrafo segundo, para pasar de cuatro meses a sesenta días, salvo que la propia Sala determine y justifique la necesidad de un término más amplio.

CONCLUSIONES

1.- El Poder Judicial de la Federación ha experimentado un acelerado crecimiento y evolución particularmente en los últimos cincuenta años. Aspectos tan importantes como la Justicia Electoral, vedada del conocimiento del Poder Judicial durante más de un siglo, ha

quedado atrás al incorporarse el Tribunal Federal Electoral, como órgano de justicia electoral especializado.

2.- La justicia tributaria en México si bien tuvo su origen en la “*Ley Lares*” durante el siglo XIX, y es retomada de nueva cuenta la corriente continental europea o francesa, al expedirse la Ley de Justicia Fiscal en agosto de 1936, ha evolucionado al pasar el TFF de ser un órgano de jurisdicción delegada, a uno de jurisdicción autónoma.

3.- La creación del recurso de revisión fiscal constituye un trastocamiento tanto para el Poder Judicial, como para el TFJFA. Para el Tribunal, implica poner el conocimiento y resolución final de las cuestiones de legalidad en manos del Poder Judicial demeritando (quíerese o no) la labor del órgano de justicia fiscal y administrativa. Para el Poder Judicial, implica un incremento notable en la carga de trabajo, particularmente en los Tribunales Colegiados de Circuito. Para el contribuyente, implica dilación y retardo en la justicia al tener que agotar invariablemente el juicio de nulidad y en caso de serle favorable la resolución y por ende adversa a la autoridad fiscal, ventilar el recurso de revisión y por ende la resolución final de su conflicto ante el Poder Judicial de la Federación.

4.- El TFJFA es un tribunal de naturaleza administrativa, autónomo para dictar sus resoluciones y con una parcial independencia presupuestaria; que aun cuando carece de plena jurisdicción, la legislación y la jurisprudencia han ido perfilando sus resoluciones, las que no podrían catalogarse lisa y llanamente de “*mera anulación*”, cuando se encuentra facultado para precisar efectos y existe la obligatoriedad de cumplimentar su ejecución en determinado tiempo.

²⁷ A este respecto existe una clara exposición de los medios idóneos para cumplimentar las ejecutorias, en el “Manual para lograr el eficaz cumplimiento de las Sentencias de Amparo”, elaborado por la Unidad de Gestión y Dictamen de Cumplimiento de Sentencias, editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La Unidad de Gestión destaca dentro de las principales dificultades para lograr el eficaz cumplimiento de las sentencias: 1.- Imprecisión, falta de claridad e incongruencia de las sentencias; 2.- Falta de comunicación entre los titulares de los tribunales y las autoridades responsables; 3.- Pues los tribunales muchas veces se limitan a requerir a las autoridades responsables por oficio, los cuales giran en forma espaciada y genérica; 4.- Falta de interés de los titulares de los tribunales, por ejecutar sus propias resoluciones; 5.- Falta de cultura jurídica de las autoridades responsables, en materia de cumplimiento de sentencias

5.- La ubicación de los tribunales administrativos ha sido materia de estudio no sólo doctrinario, pues existen sendas iniciativas de reforma para incorporar el TFF al Poder Judicial Federal.

6.- La incorporación del TFJFA al Poder Judicial, responde a consideraciones jurídicas, históricas y de operatividad práctica. Con ello se fortalecería tanto al TFF y en general a la justicia fiscal y administrativa, así como al Poder Judicial de la Federación.

7.- Complemento indispensable de ello, serían las garantías mínimas a la función jurisdiccional que hagan prevalecer la independencia, imparcialidad y eficacia de los organismos jurisdiccionales en general, garantías relativas a la designación, estabilidad, independencia económica y responsabilidad.

8.- Durante largo tiempo se discutió la posibilidad de crear una defensoría de oficio en materia fiscal, aspecto al cual se ha opuesto sistemáticamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Con la incorporación del TFJFA al Poder Judicial de la Federación, se vincularía la Unidad de Defensoría Pública a la materia fiscal, con lo que, sin entrar en controversias con la existencia del órgano jurisdiccional y la unidad de defensoría en una misma estructura orgánica, se podría brindar asesoría jurídica al contribuyente de limitados recursos. La autonomía presupuestal de los órganos de impartición de justicia, debe ser un objetivo, pues la falta de recursos dificulta, aunque no detiene, la impartición de justicia. Un modo de acceder a dicho medio, lo puede constituir el establecer una partida fija suficiente, no inferior al 6% de los ingresos del Estado, como ocurre en la Constitución de la República de Costa Rica.

9.- La reforma de diciembre del 2000 a la Ley Orgánica del Tribunal, no constituye sino un eslabón más en la evolución del TFJFA, pues de hecho el propio dictamen legislativo, que da pauta a la reforma señala que determinados temas habrán de ser materia de análisis,

deliberación y discusión en la reforma fiscal integral.

10.- La reforma constitucional y legal que en su caso debe llevar a cabo el legislador, impactaría además del propio texto constitucional, en la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en la abrogación de la Ley Orgánica del TFF; requiriendo como presupuesto indispensable, viabilidad presupuestaria a efecto de contar con los elementos, no sólo indispensables, sino necesarios para su adecuado desarrollo.

11.- No obstante lo antes expuesto, lo fundamental para el contribuyente es que se garantice el respeto y la estricta ejecución de las resoluciones del TFJFA, esto es, que exista la voluntad política y jurídica de acatar clara y estrictamente el respeto a los derechos del ciudadano, y éste sólo puede haber cuando, en palabras de Bernard Schwartz *“Un gobierno de derecho sólo puede florecer en un pueblo imbuido de un espíritu jurídico y ejercitado en reverenciar la ley (.....) la supremacía de la ley, que los tribunales obligan a acatar y cumplir, sólo puede ser efectiva en una sociedad democrática”*, esto es, lo fundamental es el respeto a un Estado de Derecho.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco al Dr. Pedro López Ríos, su tiempo dedicado a instruirme y orientarme para culminar esta investigación, quien a pesar de mantener puntos de vista divergentes, tuvo siempre la apertura de discutir ideas y conceptos.

REFERENCIAS

- Armienta Calderón, Gonzalo. (1998). “La Justicia Administrativa”. *Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas*. Facultad de Derecho. Universidad de Guanajuato. Número 31. pp. 168-172.
- Arreola Ortiz, Leopoldo R. (1982). “La Naturaleza del TFF”. *TFF. Cuarenta y cinco años al Servicio de México*. México. Tomo II. Ensayos – II. 1ª ed. TFF. pp. 163-199.

- Carpizo, Jorge. *Estudios Constitucionales*. (1996). 5ª ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México. Porrúa. pp. 173-195.
- Carrasco Iriarte, Hugo. (1998). *Diccionario de Derecho Fiscal*. 1ª ed. México. Editorial Oxford University Press. pp. 512-516.
- Carrillo Flores, Antonio. (2000). *La Defensa Jurídica de los particulares frente a la Administración en México*. Colección Obras Clásicas. Tomo I. 1ª ed. TFF. México. pp. 131-146 y 201-245.
- Castellanos Tortolero, Manuel. (1994). "Organización y estructura del TFF y de la Sala Superior". *Memorias de la Tercera Reunión Nacional de Magistrados del TFF*. Autonomía y Competencia del TFF. 1ª ed. México. TFF. pp. 47-56.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. (1994). "La nueva competencia del TFF". *Memorias de la Tercera Reunión Nacional de Magistrados del TFF*. Autonomía y Competencia del TFF. 1ª ed. México. TFF. pp. 13-25.
- Fix-Zamudio Héctor. (1982). "Hacia un Tribunal Federal de Justicia Administrativa." *TFF. Cuarenta y cinco años al Servicio de México*. Tomo II. Ensayos – II. 1ª ed. México. TFF. pp. 381-414.
- Landero Álamo, Francisco. (1992). "Semblanza del TFF y sus primeros integrantes". *TFF. Cuarenta y cinco años al Servicio de México*. Tomo II. Ensayos – II. México. pp. 389-392; 394, 403-405 y 407-408.
- López Ríos, Pedro. (1982). "La Justicia Fiscal comparada entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de Norte América". *Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas*. Facultad de Derecho. Universidad de Guanajuato. Número 7. pp. 7- 9 y 11.
- López Ríos, Pedro. (1986) "Hacia un Tribunal Administrativo Federal". *Boletín del Departamento de Investigaciones Jurídicas*. Facultad de Derecho. Universidad de Guanajuato. Número 23-24. pp. 473-479.
- Margáin Manautou, Emilio. (1993). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 11ª ed. México. Editorial Porrúa. pp. 61-71.
- Martínez Rosaslanda, Sergio. (1993). "La competencia territorial del TFF". *Memorias de la Segunda Reunión Nacional de Magistrados del TFF. La Competencia del TFF*. 1ª ed. TFF. México. pp. 24-33.
- Nava Negrete, Alfonso. (1994). "Autonomía del TFF." *Memorias de la Tercera Reunión Nacional de Magistrados del TFF*. Autonomía y Competencia del TFF. 1ª ed. México. TFF. pp. 99-107.
- Sánchez León, Gregorio. (2000). *Derecho Fiscal Mexicano*. Tomo II. 12ª ed. México. Cárdenas Editor y Distribuidor. pp. 1033-1098 y 1107-1153.