



CONTENIDO

La impugnación tributaria y el rol del Tribunal Fiscal de la Nación en el sistema tributario argentino.

Dr. Ignacio Josué Buitrago

Contenido y estructura de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Mag. Francisco Cuevas Godínez

Novedad Legislativa: Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Mag. Olga Hernández Espíndola

EDITORIAL

Es propósito de la Secretaría Ejecutiva de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa llamar la atención sobre este segundo Boletín trimestral que se difunde a través de la página web de esta Asociación y a su vez realizar un sondeo respecto a sí el mismo sigue satisfaciendo la finalidad del medio de difusión que constituye.

La principal inquietud de las primeras experiencias de difusión por este medio, radica en que ya no se cuenta con la presentación gráfica del Boletín que en la época anterior significó formar parte del acervo hemerográfico de cada asociado o de sus asiduos lectores.

Por ello, nos vemos precisados a formular una atenta súplica en el sentido de que cada Tribunal asociado o miembro de esta organización imprima uno o dos ejemplares que conformen un volumen gráfico de su propia colección hemerográfica o bien que se agregue a sus acervos documentales para su consulta y una permanente difusión.

En esta ocasión tenemos el agrado de dar a conocer el trabajo presentado por el Dr. Ignacio Josué Buitrago, Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina, en las Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, cuyo título es “La impugnación tributaria y el rol del Tribunal Fiscal de la Nación en el sistema tributario argentino”.

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

Presidente

Dr. Ignacio Josué Buitrago
Presidente del Tribunal Fiscal de la República Argentina.

Consejeros:

Dr. Manuel Fernando Dos Santos Serra.
Presidente del Supremo Tribunal Administrativo de Portugal.

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.
Presidente del Tribunal Contencioso Tributario Administrativo del Distrito Nacional de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

Secretaria Ejecutiva:

Mag. Olga Hernández Espíndola

Secretario Adjunto:

Lic. Juan Manuel Ángel Sánchez

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, 14 Piso, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

Correo electrónico:

sriaejecutiva@aitfa.org
jmangelsanchez@aitfa.org
auxiliar@aitfa.org

Asimismo y retomando las conferencias expuestas en la XVI Reunión Anual de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, celebrada en la Ciudad de Querétaro, Querétaro en agosto de 2007, presentamos la ponencia formulada por el Magistrado Francisco Cuevas Godínez, Presidente de este Órgano Jurisdiccional denominada “Contenido y estructura de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.

Por otra parte, y tomando en consideración la evolución en México de la legislación en materia presupuestaria y las nuevas competencias de nuestro Tribunal en esta materia amerita dar a conocer algunos aspectos del Decreto por el que se expide la Ley General de Contabilidad Gubernamental y se derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2008, en el siguiente trabajo intitulado “Novedad Legislativa: Ley General de Contabilidad Gubernamental”.

Para concluir, deseo hacerles una atenta invitación a todos los juristas nacionales o extranjeros para que colaboren con nuestro Boletín Informativo, enviándonos los artículos que deseen compartir en este espacio, así como sus sugerencias respecto a su contenido y presentación.

Finalmente, se hace un recordatorio relativo a que cualquier cambio que ocurra en los Tribunales miembros de esta Asociación, nos sean comunicados de inmediato para publicarlos en nuestra página web.

Atte.

Mag. Olga Hernández Espíndola
Secretaría Ejecutiva

LA IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA Y EL ROL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO.

Dr. Ignacio Josué Buitrago¹

I. Introducción

La ley 11.683- denominada en la legislación argentina de “procedimiento tributario” – constituye indudablemente la columna vertebral del régimen impositivo a nivel nacional. En rigor, no puede ser definida como una simple ley de forma, en tanto contiene además normas sustantivas, como por ejemplo la regulación atinente a modos de extinción de las obligaciones tributarias, sujetos a los deberes impositivos, sistemas de infracciones, etc.

En materia de recaudación de tributos nacionales, la citada ley se ha inscripto dentro de la corriente mundial que ha adoptado como sistema de determinación de la obligación tributaria el de la “autodeterminación”, es decir, la cuantificación de la obligación por parte del contribuyente a través de la presentación de declaraciones juradas.

Por ende, dicho régimen debe conducir necesariamente a la atribución de ciertas facultades- amplias-, de contralor al organismo fiscal, de modo tal de establecer en su caso posteriores mecanismos alternativos de determinación. En esa etapa de “verificación y fiscalización” las facultades atribuidas al organismo recaudador si bien deben considerarse con amplitud, encuentran su límite en las garantías inherentes al individuo, ya que necesariamente entran en contacto con principios tales como la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, el derecho de la intimidad, el de trabajar y ejercer toda industria lícita, el acceso a la jurisdicción, etc. Como fácil, resulta

observar, la procura de un equilibrio razonable entre dichas atribuciones y dichos derechos, es imprescindible.

Del mismo modo, el procedimiento posterior de “determinación de oficio “ de la obligación tributaria (que procede ante la falta de presentación o impugnación de las declaraciones juradas presentadas), como mecanismo alternativo que le permite la ley al ente recaudador de suplir lo que debió haber hecho el contribuyente y reconstruir así la exacta dimensión de la obligación impositiva, debe regirse por los principios que informan los procedimientos administrativos, máxime cuando trasunta un conflicto de intereses entre los dos sujetos de la relación jurídico-tributaria, “objetivamente jurisdiccional”. Mas repárese la siguiente peculiaridad: la persona encargada de iniciarlo, tramitarlo y, a la postre, resolverlo es **“juez” y “parte” al mismo tiempo, ya que es un funcionario- bien que calificado- de la administración fiscal.**

Idénticas, consideraciones cabe efectuar en relación al procedimiento sumario, instituido como paso inexcusable para la aplicación de sanciones por parte del organismo fiscal. Este es el que incrimina, tramita y juzga a través de sus funcionarios.

Finalmente, lo mismo ocurre frente a reclamos de repetición de gravámenes.

Frente a ese esquema, **la existencia de organismos administrativos independientes e imparciales dotados de jurisdicción**, es la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos; tribunales con un carácter técnico para dirimir cuestiones técnicas. Los tribunales argentinos han dicho, desde antiguo, que la creación de procedimientos y jurisdicciones especiales – de índole administrativa- hacen cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la Administración.

¹ Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina y de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa

Ahora bien, la validez de la creación de órganos de la especie indicada, no supone, como es lógico, la posibilidad de un otorgamiento incondicional de atribuciones jurisdiccionales, ya que la actividad de ellos se encuentra sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que desde luego, no es lícito transgredir. Entre esas limitaciones preestablecidas figura, ante todo la que obliga a que el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a un control jurisdiccional posterior y suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior.

Recientemente nuestro más alto Tribunal ha afirmado que el principio constitucional de defensa en juicio previsto en el Art. 18 de la Constitución Nacional y la prohibición del poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales quedan a salvo siempre y cuando los organismos de la administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable, y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente. En forma explícita ha agregado: "... la atribución de la jurisdicción primaria a organismos administrativos se justifica cuando la resolución de la controversia presuponga la familiaridad con hechos cuyo conocimiento haya sido confiado por la ley a cuerpos expertos, debido a que su dilucidación depende de la experiencia técnica de dichos cuerpos... que es relevante añadir que no cualquier controversia puede ser válidamente conferida al conocimiento de órganos administrativos con la mera condición de que sus decisiones queden sujetas aun control judicial suficiente. Los motivos tenidos en cuenta por el legislador **para sustraer la materia de que se trate de la jurisdicción de los jueces ordinarios** debe estar debidamente justificados pues, de lo

contrario, la jurisdicción administrativa carecía de sustento constitucional...²

Y este rol lo cumple el Tribunal Fiscal de la Nación, un tribunal administrativo que es reconocido por su independencia e imparcialidad.

II. Un poco de historia.

Un breve repaso de sus antecedentes gratificará su importancia dentro del sistema tributario argentino. El organismo fue creado por ley 15.265 (B.O. del 27/1/1960) y comenzó a funcionar el 28 de abril de 1960, inspirado en la Tax Court estadounidense y, fundamentalmente en el Tribunal Fiscal de la Federación de México (1936), sin olvidar la clara influencia de las conclusiones elaboradas en la Primeras jornadas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo- Uruguay en el año de 1956 y en las Segundas Jornadas realizadas en México en el año 1958.

Considero que a partir de allí la Argentina se inscribió dentro de la corriente mundial que propiciaba la creación de organismos jurisdiccionales dentro de la esfera del poder Ejecutivo, que por su especialización aseguraran tanto la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la Administración, como también resguardar los legítimos intereses de ésta.

En palabras de uno de los integrantes de la Comisión, se procuró "...no subordinado a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, a petición del presunto lesionado por la pretensión administrativa y al cabo de un proceso de conocimiento que reconoce iguales derechos a la administración y al particular en cuanto a la defensa y prueba de sus pretensiones"

² CSJN. Ángel Estrada y Cía S.A. c/ Secretaría de Energía y Puertos; Considerandos 12 a 14. Sentencia del 5/4/2005

III. Algunas características importantes

El Tribunal Fiscal es un tribunal administrativo, por lo cual es imperioso que la ley que lo regula asegure a quienes concurren a él la misma garantía de imparcialidad e independencia que de suyo ofrece el Poder Judicial, para que el sistema así concebido no padezca de inconstitucionalidad.

Estos atributos son, sin hesitación alguna, los que el Tribunal brinda.

En efecto. Aquella independencia e imparcialidad se patentiza en razón de su especialización en materia tributaria y el rango jerárquico de los magistrados que lo integran (gozan de estabilidad en su cargos y poseen un tratamiento jerárquico similar al de los jueces de la Cámara Contencioso Administrativo- su tribunal judicial de alzada- no solo en lo atinente a su régimen remuneratorio como también el previsional).

2. Quisiera resaltar que la alta capacitación jurídica y técnica del organismo se origina en el criterio de selección de sus jueces, que transita a través de un riguroso concurso de antecedentes.

Pero, además, en el ámbito de su competencia impositiva, **su integración interdisciplinaria- en tanto nutrida de profesionales del derecho y de las ciencias económicas-**, es un rasgo de vital importancia. Las cuatro Salas que componen dicha competencia **están integradas cada una por dos vocales abogados y un contador público.**

Baste para entender lo afirmado que el fenómeno impositivo muestra distintos aspectos complementarios entre sí: su fuente creadora (la norma jurídica tributaria, que participa de la estructura de una norma jurídica), el hecho generador de la obligación tributaria (el hecho imponible como el hecho económico de trascendencia jurídica) y los métodos de determinación y cuantificación de la materia imponible. Por consiguiente, para la comprensión integradora de la ley y su proyección para

la resolución del litigio concreto, es necesario que el intérprete conjugue en su razonamiento las disciplinas que lo comprenden: la jurídica y la económica.

A ello se le suma el aporte que **los profesionales en ciencias económicas efectúan al asumir la defensa de los contribuyentes en el Tribunal.**

3. En este contexto, la función que desempeña el Tribunal Fiscal de la Nación es de relevante importancia como tribunal de justicia administrativa, como resguardo en la interpretación de la ley tributaria, en la apreciación de los complejos hechos que caen bajo la misma y, fundamentalmente, en el control de legitimidad de los actos administrativos de la administración fiscal.

En definitiva, una institución que se torna instrumento de la seguridad jurídica. Cabe recordar, en tal sentido, que los plexos constitucionales más modernos han receptado en forma expresa esta garantía (vgr. Constitución Española de 1978- art. 9º ap. 3º- Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- art. 51), y fue propiciada también por distintos foros internacionales (entre otros eventos, fue objeto de tratamiento específico en las I Jornadas Latinoamericanas celebradas en Montevideo, Uruguay-1956-, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Perú-1993- y, en fecha reciente, en las XX Jornadas celebradas en Bahía, Brasil, en el año 2000).

Como lo ha dicho, el Tribunal Constitucional Español, el principio de la seguridad jurídica "...viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSTC 21/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 227/1988, de 29 de noviembre, FJ10; 65/1990 de 5 de abril, FJ6; 150/1990 de 4 de octubre, FJ8;173/1996 de 31 de octubre, FJ3; y 225/1998 de 25 de noviembre; FJ2).

Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza en el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ1).

La creciente demanda de seguridad jurídica cimienta el tan merecido prestigio del que goza el Tribunal Fiscal de la Nación, abonado por más de cuatro décadas de ejercicio jurisdiccional.

IV. El Tribunal Fiscal de la Nación, su organización y competencia.

El Tribunal Fiscal de la Nación funciona como un organismo colegiado. Su composición actual obedece a la ley 21.858 (B.O. del 23/8/78) que elevó su composición a veintiún vocales, divididos en siete Salas. Cuatro de ellas con competencia impositiva, integrada por dos jueces abogados y un contador público y tres con competencia aduanera, compuesta únicamente por abogados. A tal efecto, se las individualiza alfabéticamente (letras "A" a "G"), y, a cada una de las vocalías correspondientes, numéricamente.

Las cuatro primeras Salas entienden en materia impositiva, y las tres restantes en la esfera aduanera.

Ejerce su jurisdicción en todo el territorio de la República, mas tiene su sede únicamente en la Capital Federal. Cabe señalar que la ley (Art. 145) habilita al poder Ejecutivo a crear delegaciones fijas en el interior del país, atribución que- más allá de numerosos proyectos al efecto- aun no ha sido ejercitada.

En cuanto a su competencia, la ley 11.683, en su art. 159 señala que *el Tribunal Fiscal de la Nación conocerá: a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen tributos y accesorios, en forma cierta i presuntiva o ajusten quebrantos, por un importe superior a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$2,500) o SIETE*

MIL QUINIENTOS PESOS (\$7,500) respectivamente. b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS que impongan multas superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$2,500) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto. c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS y de las demandas por repetición que se entablen directamente ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$2,500). d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, en lo casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81. e) Del recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183. Asimismo, en materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones- excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar.

V. Algunas características de su procedimiento

1. Principio inquisitivo. Al Tribunal Fiscal, por imperativo legal, le viene impuesta una meta, conducir el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.

Un procedimiento de tales características responde a los lineamientos propios del “contencioso tributario subsiguiente o a posteriori”, en la medida que ejerce una gestión de contralor sobre los actos del ente recaudador que le preceden y que es corolario lógico de su jurisdicción integra o plena. A sus jueces se les asigna un relevante papel como director de un proceso que persigue la plena realización de un mandato legal, sustentado en la comprobación del hecho imponible y sus proyecciones.

Ello no se encuentra exento de algunos límites. Por un lado, el ejercicio inherente a estas potestades inquisitivas no puede servir como razón para prescindir de aportar al proceso la prueba de los puntos controvertidos ni evitar la consecuencia derivada de la incertidumbre sobre hechos alegados y no suficientemente probados, ya que el resultado desfavorable de la falta de prueba, habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto.

2. Inaplicabilidad del “solve et repete”. El principio del “solve et repete” se remonta al derecho romano e implica que la ejecución precede a la decisión; esto es, el contribuyente debe asumir la condición procesal de la parte actora y por consiguiente, para accionar contra el recaudador fiscal debía abonar previamente los tributos.

El Art. 167 de la ley 11.683 establece la excepción, al disponer de efecto suspensivo expreso al recurso de apelación, en relación a la intimidación de pago contenida en el acto administrativo recurrido.

3. Declaración de nulidad de actos administrativos. De consuno con el control de legitimidad que el Tribunal Fiscal ejerce sobre determinados actos del ente fiscal, a través de la excepción de nulidad se permite denunciar eventuales transgresiones a aquellas normas que hacen a un regular procedimiento.

Débase advertir que la gravedad de la transgresión y el perjuicio del derecho de defensa en un juicio predetermina la procedencia de esta excepción.

4. Declaración de inconstitucionalidad de leyes y decretos reglamentarios. El Tribunal, consecuencia de su carácter de organismo administrativo, sufre una restricción judicial en sus decisiones, ya que no puede declarar la inconstitucionalidad de leyes y decretos reglamentarios, salvo ante la existencia de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el que haya declarado la inconstitucionalidad de aquellas, en cuyo caso podrá seguir la interpretación efectuada por el más alto Tribunal. Esta disposición recoge el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia, que ha dicho que “... cualesquiera que sean las facultades que corresponden al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su resorte declarar la inconstitucionalidad de éstas. Ello es así porque semejante tesis importaría desconocer que el Poder Judicial es en última instancia, el único habilitado para juzgar las normas dictadas por el órgano legislativo y admitir, en consecuencia, la posibilidad de que el poder pueda residir y concretarse en una sola sede”.

Ahora bien, cabe apuntar que tal limitación no excluye la competencia del Tribunal para entender y opinar en la cuestión, bien que no podrá pronunciar sobre la falta de validez constitucional que se alegue, aun cuando su examen lo conduzca a tal interpretación.

5. Declaración de ilegalidad de los actos administrativos de alcance general. El artículo 186 de la ley lo autoriza a declarar, en cada caso en concreto, que la interpretación ministerial o administrativa-volcada en el acto administrativo impugnado- no se ajusta a la ley interpretada, comunicando tal decisión al organismo de superintendencia correspondiente.

Como se observa, la declaración de ilegalidad se circunscribe al caso en particular y no afecta la validez del acto administrativo general. Empero, la jurisprudencia del Tribunal ha operado como fuerza motora de cambios a dicho nivel.

VI. Algunos fallos relevantes

1. El Tribunal Fiscal de la Nación es incompetente en relación a cualquier decisión sobre la legitimidad de un allanamiento efectuado por orden judicial, resorte exclusivo de la justicia (Cfr. Sala "D" de este Tribunal en los autos "Oses, Enrique Aurelio, Nicolás Jorge Edgardo y Fantini Amílcar Victor Sociedad de Hecho" del 17/5/99).

2. Teoría del fruto del árbol venenoso es una doctrina (cuyo origen puede encontrarse en el pronunciamiento de la Corte Estadounidense en el caso "Sylverthorne Limber Co. C. United States del año 1920) implica la exclusión ("exclusionary rule") del uso material de los elementos probatorios ilegítimamente obtenidos. En nuestra jurisprudencia, su recepción ni es uniforme e incluso, dentro de aquellos tribunales que la admiten, su aplicación ofrece matices...A juicio de esta Sala, no puede hoy desconocerse la aplicación de aquella teoría, en el campo del derecho procesal tributario, cuyo fundamento último no es otro que la salvaguarda de los derechos constitucionales del individuo, en particular el resguardo del debido proceso adjetivo. Más se entiende que la "regla de exclusión" probatoria que deriva de su

vigilancia, debe ceder ante la existencia de una fuente independiente de convicción sobre los hechos. En otros términos, la nulidad de un acto procesal comprende a la de la prueba que aquel contenga, pero no puede extenderse a otras pruebas derivadas de él en la medida que no sean consecuencia inmediata de aquella irregularidad y que pudieron obtenerse por otros medios. Esta es la interpretación que, por otra parte, surge de la Jurisprudencia de los tribunales argentinos (cfr. Corte Suprema de Justicia, precede de Fallos 308.733; Cámara Federal de la Plata, Sala II, "Villanueva Héctor y otro" del 27/12/84) y extranjeros (Fallo 428 US, 1976). Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A", 15/12/00.

3. Aun cuando el fundamento del recurso radique sólo en la inconstitucionalidad de una norma legal, ello no excluye la competencia del Tribunal para entender en la cuestión, bien que no podrá pronunciarse sobre la falta de validez constitucional alegada; en el mismo sentido se pronunció la Sala II de la Cámara y el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C", "Libesa SA" del 23/12/92. (3) Cam. Nac. Cont. Adm. Sala III, "Perkins Argentina" del 5/12/91.

4. El Tribunal se encuentra facultado para proceder al examen y tratamiento de los distintos agravios planteados por el recurrente, particularmente los que tienen una directa vinculación con principios y garantías "tributario constitucionales" o "constitucionales tributarias" distinción que recoge, según prestigiosa doctrina, aquellos principios provenientes de la materia tributaria que adquieren jerarquía constitucional implícita o explícita (ej. capacidad contributiva) por un lado, y aquellos principios y garantías de naturaleza constitucional que se manifiestan también relacionados con los aspectos que rigen al imposición (ej. razonabilidad).

5. La nulidad se debe entender como la sanción que prevé la ley contra actos administrativos que resulten viciados por haberse apartado o transgredido las formas preordenadas legalmente para su realización, o los que, por ello, se los priva de producir sus efectos normalmente “TOKIO MOTORS, S.A”- T.F.N. – Sala “A” -9/12/97; RIVERO, HUMBERTO ROQUE”- T.F.N – Sala “A” -27/12/99.

6. En la medida que el juez administrativo no solo obvió toda mención a la defensa esgrimida, sino que negó la existencia misma del descargo formulado, se configura en el acto pelado la inobservancia del principio y congruencia que, integrado, el concepto del debido proceso adjetivo, viene impuesto por el Art. 1, inc. f), punto 3) de la ley 19.549 al establecer el derecho del administrado a una resolución fundada. TFN Sala “C”. “Turul SRL” 15/03/05.

7. Las nulidades de actos administrativos deben analizarse de modo restrictivo y, en principio prefiriendo la subsistencia y validez del acto atacado. Ello, naturalmente, cuando no se pone en juego de modo sustancias- y no meramente formal- el derecho de defensa de quien ataca el acto. Ciertamente, si fundamento en que se apoya la pretensión nulificadora es solo formal, se estaría en presencia de la perniciosa “nulidad por la nulidad misma”. Procuración del Tesoro, Dic. 32/06 del 17/2/06.

8. Si no se otorga al particular una razonable oportunidad de ejercer su derecho de defensa, el acto estará afectado de nulidad. Si ese defecto es subsanable en un recurso o proceso judicial posterior no se ha violado el referido derecho de defensa. Procuración del Tesoro, Dict. 32/06 (17/2/06).

9. Se requiere-por aplicación del principio que establece que no hay nulidad sin perjuicio- que el vicio ocasione a quien peticiona la aplicación de dicha sanción un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado sino con su acogimiento, el que debe ser mencionado expresamente por quien alega la nulidad, no siendo suficiente

una invocación genérica, o el uso de imprecisa fórmula “se ha violado el derecho de defensa en juicio (Anteurquiza, Hugo Ramón”- CNApel- Sala IV-26/3/1992- entre otros).

10. Todo tipo de irregularidad procesal es susceptible de convalidarse mediante el consentimiento expreso o presunto de la parte a quien ella perjudica, y por lo tanto, en el supuesto de no reclamarse la nulidad de acuerdo con las formas dentro de los plazos que la ley de rito impone, corresponde presumir que el defecto (aun cuando existiere), no ocasiona perjuicio y que la parte ha renunciado a la impugnación convalidando de tal manera el vicio que afectaba el acto (“Traglia Rafaela”-CN Apel .- Sala V- 6/5/1996. En este sentido se expidió la Sala A “in re” “Ingemin SA” de fecha 10/5/1999,

11. Las nulidades del procedimiento son susceptibles de convalidación con el mero transcurso del tiempo, si no se las deduce en tiempo hábil previsto para su deducción por vía de recurso o incidente. Frente a la necesidad de obtener actos procesales válidos y no nulos, éstos quedan convalidados si la parte omite solicitar la reparación de los vicios (“Simijosky, Juan- CNApel.- Sala I.- 9/10/1996).

12. En la resolución apelada el juez administrativo afirmaba que la actora no había alegado defensa ni ofrecido pruebas, el Tribunal resolvió que la realidad era otra ya que la defensa existió y la sanción recurrida fuera impuesta sin que aquélla fuera considerada, lo que evidentemente enervó la eficacia de la resolución que la aplicaba. Así se expresó “no empecé a este razonamiento el hecho que la recurrente disponga de esta nueva instancia ante el Tribunal Fiscal para articular al defensa que antes no le fue receptada, ya que no resulta improbable que otra hay sido la solución del caso de haberse meritauado el descargo presentado” (“Peralta y Cía.”- Sala D-30/6/1994)

13. No basta la mera invocación de normas jurídicas que supuestamente fundan el acto sin que se explique cómo y por qué lo fundamenta. Asimismo no se habían considerado en el caso los argumentos alegados por la actora al contestar la vista y no se ponderó la prueba arrojada. Se expresó que “el defecto que adolece el acto apelado, no es susceptible de ser subsanado mediante el recurso de autos, pues a este Tribunal no le compete integrar los elementos ausentes en la determinación, sino examinar los existentes, porque importaría admitir la disponibilidad por parte de la Administración de los recaudos que vienen legalmente impuestos como presupuestos válidos de sus actos, pues a este Tribunal no le compete integrar los elementos ausentes en la determinación, sino examinar los existentes, porque importaría admitir la disponibilidad por parte de la Administración de los recaudos que vienen legalmente impuestos como presupuestos válidos de sus actos” (“Club Sportivo Baradero”- Sala C-27/10/1993).

14. No basta que la resolución administrativa cumpla con los requisitos externos de validez (vgr. forma y competencia) sino que además no debe incurrir en error en la valoración de aquellas circunstancias fácticas que la presuponen, bien entendido éste como el que excede al de una interpretación meramente opinable. No por otro motivo el contribuyente tiene derecho a una resolución fundada (Art. 7º, inc. e), de la L. 19549) que ciertamente implica que ésta debe ser la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba. Por tanto, su génesis y elaboración reposan en la lógica, que se manifiesta a través de una construcción que debe conjugar las normas aplicables y el sustento de hecho sobre el cual reposan. (“Marzioni Hnos SCCI”- Sala A-18/12/1998).

15. El Tribunal hizo lugar a la excepción de nulidad opuesta por vicio en el procedimiento administrativo, atento a que la falta de notificación de la vista le impidió formular por escrito su descargo,

vulnerando así su derecho de defensa. Se expresó que “las formalidades exigidas en las reglamentaciones para el cambio de domicilio, cuya observación es exigida para tener efectos por el Organismo Fiscal, una vez cumplidas que generan una situación de certeza a la que deben adecuarse las partes, y en ningún caso el estricto cumplimiento de las disposiciones reglamentarias, podría ser usada en contra del contribuyente y ser utilizado como fundamento de la vulneración de su derecho de defensa”. (“Tarlowski, Carlos”- Sala A-9/12/1996).

16. La circunstancia de que se haya rechazado parte de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí la violación del derecho de defensa, si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado del sumario (“Mucciolo, Rubén A. “- CNApel-Sala II-17-8-1995).

17. El funcionario actuante no es un mero instructor burocrático de un expediente controversial. La ley le da el carácter y responsabilidad de un juez administrativo. No puede, ni debe, rechazar la producción de pruebas conducentes con la mera afirmación dogmática de que son insuficientes, inadecuadas o improcedentes. Con mayor razón cuando del propio trámite se advierten opiniones discordantes con la postura adoptada finalmente. El accionar del Fisco ha redundado en un perjuicio positivo para el derecho de defensa de la actora y vicia de nulidad a la resolución apelada, lo que así debe declararse, pues el agravio no puede subsanarse en esta instancia...No declarar la nulidad del acto implicaría no solo convalidar toda una actividad ilegítima sino una mayor pérdida de tiempo y costas, atento que un análisis sereno de los procedimientos adoptados permite advertir la fragilidad de los fundamentos ya argumentaciones que sustentan la pretensión (“Esmeralda 700 SRL”-Sala C-30/4/1998).

18. En la concepción legal, la determinación de gravámenes puede adoptar dos formas, la conocida como autodeterminación, practicada sobre la base de declaraciones juradas presentadas voluntariamente por los responsables, y la liquidación administrativa de la obligación, de acuerdo a los datos que posee el organismo fiscal. Esta última metodología, aún no ha sido instrumentada a través de una resolución general que operativice sus efectos. El modelo procedimental contempla que, cuando no se hayan presentado las declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnables, el organismo recaudador procederá a determinar de oficio la materia imponible, ya sea en forma cierta- por la apreciación inmediata de los hechos – y subsidiariamente en forma presuntiva, también denominada estimación. De tal forma, resulta evidente que los métodos presuntivos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la administración para que pueda cumplir sus objetivos, en aquellos casos, en que debido a la inexistencia de elementos, registraciones con notorias falencias respaldatorias, documentación que no resulte fehaciente e insuficiencias de diversa índole, deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible. Las legislaciones han receptado este método, con distintos enfoques, pero siempre con el propósito de contar con un instrumento idóneo para hacer frente a las circunstancias expuestas, de manera tal, que la verificación se compatibilice con la realidad operativa del sujeto pasivo de la relación tributaria. Para suplir esas dificultades en la fiscalización, es necesario que esta metodología estimativa se encuentra inserta en la ley, se utilice con criterio supletorio y con una normativa que en su faz de ejecución, se ciña estrictamente al marco jurídico sin exceder sus parámetros, dado que por sus características de “estimación” pueden derivarse conclusiones totalmente alejadas de la realidad, con toda arbitrariedad que ello implica “DADEA, MARTA ELISA”- T.F.N.- Sala “B”- 22/12/83

19. Si bien la determinación de la obligación tributaria se estructura en base al cumplimiento espontáneo por parte de los contribuyentes y responsables de los tributos, régimen que podría denominarse “normal” la ley autoriza al Fisco a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente en los supuestos en que se haya omitido la presentación de las declaraciones juradas o las presentadas resulten impugnadas. Y, no obstante que la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración constituye una alternativa al sistema normal de aquella, también puede afirmarse que la determinación sobre base cierta debe constituirse en el sistema cronológicamente prevalente, quedando reservada la estimación sobre base presunta para los supuestos en que el fisco carezca de los elementos necesarios para establecer la existencia de alguna circunstancia análoga que impida que las mismas puedan tener relevancia jurídica para comprobar la realidad y medida de la obligación responsable. “ANTONIO GONZALEZ Y OTROS MANSIÓN ALMAR”-T.F.N – Sala “D” – 16/8/89

20. La teoría sobre la “excusabilidad restringida del error” afirma que el interés resarcitorio es una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable de la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando justificativo, no sólo por construir una reparación por el uso de un capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacer la deuda en un plazo acordado. Para la constitución en mora, es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de inimputabilidad”. El elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor y, ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su origen, conduce a recurrir a los preceptos de derecho privado (art. 509 del Código Civil)

“La Vendimia”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A”, 17/4/98. Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Citibank NA” del 1/6/2000.

21. Corresponde revocar la multa impuesta al agente de retención con sustento en el art. 48 de la ley 11.683 pues a lo exiguo del plazo transcurrido para el ingreso de las retenciones luego del vencimiento, en el caso, se depositaron con un atraso de 5 días corridos y 3 hábiles y a la espontaneidad del mismo, sin que mediara actividad alguna de la Administración Fiscal, se suma la existencia comprobada de saldos a favor del contribuyente, de libre disponibilidad, a la fecha del periodo que funda la sanción y en el plazo que el gravamen debió depositarse, lo cual da cuenta de una causal que enerva la afectación del bien jurídico tutelado por la norma represiva. T. Fiscal, Sala B, 2004/03/22. Sociedad General de Publicidad, S.R.L.

distintos aspectos complementarios entre sí: su fuente creadora (la norma jurídica tributaria, que participa de la estructura de una norma jurídica), el hecho generador de la obligación tributaria (el hecho imponible como hecho económico de trascendencia jurídica) y los métodos de determinación y cuantificación de la materia imponible.

VII. Conclusiones

1. La existencia de organismos administrativos independientes e imparciales dotados de jurisdicción, es la respuesta a la necesidad de dar soluciones particulares a litigios específicos y complejos.

2. El Tribunal Fiscal de la Nación es un tribunal administrativo que es reconocido por su independencia e imparcialidad, en razón de las características que le ha atribuido la ley argentina.

3. El papel que desempeña el Tribunal Fiscal de la Nación es el de efectuar un control de legitimidad del accionar del Fisco Nacional, el cual transita a partir de la etapa de verificación y fiscalización y discurre en el procedimiento determinativo de la obligación impositiva y el sancionatorio.

4. La integración interdisciplinaria del Tribunal- en tanto nutrida de profesionales de derecho y de las ciencias económicas-, es un rasgo de vital importancia. Ello, atento que el fenómeno impositivo muestra

CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Mag. Francisco Cuevas Godínez³

1. Planteamiento

El objeto del presente trabajo es revisar el contenido y estructura actuales de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a efecto de ratificar, o en su caso, modificar aquellos aspectos que nos permitan emitir sentencias más claras, breves y precisas, como lo demandan los justiciables y que resulten acordes con los estándares de los tribunales más modernos del mundo.

La sentencia es el acto más importante de la función jurisdiccional, ya que representa el punto culminante de todo proceso contencioso. A través de ésta se da cumplimiento a la garantía constitucional de impartición de justicia de los gobernados, consagrada en el artículo 17 de nuestra Constitución. Es por medio de la sentencia que el juez declara lo que en Derecho procede, según lo que resulte del proceso, y pone fin a una controversia en concreto. Asimismo, la sentencia es el principal medio de legitimación de los órganos jurisdiccionales ante la sociedad.

Efectivamente, uno de los principios básico de cualquier forma de Estado radica precisamente en el ejercicio de la función jurisdiccional, o de decir el derecho, lo que implica necesariamente el conocer de las controversias de cualquier naturaleza que le sean presentadas y brindar, en todos y cada uno de los casos, una resolución, que se encontrará plasmada precisamente en la sentencia correspondiente.

Es preciso recordar que las sentencias en un sentido estricto pueden apreciarse desde dos puntos de vista⁴

a) Las sentencias son los actos a través de los cuales se manifiesta la jurisdicción del juzgador competente en un caso concreto, y por medio de las cuales, se pone fin a una controversia surgida entre particulares, o entre éstos y los órganos del Estado.

b) Las sentencias consisten en el soporte material en que se plasma la resolución tomada por el órgano jurisdiccional al resolver una controversia en concreto; el cual, en forma general, es de carácter documental, aunque los adelantos tecnológicos, las sentencias pueden encontrarse plasmadas también en archivos electrónicos.

Para efectos del presente trabajo, únicamente se tomará en consideración el aspecto material de las sentencias, ya que es la manera en que se exterioriza el juicio del órgano jurisdiccional al momento de resolver una controversia concreta.

2. Estructura de las sentencias

En materia contenciosa administrativa federal, el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca en su demanda, en relación con la resolución impugnada.

Ahora bien, por práctica generalizada o costumbre, la sentencia se compone generalmente de tres partes:

2.1 Resultandos

Según la definición aportada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra resultandos deriva gramaticalmente del gerundio “resultar”. Éstos se refieren a “cada uno de los fundamentos de hecho enumerados en sentencias o autos judiciales, o en resoluciones gubernativas”.

³ Magistrado Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

⁴ FIX-ZAMUDIO, Héctor. Diccionario Jurídico Mexicano, 8ª edición, México, 1995.

Cabe destacar que los resultandos- tanto en su denominación como en su contenido- no tienen un fundamento legal. Los artículos 219 y 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la materia contenciosa federal, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establecen los requisitos que deben reunir las resoluciones judiciales. En ellos no se hace referencia alguna a los resultandos, ya que sólo señalan:

“Artículo 219.- En los casos en que no haya prevención especial de la ley, las resoluciones judiciales sólo expresarán el tribunal que las dicte, el lugar y fecha y sus fundamentos legales, con la mayor brevedad, y la determinación judicial y se firmarán por el juez, magistrados o ministros que las pronuncien, siendo autorizadas, en todo caso, por el secretario”.

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

A pesar de lo anterior, la tradición procesalista los ha establecido como un requisito esencial en cualquier sentencia, encontrando su razón de ser en el hecho de que todo acto de autoridad debe encontrarse debidamente fundado y motivado. En los resultandos, el juzgador precisa los antecedentes de instrucción del procedimiento respectivo, con la finalidad de brindar certeza en las partes respecto del trámite que se dio a todas sus actuaciones.

2.2 Considerandos

Según la palabra aportada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra considerandos deriva gramaticalmente del gerundio del verbo “considerar”. Se refiere a “cada una de las razones esenciales que preceden y que sirven de apoyo a un fallo o dictamen y empiezan con dicha palabra”.

El último párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Asimismo, en el diverso artículo 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles señala que las sentencias deberán contener las consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinarias.

En materia contenciosa administrativa federal, el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho, estando obligado el Tribunal a analizar primeramente aquellas causales de ilegalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llena del acto materia de impugnación, estando facultado para corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y para examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

Como puede verse el legislador federal estableció diversas formalidades a las que debe ceñirse el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al momento de

dictar sus fallos, las cuales, por naturaleza, son propias de la parte considerativa, al ser en ésta donde se plasman las razones jurídicas que llevan al órgano jurisdiccional a resolver en un sentido determinado.

2.3 Resolutivos

Según la definición aportada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la palabra resultando procede del vocablo latino *resolutum*, supino de *resolvere*, resolver. Se aplica “al orden o método en que se procede analíticamente o por resolución”

Por su parte, el artículo 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que las sentencias terminarán resolviendo, con toda precisión, los puntos sujetos a la consideración del tribunal, y en su caso, fijarán el plazo dentro del cual deben cumplirse.

A su vez, el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resolverán sobre la pretensión del actor en que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, siendo los puntos resolutivos donde se da cumplimiento a dicho mandato legal.

3. Propuesta de estructura

Tomando en consideración que la inmensa mayoría de los justiciables a quienes se dirige un fallo jurisdiccional no son expertos en Derecho, surge la necesidad de que las sentencias seas asertivas y redactadas de manera sencilla, clara y precisa, con la finalidad de que puedan ser comprendidas en su integridad, por cualquier ciudadano, mediante una simple lectura. En virtud de ello, y con base en los requisitos legales que éstas deben contener, se propone que las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se denominen expresamente como tales – es decir, sentencias y en su

integración se observe la estructura siguiente:

3.1 A la primera parte de la sentencia se le denomine ANTECEDENTES en lugar de RESULTANDOS. Ello en virtud de que ésta es la verdadera naturaleza de los hechos que ahí se precisan.

3.2 A la segunda parte de la sentencia se le denomine CONSIDERACIONES JURÍDICAS en lugar de CONSIDERANDOS; con lo cual dejamos de usar un gerundio y se precisa la naturaleza jurídica de los razonamientos.

3.3. Por último, a la parte final de la sentencia se le denomine FALLO, en lugar de lo que se denominan PUNTOS RESOLUTIVOS. Lo anterior, con base en el texto del artículo 219 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en el cual se establece, con toda precisión, que la resolución judicial expresará la determinación del Tribunal.

4. Contenido para cada una de las partes propuestas

4.1 Antecedentes. En este apartado, se propone relacionar de manera cronológica, sucinta y pormenorizada las principales actuaciones de la instrucción del procedimiento, debiendo precisarse la fecha, naturaleza de cada una de las actuaciones y su contenido, así como las correspondientes providencias jurisdiccionales que, en su caso, hayan recaído a las mismas.

4.2 Consideraciones jurídicas. Deben contener un resumen de la cuestión planteada-fijación clara y precisa de la litis- y no la transcripción de los conceptos de impugnación; lo anterior obedece a que el artículo 219 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que las resoluciones judiciales en general deberán ser dictadas en forma breve, lo que incluso

es acorde con varias tesis de los Tribunales Colegiados⁵, así como de la apreciación de las pruebas (examen pormenorizado de ellas) y los fundamentos legales que se hayan analizado; en general, los fundamentos y motivos que sostendrán el sentido del fallo.

4.3 Fallo.- Es la parte culminante de la decisión jurisdiccional. En ésta se debe expresar con toda precisión y claridad el sentido de la determinación judicial, sus alcances y efectos, así como el tiempo en que, en su caso, se debe cumplir, sin remitir a otras partes de la sentencia, ya que ello crea confusión respecto del contenido y alcance de la misma.

⁵ Véanse las siguientes jurisprudencias y tesis:

1. No. de Registro 196,477. Jurisprudencia. Materia (s) Común. Novena época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. VII, abril de 1998. Tesis VI. 2º. J.129 página 599. CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, EL JUEZ NO ESTÁ OBLIGADO A TRANSCRIBIRLOS.
2. No. de Registro 180,262. Jurisprudencia. Materia (s) Penal. Novena época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XX, octubre de 2004. Tesis XXI. 3º J/9 página 2260. RESOLUCIONES EN MATERIA PENAL. LA TRANSCRIPCIÓN INNECESARIA DE CONSTANCIAS ES PRÁCTICA DE LA QUE EL JUZGADOR GENERALMENTE DEBE ABSTENERSE EN ESTRICTO ACATAMIENTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.
3. No. de Registro 214,290. Tesis Aislada. Materia (s) Civil. Octava época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XII, noviembre de 1993. página 288. AGRAVIOS, LA FALTA DE TRANSCRIPCIÓN DE LOS MISMOS EN LA SENTENCIA, NO CONSTITUYE VIOLACIÓN DE GARANTÍAS.
4. No. de Registro 219,558. Tesis Aislada. Materia (s) Común. Octava época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. IX, abril de 1992. Tesis página 406. ACTO RECLAMADO. NO ES NECESARIO TRANSCRIBIR SU CONTENIDO EN LA SENTENCIA DE AMPARO.

**NOVEDAD LEGISLATIVA: LEY
GENERAL DE CONTABILIDAD
GUBERNAMENTAL**

(D.O.F 31 de diciembre de 2008)

Mag. Olga Hernández Espíndola⁶

En México el Control Presupuestal que ejerce la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión del ejercicio del Presupuesto de Egresos de la Federación, mediante la revisión de la cuenta pública, fue conferido a la entidad de fiscalización superior denominada Auditoría Superior, que reemplaza a la Contaduría Mayor de Hacienda, desde julio de 1999.

Se trata de un control consustancial a la facultad de la propia Cámara de Diputados para aprobar y modificar el presupuesto de egresos, así como de la rendición de cuentas que en cada ejercicio deben realizar todas las dependencias y entidades de la administración pública federal y demás órganos públicos, así como particulares que ejercen recursos públicos.

La Ley de Fiscalización Superior de la Federación, en su artículo 59 establece a favor de los particulares –funcionarios públicos y ejecutores de gasto- la acción de nulidad en contra de las sanciones y resoluciones que emita la Auditoría Superior de la Federación ante el Tribunal. De ahí que en esta materia la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer de este tipo de actos, es un segmento conocido particularmente cuando se fincan responsabilidades como consecuencia de pliegos de observaciones no solventados por quienes ejercen gasto público, y que dichos actos se emitan en el proceso de presentación y revisión de la cuenta pública.

**I.- Hacia un Tribunal de Disciplina
Presupuestaria, Contable y Financiera**

La cada día más extensa competencia material del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa revela aspectos muy cercanos a las competencias que tienen los tribunales de cuentas que en occidente integran los Tribunales de Cuentas en España, Argentina, Brasil y Uruguay o en Francia las Cortes de Disciplina Presupuestaria y Financiera, así como también el Tribunal de Cuentas Europeo.

Como consecuencia de las reformas, adiciones y derogación de diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de Gasto Público, ordenadas en Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 7 de mayo de 2008, en el último párrafo de la fracción IV del artículo 74, se establecieron las bases para una nueva competencia de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo en cuyo ámbito se refleja también el acrecentamiento especializado del control presupuestal, y en donde los servidores o funcionarios públicos actúan como sujetos responsables del ejercicio del gasto en todas sus manifestaciones, lo que incluye la rendición de cuentas, como un principio del manejo transparente de los recursos públicos.

En este sentido es que resulta importante remarcar que los tribunales de cuentas, como el francés, tienen entre sus facultades conocer de las acciones contables realizadas por los agentes gubernamentales, cuyo fin es manejar regularmente el dinero público, de manera que cualquier falta relacionada con la rendición de cuentas de los dineros públicos que se traduce en sanción, susceptible de impugnar, se sujeta al conocimiento de dichos órganos jurisdiccionales. La Ley número 54-1306 del 31 de diciembre de 1954, establece en su artículo 4 “que todo agente contable que maneje dineros públicos puede ser sometido

⁶ Magistrada de la Segunda Sección de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y Secretaría Ejecutiva de la A.I.T.

a la justicia del Tribunal de cuentas, si no ha presentado su informe en los plazos prescritos por los reglamentos y de esta circunstancia puede ser sancionado”.⁷

En España la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas 2/1982 de 12 de mayo y la Ley 7/1988 de 3 de abril establece entre sus funciones: la fiscalización externa permanente de la actividad económica financiera del sector público y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurren quienes manejen recursos públicos.

Las reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de fiscalización contable del ejercicio del gasto, que entraron en vigor en 2008, y que son ahora reglamentadas por la Ley General de Contabilidad Gubernamental que entró en vigor el 1° de enero de 2009, son las siguientes:

IV.-

Las sanciones y demás resoluciones de la entidad de fiscalización superior de la Federación podrán ser impugnadas por las entidades fiscalizadas y, en su caso, por los servidores públicos afectados adscritos a las mismas, ante la propia entidad de fiscalización o ante los tribunales a que se refiere el artículo 73, fracción XXIX-H de esta Constitución conforme a lo previsto en la Ley.

La Minuta que contiene la exposición de motivos de la iniciativa de la H. Cámara de Diputados de la LX Legislatura turnada a las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales, de Hacienda y Crédito Público, y de Estudios Legislativos de la H. Cámara de Senadores propone, como una cuestión relevante, la adición al artículo 73 Constitucional, a fin de que el Congreso de la Unión tenga facultades **para armonizar**

la contabilidad pública en los tres órdenes de gobierno, en mérito de una mejor rendición de cuentas y mayor transparencia hacia la sociedad.⁸

Tal reforma tiene como propósito genérico fortalecer las atribuciones de la Cámara de Diputados y de la Auditoría Superior, a fin de crear las bases jurídicas obligatorias para todos los sujetos fiscalizados y la integración de un sistema nacional de fiscalización, que sin menoscabo de la soberanía de las Entidades Federativas establezca principios rectores de la función.

Por ello, el artículo 73 de la Carta Magna ya reformado, en su fracción XXVIII otorga facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos, egresos y patrimonial para la Federación, los Estados, los Municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales.

Por lo que toca a las facultades de fiscalización que ejerce la Auditoría Superior de la Federación para sancionar a las entidades fiscalizadas o servidores públicos ejecutores de gasto público, conviene subrayar que la afectación de éstas en su esfera jurídica, propicia la acción procesal en contra de su ejercicio arbitrario, ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, ya sea Federales o Locales, se entendería que conforme a su respectiva competencia.

La exposición de motivos mencionada refiere que el fortalecimiento de la Auditoría Superior de la Federación con la reforma facilitará que los Poderes de la Unión, las Entidades Federativas y las demás entidades fiscalizadas la auxilien cuando les requiera para el ejercicio de sus

⁷ Journal Officiel de la République Française. 1° de noviembre de 1955.

⁸ Gaceta del Senado de la República de la LX Legislatura, 20 de agosto de 2008, No. 114, Año 2007, 2° Año de Ejercicio, Primer Período Ordinario.

funciones, información y documentación que les solicite, y en caso de no hacerlo tendrá la potestad de sancionarlos conforme a la Ley.

El artículo 79 Constitucional reformado, establece que la función de fiscalización será ejercida conforme a los principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

Por ello también, en la minuta se propone modificar los artículos 116 y 122 Constitucionales, y en ese tenor podría entenderse la reforma, en el sentido de que las legislaturas de los Estados contarán con entidades estatales de fiscalización, que se regirán conforme a los principios antes mencionados.

Las sanciones a que se refiere el artículo 79, fracción II, tercer párrafo, serían aquéllas que por virtud de la conformación del sistema nacional de fiscalización se impondrían a quienes no cumplieran con las obligaciones establecidas al efecto e infringieran las disposiciones que la legislación establezca en su momento.

En efecto, esta reforma en el artículo Segundo transitorio del Decreto en cita dispone que el Congreso de la Unión, así como las Legislaturas de los Estados, del Distrito Federal, deberán aprobar las leyes y, en su caso las reformas que sean necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en el presente Decreto, a más tardar en un plazo de un año contado a partir de la fecha de entrada en vigor del mismo, salvo en el caso de lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV Constitucional.

De ahí que para conocer las causas precisas de lo que daría lugar a la imposición de sanciones propias de las actividades que puedan desarrollarse en la vertebración del sistema referido y la armonización de la contabilidad pública a que se refiere la fracción XXVIII del artículo 73, se daría en las ulteriores actividades de la Auditoría Superior de la Federación ya reguladas por la ley y frente a las actividades de las entidades de fiscalización superior que se establezcan en las Entidades Federativas y

en el Distrito Federal, como se aprecia de los artículos 116 y 122, Base Primera, inciso c), relativa a la cuenta pública del Distrito Federal de la propia reforma.

Como consecuencia de estas reformas, la Ley General de Contabilidad Gubernamental viene a reglamentar las reformas constitucionales e incide en la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como se verá a continuación:

II.- La competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en materia de contabilidad gubernamental

El nuevo ordenamiento legal en materia de contabilidad gubernamental, refiere que su objeto es establecer criterios generales que regirán la contabilidad gubernamental y la emisión de información financiera de los entes públicos, con el fin de lograr su adecuada armonización.

Estamos en presencia también, de un ordenamiento de carácter general, pues en su artículo 1º se establece que se trata de una ley de observancia obligatoria para los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial de la Federación, los Estados y el Distrito Federal; los Ayuntamientos de los Municipios; los órganos político-administrativos de las demarcaciones territoriales del Distrito Federal; las Entidades de la Administración Pública Paraestatal, ya sean Federales, Estatales o Municipales y los órganos autónomos Federales o Estatales.

Los entes públicos conforme al artículo 2 aplicarán la contabilidad gubernamental para facilitar el registro y la fiscalización de los activos, pasivos, ingresos y gastos y en general, contribuir a medir la eficacia, economía y eficiencia del gasto e ingresos públicos, la administración de la deuda pública, incluyendo las obligaciones contingentes y el patrimonio del Estado.

Se adopta como principio que estos entes, sigan las mejores prácticas contables nacionales e internacionales en apoyo a las tareas de operación financiera, control de recursos, análisis y fiscalización.

El carácter general que tiene este ordenamiento legal, permite destacar que sin duda su aplicación en los tres órdenes de gobierno de la República Federalista en México, tendrá manifestaciones de toda índole en las organizaciones públicas cuya función se concreta a ejercer el gasto público, de manera que aún y cuando en este ordenamiento legal están previstas estructuras y órganos de coordinación, como el Consejo Nacional de Armonización Contable, en los que participarán el Gobierno Federal y el Gobierno de las Entidades Federativas, para emitir el marco conceptual, los postulados básicos, el plan de cuentas y los elementos mínimos que deben contener los manuales de contabilidad gubernamental junto con los reclasificadores de catálogos de cuentas, destinados al Sector Paraestatal, la aplicación en el futuro de este acervo de instrumentos, que a su vez, supondrán requerimientos de información, generación de ésta en materia de finanzas públicas, serán un ámbito extenso en el que la actividad de los agentes gubernamentales, será motivo también, de fiscalización y por ende de control de sus actos. (Arts. 6, 7, 8 y 9 de la Ley)

Este ordenamiento legal también crea el sistema de contabilidad gubernamental, a partir del conjunto de registros, procedimientos, criterios e informes, estructurados sobre la base de principios técnicos comunes, destinados a captar, valuar, registrar, clasificar, informar e interpretar las transacciones, transformaciones y eventos que derivados de la actividad económica modifican la situación patrimonial del Gobierno y de las finanzas públicas. (Arts. 16 y 18)

Se establece en este mismo orden de ideas, que cada ente público será **responsable** de su contabilidad, de la operación del sistema; así como del cumplimiento de lo dispuesto por esta Ley y de las decisiones que emita

el Consejo Nacional de Armonización Contable. (Art. 17)

La Prensa ha reseñado también bajo el título de **Cuenta pública con calidad contable**, la entrada en vigor de la Ley que comentamos, poniendo de relieve “con esta nueva ley se logrará pasar de una contabilidad eminentemente de ingresos y egresos (flujo de efectivo) a una que reconozca las operaciones con “base en devengado”, que implica el reconocimiento contable de los efectos derivados de las transacciones, independientemente de la fecha en que se consideren realizadas para los fines contables. Esto es considerar depreciaciones, amortizaciones, reconocimientos de pasivos, etcétera, así como el registro de activos fijos y diferidos”. “Como logro adicional, se puede apuntar que la información contable mantenga estricta congruencia con la información presupuestaria, coadyuvando, de esta manera, a la programación con base en resultados, así como a la evaluación y a la rendición de cuentas.”⁹

A este respecto es que conviene remarcar que la Ley en lo relacionado con las sanciones, determine en su artículo 56 que los actos u omisiones que impliquen el incumplimiento a los preceptos establecidos en la presente Ley y demás disposiciones aplicables en la materia, **serán sancionados de conformidad con lo previsto en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos; las leyes equivalentes de las Entidades Federativas y las demás disposiciones aplicables, en términos del Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de las constituciones de los Estados y del Estatuto Orgánico del Distrito Federal.**

⁹ Del IMEF para EL FINANCIERO. Daniel Ledesma. Sección OPINIÓN, 23 de febrero de 2009.

Las responsabilidades administrativas se fincarán en primer término, a quienes directamente hayan ejecutado los actos o incurran en las omisiones que las originaron y, subsidiariamente a los que por la naturaleza de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen dolo, culpa o negligencia por parte de los mismos.

Como ha sido una de las materias de competencia material del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa desde el siglo pasado, la materia de responsabilidades de los servidores públicos al servicio de las Instituciones Públicas Federales, es evidente que la misma se nutrirá con un campo novedoso de control de la actividad de éstos, cuando realicen registros contables y cumplan con obligaciones en esta materia. Así es como la política legislativa entratándose de esta competencia, optó como lo hizo en su momento, para atribuir a los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, conocer de estas responsabilidades y para no dejar lugar a dudas, desde la reforma constitucional, como ya se señaló, esta materia de contabilidad gubernamental.

Los artículos transitorios del nuevo ordenamiento legal, prevén dada la envergadura que en un régimen federalista como el del Estado mexicano y particularmente el artículo cuarto, establece las fechas futuras durante las cuales se realizara la armonización de los sistemas contables de los Poderes de la Unión y de las Entidades Federativas.

El artículo quinto transitorio, por su parte se refiere a la fecha en que los ayuntamientos elaboraran sus cuentas públicas. En ambas disposiciones la fecha límite será el 31 de diciembre de 2012.

III.- Conclusiones

La competencia administrativa que se ha conferido al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el Siglo XXI paralelamente ha reflejado las nuevas atribuciones que el legislador ha conferido

a los órganos de control presupuestal en las tareas de la Administración Pública Federal y en un continuo fortalecimiento del control a cargo de la Cámara de Diputados sobre el ejercicio de los recursos del Presupuesto de Egresos de la Federación.

La especialización del órgano jurisdiccional, en el conocimiento de controversias, que se suscitan en regímenes jurídicos de diversa naturaleza y complejas relaciones entre las partes, que contienden en el juicio, constituyen un reto para la evolución del ejercicio de la función jurisdiccional, que en su seno registrará incursiones en nuevos actos de control que influirá también en el control de su legalidad.