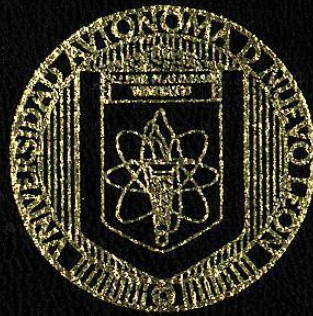


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO



PROBLEMATICA EN LA INTERPRETACION DE LOS
PRECEPTOS LEGALES QUE DETERMINAN EL
SENTIDO DE LAS SENTENCIAS EN JUICIOS
DE NULIDAD QUE GENERAN INDEFENSION

T E S I S

PRESENTADA POR
BENITO MARQUEZ VAZQUEZ

COMO REQUISITO PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO FISCAL

SAN NICOLAS DE LOS GARZA, N. L.,
A 15 DE ENERO DE 2004

T M

K 1

F D Y C

2 0 0 4

. M 3



1020149842

988015

TM
K1
FDYC
2004
.H3

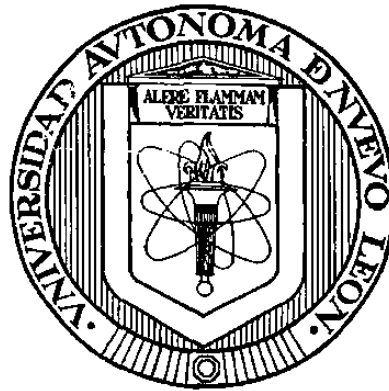


FONDO
TESIS

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO



PROBLEMÁTICA EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES
QUE DETERMINAN EL SENTIDO DE LAS SENTENCIAS EN JUICIOS DE
NULIDAD QUE GENERAN INDEFENSIÓN

Tesis presentada por

Berito Márquez Vázquez

Como requisito para obtener el grado de

MAESTRO EN DERECHO FISCAL

San Nicolás de los Garza, N. L. a 15 de enero de 2004

RESUMEN

Benito Márquez Vázquez

Fecha de graduación: enero de 2004

Universidad Autónoma de Nuevo León

Facultad de Derecho y Criminología

Título de estudio: PROBLEMÁTICA EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS PRECEPTOS LEGALES QUE DETERMINAN EL SENTIDO DE LAS SENTENCIAS EN JUICIOS DE NULIDAD QUE GENERAN INDEFENSIÓN

Número de páginas: 96

Candidato para el grado de Maestro en Derecho Fiscal.

Área de estudio: Derecho Fiscal

Planteamiento del problema y método de estudio:

Cuando un particular somete a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa una controversia de tipo administrativo o fiscal ordinariamente lo hace pretendiendo conseguir su nulidad, o lo que coloquialmente se le conoce como nulidad lisa y llana, cuyos efectos son definitivos en la resolución o acto en controversia; sin embargo, muchas de las veces dicho particular y sus abogados expertos en la materia fiscal, deben investigar, o previamente conocer, el criterio del magistrado instructor o, inclusive, el criterio de los tres magistrados que conforman la Sala en la que debe ser litigado el asunto a fin de tener una idea más o menos cercana de lo que podrán obtener con el planteamiento de sus agravios, pues la consecución de una nulidad lisa y llana, una nulidad para efectos o, inclusive, una validez que sea contraria a sus intereses, depende en buena medida del criterio del juzgador ante quien se somete la demanda en juicio.

Para abordar esta problemática se estimó necesaria una breve referencia de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, del objeto de su creación y sus facultades como tribunal de legalidad, además de la explicación de conceptos como la nulidad en el derecho civil y el fiscal así como sus efectos en una y otra materia; el concepto de facultades discrecionales y el desarrollo histórico de los preceptos en que se centra el estudio de este tema circunscrito para luego abordar de lleno la problemática que es el centro de atención del presente trabajo. En este sentido, el método aplicado en el particular es el inductivo para obtener como resultado el análisis en distintas circunstancias en que es insegura la postura que puede adoptar el juzgador en turno, según su libre apreciación de lo que debe interpretarse en los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, concluyéndose finalmente que dichos preceptos deben ser interpretados integralmente dentro del contexto de las demás disposiciones que regulan el sentido que debe otorgárseles a las sentencias según se acredite un argumento determinado de ilegalidad.

ÍNDICE DE CONTENIDO

	Página
CAPITULO I.- ANTECEDENTES HISTORICOS	
1.1.- Historia de la creación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	01
CAPITULO II.- NOCIONES GENERALES SOBRE EL CONCEPTO DE SENTENCIA:	
2.1.- Definición de sentencia.	09
2.2.- Naturaleza jurídica de la sentencia.	11
2.3.- Requisitos formales y materiales de la sentencia.	13
2.3.1.- La estructura de la sentencia.	13
2.3.2.- Requisitos materiales y de fondo.	14
2.4.- Clasificación de las sentencias.	14
2.5.- El objeto de la sentencia.	15
	17
CAPÍTULO III LAS SENTENCIAS QUE EMITE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. DESARROLLO DOCTRINAL E HISTÓRICO.	
3.1.- Sentencias declarativas o de condena.	18
3.2.- Del contencioso administrativo de anulación y de plena jurisdicción: del contencioso objetivo y subjetivo.	21
3.3.- Desarrollo histórico de los preceptos relacionados con las sentencias que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	26
CAPÍTULO IV.- ESTUDIO DEL CONCEPTO DE NULIDAD EN EL DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO Y, LAS FACULTADES REGLADAS Y LAS DISCRECIONALES DE LA AUTORIDAD.	
4.1.- Inexistencia y nulidad en el derecho civil.	30
4.1.1.-Inexistencia	30
4.1.2.- Nulidad	32
4.1.3.- Causas que originan la inexistencia y la nulidad de los actos jurídicos en el derecho civil.	34
4.2.- La nulidad en el derecho fiscal y administrativo.	38
4.2.1.- Nulidad lisa y llana.	39

4.2.2.- Alcance de la nulidad lisa y llana	43
4.2.3.- La nulidad para efectos.	44
4.3.- Comparación entre las nulidades absoluta y relativa en materia civil y la nulidad lisa y llana en materia fiscal y administrativa.	45
4.4.- Facultades discrecionales y facultades regladas de la autoridad.	46
CAPITULO V.- PROBLEMÁTICA POR EL SENTIDO DE LAS SENTENCIAS CUANDO SE PROPONE UN ARGUMENTO FUNDADO DE AUSENCIA DE FUNDAMENTO Y MOTIVO O POR VIOLACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.	
5.1.- El problema de interpretar	49
5.2.- Violaciones de procedimiento y ausencia de fundamento o motivo, equivale a dejar de aplicar la disposición debida.	52
5.2.1.- Violaciones de procedimiento	53
5.2.2.- Ausencia de fundamento o motivo	55
5.3.- Al encontrarse fundado un agravio por violación legal al inicio de un procedimiento, ¿da lugar a una nulidad lisa y llana o a una nulidad para efectos?	63
5.4.- Alcance de una nulidad lisa y llana respecto de un acto del procedimiento administrativo de ejecución. Caso de la carencia de motivo y fundamento por no existir oficio liquidatorio en una autodeterminación.	72
5.5.- Indebida fundamentación y motivación ó contravención de disposiciones aplicadas y los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron de manera distinta.	76
5.6.- Negativa ficta.	81
5.6.1.- Supuesto en que la autoridad concede lo peticionado o resuelve favorablemente la instancia de la demandante de negativa ficta.	82
5.6.2.- Cuando la autoridad demandada es omisa en contestar la demanda de negativa y ficta y, por ende, en acreditar el motivo y fundamento de la resolución negativa respectiva.	83
5.6.2.1.- Debe anularse, para el efecto de estimar procedente la petición o debe resolverse en sentido favorable la instancia, por la falta de acreditamiento en el juicio del motivo y fundamento de la resolución negativa ficta.	83
5.6.2.2.- Sólo debe anularse la resolución negativa ficta para el efecto de que sea resuelta la instancia, o petición, del particular en el plazo legal de cumplimiento de sentencia, previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.	86
5.6.3.- La demandante es omisa en presentar su ampliación de demanda a fin de hacer valer sus argumentos contra el motivo y fundamento de la negativa ficta, luego de la contestación de la demanda por la autoridad en que se le dan a conocer tales elementos.	87
VI.- PROPUESTA DE REFORMA	90
VII.- CONCLUSIONES	95

INTRODUCCIÓN

La interpretación aislada de los preceptos que establecen las causales de nulidad y su aplicación a casos concretos ha desencadenado una serie de irregularidades en cuanto al sentido de las sentencias que se emiten en los juicios contenciosos administrativos en tanto que en casos similares, en que se impugnan idénticas resoluciones, con los mismos agravios y medios de convicción, se emiten distintos sentidos de sentencias, acorde al criterio del juzgador en turno. Lo siguiente sólo es un ejemplo de ello:

Si la sentencia es de nulidad por un vicio de procedimiento, pero tal vicio fue cometido en el ejercicio de una facultad discrecional (una visita domiciliaria) la sentencia debe ser de nulidad (lisa y llana) por la ilegalidad del procedimiento, según el pensamiento de algunos magistrados, y no puede ser para efectos, ya que no se le debe ordenar a la autoridad a que reinicie un procedimiento cuando el mismo es producto de sus facultades que son discrecionales, pues está impedido el tribunal para precisarle la forma y términos en que la autoridad debe cumplir; por lo tanto, siendo la resolución un fruto de actos viciados debe declararse su nulidad lisa y llana.

Se apoya el anterior argumento además en que la autoridad siempre contará, en tratándose de facultades discrecionales, con la posibilidad de reiniciarlas nuevamente con la única limitación de lo previsto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación; pues inclusive, durante el tiempo de duración de la controversias dichas facultades fueron suspendidas.

En contra de esta corriente puede citarse que si el mismo vicio de procedimiento se prueba en juicio, pero, de igual manera no se acredita que se hayan afectado las defensas del particular y que ello trascienda al sentido de la resolución en controversia, tal y como se prevé como causal de nulidad en las

fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación del Código Fiscal de la Federación, es criterio de otros magistrados que ello impedirá declarar una nulidad, pues no se trata de una causal de incompetencia o de las previstas por la fracción IV del artículo 238 que implique declarar su nulidad lisa y llana y, con base en lo antes señalado, tampoco se adecúa a alguno de los supuestos previstos para declarar su nulidad para efectos, por lo que la sentencia debe ser de validez, ya que, independientemente de lo fundado del agravio de forma, el mismo resulta insuficiente para declarar la nulidad de la resolución en controversia si no la parte demandante “*se queda corta*” y no acredita que dicha ilegalidad afectó sus defensas y ello trascendió al sentido de la resolución en controversia.

Una tercer postura de interpretación del sentido de la sentencia que debe recaer al caso, apoyada recientemente por diversas jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consiste en que, partiendo de la idea que se acreditó en el juicio la comisión de un vicio de procedimiento, ello se ubica en la causal de nulidad prevista por la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, por lo que debe ser declarada su nulidad; pero existiendo el antecedente que dicha violación se cometió en el ejercicio de las facultades de comprobación que son discrecionales para la autoridad, luego ello impedirá el poder determinar los efectos para los cuales se declara la nulidad de la resolución impugnada, por lo que se introduce la frase: “*sin que con ello se obligue ni se impida a la autoridad a reiniciar sus facultades de comprobación a partir del momento en que fue cometida la violación, por tratarse del ejercicio de sus facultades discrecionales*”. En este tipo de sentencia, la Corte hace una interpretación del último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación y propone dicho párrafo como fundamento de este tipo de sentencia, la cual; sin ser una nulidad para efectos, ni una nulidad lisa y llana, en los términos en que se prevén por las fracciones II y III del artículo 239, también anulan la resolución en controversia.

En virtud de lo anterior es que se considera que existe incertidumbre y falta de seguridad en los particulares al no poder determinar si por una ilegalidad o vicio de procedimiento o de forma efectivamente cometido y hecho valer, ello será suficiente para que sea declarada la nulidad lisa y llana, una validez o una nulidad para efectos. Durante el desarrollo del presente tema se tratará de plantear dicha problemática infiltrándose la solución propuesta por el suscrito, en tanto que las normas que regulan el sentido de las sentencias sea interpretado de manera sistemática e integral y no aislada.

CAPITULO I.- ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1.- Historia de la creación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En la época colonial se presentaron los primeros indicios de un sistema jurisdiccional regulador de los actos de la Administración Pública en México. Así, las Leyes de Indias, facultaban a los administrados que se sentían lesionados por una decisión del Virrey o Gobernador, para apelar ante las Audiencias Reales de Indias; y con respecto de resoluciones en materia fiscal pronunciadas por los Gobernadores, Corregidores y Alcaldes, pasaban en primer grado de apelación a la Audiencia de Cancillería Real de la Gran Ciudad de Tenochtitlan; dichos organismos en sus comienzos fueron de naturaleza administrativa y judicial y a raíz del Virreinato limitaron su actividad al ámbito jurisdiccional, adquiriendo la categoría de Tribunales Colegiados de Apelación y de Súplica.

Con la creación de nuestra primera Carta Magna (1824) y el establecimiento de la división de poderes, se limita el ámbito de competencia de los mismos al conocimiento de sus respectivas materias, sin rebasar la esfera de los otros dos; sin embargo, en dicha Constitución se establece, aunque de manera indirecta, una excepción a la regla, al establecer en su artículo 137, fracciones I y II, que la Corte Suprema de Justicia sería competente para conocer de las diferencias de orden contencioso que se susciten entre el Estado y los particulares en lo relativo a las pretensiones de tierras bajo concesiones de diversos Estados y en lo que respecta a disputas que se originen con motivo de contratos o negociaciones celebradas por el Gobierno Supremo y sus Agentes.

En fecha 25 de mayo de 1853 se expidió por vez primera una reglamentación para las controversias que se suscitaban entre la Administración y

los particulares, siendo ésta la "Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo" y en la cual se señalaba de manera precisa la separación de las Autoridades Administrativas de lo Judicial, al afirmar que nadie podría demandar al Gobierno, los Estados o Demarcaciones, Ayuntamientos etc., sin que se hubiera presentado previamente a la Administración, el objeto y motivo de su demanda.

Cabe destacarse, que no obstante lo anterior, las constituciones de 1857 y 1917 restablecen de nueva cuenta, el Sistema Judicial de lo Contencioso Administrativo y en las cuales, se mantenía el criterio de la estricta intervención judicial para revisar los actos ilegales de la Administración Pública.

Por otra parte, el 31 de Agosto de 1936, se publica en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Justicia Fiscal, misma que representaba el primer paso para crear en México Tribunales Administrativos dotados de plena autoridad; de esta ley nace el Tribunal Fiscal de la Federación el cual entra en funciones el primero de enero de 1937.

Al crearse el Tribunal Fiscal de la Federación y establecer las normas que regirían su funcionamiento, la Ley de Justicia Fiscal señaló en su Exposición de Motivos, como principales rasgos característicos del proceso, los siguientes:

1º.- Dicho Tribunal constituye un juicio y no un recurso, ya que éste supone continuidad dentro de un mismo procedimiento, en tanto que con la instancia ante el Tribunal Fiscal se pasa de la actuación oficiosa de la Administración a la fase contencioso o jurisdiccional.

2º.- El juicio será en todo caso de nulidad, normalmente simples juicios declarativos, aunque en algunos casos llevarán implícita la posibilidad de una condena, como cuando se trata de negativas de devolución de lo pagado indebidamente. Además, el fallo que declara la nulidad indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal. Esto con el objeto de facilitar el cumplimiento del fallo y evitar los inconvenientes que presenta la ejecución de las sentencias de amparo.

Las causas de nulidad de la resolución administrativa son las cuatro que la doctrina clásica del Derecho administrativo ha consagrado y que suponen violaciones de la ley, ya en cuanto a la competencia, o a la forma, o en cuanto a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo.

3º.- El Tribunal Fiscal no está dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. La negativa de las autoridades a obedecer las sentencias del Tribunal deberá combatirse mediante el juicio de amparo.

4º.- La nulidad se pronunciará siempre respecto de alguna resolución, ya sea expresa, o bien tácita, en el caso del silencio de las autoridades.

5º.- A fin de lograr una pronta y eficaz justicia, el procedimiento es oral, lo que implica los siguientes principios:

a) el predominio de la palabra, aunque reconociendo la doble función de la escritura como de documentación y de preparación de la contienda.

b) el contacto inmediato de los jueces con las partes y con los elementos de convicción.

c) la identidad física de las personas de los jueces durante el proceso, es decir que los magistrados que tramitaron el juicio, sean los mismos que lo fallen.

d) la inapelabilidad de las resoluciones interlocutorias.

e) la concentración del procedimiento, estableciendo una sola audiencia, salvo los casos excepcionales de acumulación y de nulidad de actuaciones.”

La Ley de Justicia Fiscal tuvo una corta vigencia, ya que el 30 de diciembre de 1938 se promulgó el primer Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1º de enero de 1939 y que recogió en su título cuarto las disposiciones de esa ley, así como los lineamientos del juicio de nulidad, con algunas modificaciones.

Cabe destacarse que dicho ordenamiento legal durante el transcurso del tiempo ha sufrido un sin fin de modificaciones que van desde la ampliación de los términos legales en cada una de las etapas procesales, hasta cuestiones de procedimiento y que hoy en la actualidad se ven reflejadas en lo que hoy conforma el actual Código Fiscal de la Federación.

Como una manera de dar una visión más clara de lo que fueron los motivos principales de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, se estima conveniente transcribir los argumentos sostenidos en una Mesa Redonda celebrada en el año de 1983 televisada sobre el patrocinio de la Universidad Autónoma de México y la Fundación Cultural Televisa, y en la cual intervinieron los CC. ALFONSO CORTINA GUTIERREZ Y ANTONIO CARRILLO FLORES, personas que formaron parte de los fundadores del citado Órgano y en la que el primero de ellos señaló lo siguiente:

"Se originó el Tribunal Fiscal cuando era Secretario de Hacienda y Crédito Público el Lic. Narciso Bassols. El Maestro Bassols fue Secretario de Hacienda de diciembre de 1934 a junio de 1935, y yo tuve el honor de ser su Secretario Particular. En esa época Antonio Carrillo Flores era Jefe del Departamento Jurídico; por la proximidad y el contacto íntimo que teníamos con el Secretario Bassols, nos surgió la idea de proponerle el estudio de un nuevo Tribunal que tuviera como objeto resolver las contiendas entre particulares y la administración pública en materia exclusivamente tributaria; le sugerimos al Maestro Bassols la creación de este Tribunal y para ese efecto él designó una comisión de tres personas, el Jefe del Consultivo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Antonio Carrillo Flores, Manuel Sánchez Cuén, que también tenía un puesto importante en la Secretaría de Hacienda y yo.

A mediados de junio de 1935, como sabe muy bien la gente de mi generación, afloró el conflicto político entre el General Elías Calles y el Presidente Lázaro Cárdenas, conflicto que determinó la renuncia del Maestro Narciso Bassols como Secretario de Hacienda. Se designó para sustituirlo a otro brillante jurista, el maestro Bassols lo era. El sustituto fue Don Eduardo Suárez, con quien Antonio Carrillo Flores tuvo un contacto muy estrecho. Le explicamos la idea de crear este Tribunal. Eduardo Suárez era un excelente abogado e inmediatamente captó la idea que se le propuso. Estudiamos el problema con profundidad Manuel Sánchez Cuén, Antonio Carrillo Flores y yo. En 1936 ya teníamos un proyecto listo para que si el Presidente Cárdenas lo aprobaba, se promulgara la Ley.

Realmente el Tribunal tuvo un origen claramente francés; la inspiración de este órgano de jurisdicción administrativa es esencialmente de origen francés, pero había que respetar la estructura constitucional de México. Se estudió el desarrollo en Francia del contencioso administrativo. Estuvimos muy influenciados por este sistema de jurisdicción administrativa, aún cuando naturalmente no fue adoptado literalmente ni copiado a la letra, sino ajustado a la organización constitucional de nuestro país y ajustado también a las realidades prácticas.

El 26 de agosto de 1936, se promulgó la Ley de Justicia Fiscal y entró en vigor esta Ley el dos de enero de 1937. El Lic. Carrillo Flores, el Lic. Sánchez Cuén y yo, es decir, las personas que preparamos la iniciativa de Ley, fuimos Magistrados fundadores. Yo por poco tiempo porque desde fines de 1936 tenía otra comisión oficial, y al terminar ésta trabajé en el Tribunal desde mayo de 1937 hasta el último de noviembre de ese año, cuando fui designado Director de Ingresos por Don Eduardo Suárez.

El Tribunal Fiscal fue obra de esa Comisión y no sería yo justo si no dijera que fue relevante la intervención de Antonio Carrillo Flores. Tiene una muy buena Exposición de Motivos que fue redactada por él.

El principal problema que se planteó, fue el de la constitucionalidad de este Tribunal, pero el Maestro Suárez estaba convencido de su legitimidad y la defendió a pesar de que hubo muy importantes juristas que objetaban desde este importante aspecto la creación de ese órgano jurisdiccional. En un principio no había confianza ni desconfianza; le pasaba lo que a un niño recién nacido; no se puede saber cómo se va a desarrollar, simplemente era un hecho y más allá de la crítica constitucional creo que la reacción fue de indiferencia".

Sobre el mismo tema nos dice Don Antonio Carrillo Flores lo siguiente:

"El problema de constitucionalidad se planteaba porque la tradición liberal mexicana, no la conservadora, y aquí yo querría personalizar en figuras del siglo pasado, las figuras respectivas de Don Ignacio Vallarta y Don Teodosio Lares, político equivocado, sirvió a Santa Anna y a Maximiliano, pero un eminente conocedor de derecho administrativo de su tiempo. La situación dialéctica entre el sistema americano por el cual luchaba Vallarta y el sistema francés lo expuso Teodosio Lares en un excelente ciclo de conferencias que dictó en el Museo de Letrán.

La Ley de lo Contencioso Administrativo de Teodosio Lares se promulgó durante el régimen de Santa Anna. En teoría el derecho y la política nada tienen que ver, pero la política en todas partes mete su cola. Aún don Ignacio Luis Vallarta, sería injusto decir que solamente por razones políticas, pero sí en parte por ellas; en la célebre ejecutoria en que se decidió que era inconstitucional que el Ayuntamiento de México declarara caduca una concesión, porque esto era una contienda entre un particular y la administración dice: "Es cierto que se dictó en la época una ley pero esa es una herencia de la dictadura Santa Annista".

Tal vez por este antecedente, tal vez porque efectivamente nuestra estructura constitucional del año de 1924, está construida, no copiada, bajo una fuerte inspiración norteamericana; se aceptó que las contiendas entre los particulares y el estado, y específicamente con la administración, se llevaran al Poder Judicial de la Federación, aun cuando esto no fue claro en los

primeros cuarenta años de la vigencia de la Constitución de 1857, porque su vigencia fue inicialmente teórica; no se sabía cuál sería el camino.

En Estados Unidos la Constitución se apoyó en un rico bagaje jurisprudencial de tradiciones derivadas de lo que se llama el "Common Law" y que hemos traducido algunos como "Derecho Judicial Consuetudinario", lo que permitió el encauzamiento inmediato de las funciones del poder judicial. Esto en el marco de esos caminos o recursos del derecho del "Common Law".

En México no existía esa tradición, aun cuando en el régimen colonial se encontraba en el Tribunal Superior de Hacienda. Pero en fin, no se había, al entrar realmente en vigor la Constitución de 1857, no se había delineado aún un camino de defensa de los derechos individuales. No existía el juicio de amparo; nace en el Acta de Reforma todavía en una forma embrionaria. Hay un proyecto de Ley de Amparo de otro jurista notable del tiempo, Urbano Fonseca que tiene la previsión de decir, "Los negocios contenciosos administrativos se regirán por una ley especial". El proyecto de Urbano Fonseca no tomó cuerpo; el juicio de amparo nace en las primeras leyes, las de Juárez del año de 1861, y no se identificaba entonces como una categoría especial el contencioso administrativo, que entra dentro de todas las posibles controversias del particular y del Estado.

Hasta el año de 1936 en que se dicta la Ley de Justicia Fiscal los procedimientos de oposición estaban definidos en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación; la gente de la generación de Alfonso y mía todavía manejó la última Ley Porfirista de la Tesorería de 1910, que hablaba del Juicio Sumario de Oposición. El Juicio Sumario de Oposición se conservó en una ley posterior de 1932. Pero en realidad ese juicio sumario se olvidó, cayó en desuso, porque la Suprema Corte hasta el año de 1929, sostuvo el criterio de que un particular podía impugnar un acto de autoridad directamente por medio del juicio de amparo independientemente de que hubiera otros recursos para atacar esta decisión, y el juicio administrativo, a pesar de todas sus vicisitudes, siempre ha conservado la virtud de ser un juicio sencillo, rápido: una demanda, una sola audiencia; hay una concentración del procedimiento; existe una suspensión, la cual es muy importante y los particulares se acostumbraron a ese sistema; sobre todo el foro, porque estamos hablando de cuestiones que manejan los abogados en interés de sus clientes. Se acostumbraron los abogados a que el juicio de amparo les diese las defensas que ellos necesitaban y que eran muy eficaces, porque en las sentencias de este juicio si una autoridad no cumple con una sentencia y reincide, la Suprema Corte puede llegar hasta destituir a la autoridad que no cumpla la sentencia. Esto no es teórico, a mí me tocó siendo Jefe del Consultivo de Hacienda, como mencionó Alfonso Cortina; intervenir en la defensa ante la Corte que quería destituir nada menos que a don Eduardo Suárez, porque no se había cumplido una sentencia de amparo y ya estaba el asunto en el Pleno; era Presidente don Salvador Urbina, y llegamos aún a discutir con él si procedería la destitución directa del Ministro Suárez o su consignación al Gran Jurado de la Cámara de Diputados.

En el año de 1929 ocurre un cambio trascendental en esta materia: la Suprema Corte con motivo de los juicios agrarios, desentierra otro artículo

muy olvidado, el Artículo décimo de la Ley Agraria de Luis Cabrera que prevenía que tratándose de dotaciones de tierras los particulares inconformes tienen un año para reclamar ante la Justicia Federal esas decisiones. No vale la pena discutir si la Corte tuvo o no razón, lo cierto es que estableció la jurisprudencia de que en todos los amparos en materia agraria primero y luego en todas las materias debía, como se dice en términos técnicos "sobreserse", sin entrar al fondo del asunto cuando el particular tenía a su disposición otro recurso diferente para impugnar las decisiones administrativas. Tuvieron los abogados que desempolvar ese viejo juicio de oposición en materia fiscal, que existía por lo menos desde 1910, y se encontró que era un juicio inconveniente, tanto para los particulares como, por qué negarlo, también para el Estado. ¿Por qué era malo? Y en esto Alfonso y yo vivimos experiencias comunes. Para hacer el proyecto de ley, estudiamos, y estudiamos mucho, éramos jóvenes enamorados de nuestra profesión. El juicio sumario de oposición se planteaba por un particular; obtenía del Juez de Distrito la suspensión del juicio fiscal y notificaba el Agente del Ministerio Público. Yo fui Agente del Ministerio Público de modo que lo que estoy contando, no es una historia leída, es vivida; el Agente del Ministerio Público tenía tres días para contestar una demanda de la cual no tenía el menor antecedente; todos los antecedentes estaban en la Secretaría de Hacienda y los que teníamos gusto o afición por esos casos íbamos a la Secretaría de Hacienda; yo fui varias veces a ver a Alfonso Cortina y allí buscábamos en los expedientes cómo elaborar una respuesta, porque la mayoría de los Agentes del Ministerio Público se limitaban a decir en una página: "niego la demanda". No estoy levantando falsos. Además casi todos, o todos ya están muertos, y no podría yo calumniarlos. Así era como se actuaba, y esos expedientes, cuando llegaba la negativa del Ministerio Público, iban a un cajón del juez del Juzgado de Distrito y allí dormían por años con perjuicio para las dos partes: del Estado porque no recibía los ingresos y del particular porque quedaba en la incertidumbre, y además tenía que pagar fianzas o cauciones.

Al llegar a Hacienda yo venía del Ministerio Público y Alfonso tenía la experiencia de trabajar varios años allí, le planteamos el proyecto a Don Narciso Bassols. Bassols que era un abogado muy brillante integró la Comisión con Manuel Sánchez Cuén, Alfonso Cortina y yo. Trabajábamos de seis a ocho meses en la elaboración del proyecto. Es cierto que tuvo mucha inspiración en el Consejo de Estado Francés, uno de los Tribunales Administrativos de mayor jerarquía en el mundo, pero también se aprovechó la experiencia del juicio de amparo mexicano, que es, como tantas cosas nuestras, una obra de mestizaje, de la tradición mexicana del amparo y de las doctrinas europeas sobre lo contencioso.

Ahora bien, ¿Por qué no era inconstitucional a nuestro juicio el Tribunal Fiscal? y así lo decimos en la Ley. La Suprema Corte había declarado en 1929, que no se puede ir al amparo si hay un recurso. Consecuentemente podía establecerse un recurso, pero no había perjuicio para nadie que este recurso, en lugar de que se tramitara ante la misma autoridad que conocía del asunto, la que obviamente debía tener ya un juicio formado, pudiera llevarse ante un órgano independiente, siempre que la última palabra la dijera la Suprema Corte o los Tribunales Federales a través del juicio de amparo. Hubo las dudas derivadas de las tesis de Vallarta, de la tradición mexicana y

de una opinión adversa que dio el Procurador General de la República, Don Silvestre Guerrero, y que detuvo por varios meses la promulgación de la Ley. Por eso es que, aún cuando a la salida de Bassols, en junio de 1935, y la entrada de Suárez, pudimos entregar a éste un proyecto. Suárez, ante la opinión adversa del Procurador meditó mucho tiempo antes de finalmente convencerse para crear un juicio ante un Tribunal Administrativo. No llegó a plantearse ante la Suprema Corte el problema de inconstitucionalidad; se planteó en la doctrina, incluso en las primeras ediciones de Gabino Fraga hay varios párrafos en que él sigue expresando la duda de si un órgano de jurisdicción administrativa es compatible con nuestra tradición. Hubo varias tesis profesionales y el problema, que nunca pasó de una duda académica vino a resolverse con las reformas constitucionales de 1945".

En fin de lo ya transcrito tenemos que dicho Tribunal fue creado a conciencia y ante la necesidad imperante de contar en nuestro sistema de Gobierno con un órgano jurisdiccional autónomo, capaz dirimir controversias de carácter administrativo; así como una forma de proporcionar una justicia más pronta y ajustada a Derecho.

CAPITULO II.- NOCIONES GENERALES SOBRE EL CONCEPTO DE SENTENCIA:

Estas consideraciones, deberá tener en cuenta el órgano juzgador, una vez que ha llegado el momento establecido también en ley, para que emita una resolución que ponga fin al juicio. Desde las siete partidas se ha señalado, y esto es un legado precisamente de esta institución (las siete partidas), que la sentencia es la decisión legítima del juez sobre la causa controvertida en el Tribunal. Scrich, comentando esta definición, ha dicho que la palabra "sentencia" proviene del vocablo latino *se entiendo*, que precisamente da idea de que se trata de reflejar en un momento determinado y concreto lo que siente el juez, derivado de todos los factores y circunstancias que resultan del procedimiento.

En el presente capítulo, se estima necesario realizar un pequeño análisis de lo que es una sentencia, para ese efecto, en este inciso realizaremos el estudio de su concepto, de su naturaleza jurídica, de sus requisitos formales y materiales, de su clasificación y de su objeto.

2.1.- Definición de Sentencia.

Con relación a la definición del concepto sentencia, Joaquín Cervantes Montenegro hace una narrativa de distintos autores sobre el particular misma que se expone a continuación¹:

Las Siete Partidas nos legaron la siguiente definición:

La decisión legítima del juez sobre la causa controvertida en su tribunal". (Ley 1ª., tít. 22, part. 3ª.) Escriche comenta la definición y dice que se llama así

¹ CERVANTES MONTENEGRO, Joaquín: El Cumplimiento de las Sentencias que Emite el Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos, volumen X. México 1988. p. 109.

porque la palabra sentencia procede del vocablo latino sintiendo, ya que el juez declara lo que siente, según lo que resulta del proceso.

La sentencia para Manresa y Navarro,

es el acto solemne que pone fin a la contienda judicial, decidiendo sobre las pretensiones que han sido objeto del pleito.

Para Ugo Rocco, la sentencia,

es el acto por el cual el Estado, a través del órgano jurisdiccional destinado a tal fin, al aplicar la norma al caso concreto, declara qué tutela jurídica concede el derecho objetivo a un interés determinado.

Chiovenda la define como:

la resolución del juez que, acogiendo o rechazando la demanda, afirma la existencia o la inexistencia de una voluntad concreta de la ley, que garantiza un bien, o lo que es igual, respectivamente, la inexistencia o existencia de la voluntad de la ley deducida en juicio.

Para Jaime Guasp,

sentencia es el acto del órgano jurisdiccional en que éste emite su opinión sobre la conformidad o disconformidad de la pretensión de la parte con el derecho objetivo y en consecuencia, actúa o se niega a actuar dicha pretensión.

Para el maestro Eduardo Pallares,

la sentencia es el acto jurisdiccional por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principales materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso.

El maestro Becerra Bautista, define a la sentencia como,

la resolución del órgano jurisdiccional que dirime, con fuerza vinculativa, una controversia entre partes.

El maestro Humberto Briseño Sierra nos dice que,

la sentencia es el acto del juzgador que tiene la mayor trascendencia, no sólo porque se va hacia el extremo del proceso, sino porque recoge de éste los actos de eficacia y eficiencia, para dejar resuelto el litigio". Además que es "la resolución de un tercero imparcial sobre un debate formado precisamente entre partes interesadas", y que "en lo administrativo, el debate se sustenta sobre un desacuerdo por la aplicación de una regla de derecho administrativo.

Como podemos observar, hay conformidad entre los juristas, en que la sentencia es un acto jurisdiccional por medio del cual el juez decide la cuestión principal ventilada en el juicio o algunas de carácter material o procesal que hayan surgido durante la tramitación del mismo.

2.2.- Naturaleza Jurídica de la Sentencia.

Podemos señalar que la naturaleza jurídica de la sentencia es el acto mediante el cual un órgano jurisdiccional resuelve una controversia, una vez terminada la actividad de las partes dentro del proceso; es decir, que después de plantear las partes al tribunal los puntos sobre los que versa su controversia, se acreditan los hechos con las pruebas que se consideren y de demostrarle la aplicabilidad de la norma abstracta por ellos invocada al caso concreto; han agotado su actividad, las partes han satisfecho las actividades que son necesarias para la conservación del fin que persiguen o sea la prestación de la actividad jurisdiccional, para que el Estado declare los intereses protegidos por el derecho objetivo. Surge entonces la obligación para el Estado de realizar el acto en que concentra su función jurisdiccional: La sentencia.

Por lo cual, la sentencia en general, es la resolución del órgano jurisdiccional que dirime, con fuerza vinculativa, una controversia entre partes.

El carácter de la sentencia, proviene de su naturaleza jurídica misma, es decir, que una sentencia es definitiva, una vez que el tribunal la dicta, pues la posibilidad de modificarla proviene de un elemento externo: su impugnabilidad.

Por otra parte la sentencia ha sido estudiada por Couture como hecho, como acto y como documento. Como hecho, la sentencia es un hecho humano, un objeto jurídico nuevo, no existente antes de su realización.

Como acto, resulta emanado de los agentes que deciden la causa o puntos sometidos a su conocimiento; el maestro Eduardo Pallares² considera que esta separación, constituye una sutileza sin trascendencia, “pues el acto es al mismo tiempo hecho jurídico, en forma tal, que no es posible dividirlo sin desnaturalizarlo”.

Podemos decir que es la actividad mental del juez que va aislando los conceptos y las situaciones, que va discriminando entre los argumentos y las pruebas, es lo que se considera la génesis lógica de la sentencia.

Es el juicio lógico con valor jurídico; ya que en la sentencia, el juzgador mediante ese juicio lógico elige entre las tesis de las partes, que naturalmente, están en oposición, dado que sus pretensiones son diversas.

También se dice que es el acto en que se emite un juicio sobre la conformidad o no de la pretensión con el derecho objetivo. En el proceso fiscal es de fundamental importancia ese derecho objetivo, sin el cual no es posible ni el acertamiento de la autoridad administrativa, ni la competencia del Tribunal Fiscal.

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

2.3.- Requisitos Formales y Materiales de la Sentencia.

² PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, novena edición, México 1976, p. 721

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

2.3.1.- La estructura de la sentencia.

Ésta se compone de cuatro espacios definidos a continuación:

1º.- El Preámbulo o identificación.- En él deben vaciarse todos aquellos datos que sirvan para identificar plenamente al asunto.

2º.- Resultados o Narración.- Son las consideraciones de tipo histórico descriptivo en las cuales se relatan los antecedentes del asunto, refiriendo a la posición de cada una de las partes, sus argumentaciones, las pruebas ofrecidas, incidentes o, en otras palabras, es la exposición de los hechos acontecidos durante el procedimiento, la síntesis de los puntos a través de la demanda, contestación, los medios de prueba ofrecidos y desahogados por cada parte, los problemas jurídicos planteados y las incidencias que van a ser materia de la resolución.

3º.- Considerandos.- Se trata de la parte medular de la sentencia, ya que es aquí donde el juez llega a las conclusiones, resultando del análisis y de la confrontación hecha entre las pretensiones del actor y las resistencias del demandado, valiéndose para ello de todas las pruebas vertidas por éstos, la aplicación de la norma abstracta a las situaciones de hecho planteadas por las partes.

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

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

1º.- Congruencia, se refiere a la relación o correspondencia que debe existir entre lo aducido por las partes y lo considerado o resuelto por el tribunal.

2º.- Motivación, hace referencia a la obligación que tiene toda autoridad de expresar claramente las razones y fundamentos de su resolución; esto tiene fuerza constitucional al consagrarse así por el artículo 16 al establecer: "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento" lo que consagra el derecho que tiene todo gobernado a que todo acto de autoridad que restrinja su esfera jurídica y económica, tenga que emanar de autoridad competente, y ésta deba fundar y motivar sus actos; esto es, que la autoridad está obligada a expresar los preceptos o principios jurídicos en los que funda su actuación (fundamentación) y los motivos o razonamientos, que la lleven aplicar esos principios jurídicos al caso concreto (motivación).

3º.- Exhaustividad de la sentencia, este requisito es una consecuencia de los anteriores; se refiere a que el juzgador debe resolver respecto de todas las cuestiones planteadas por las partes, y sólo sobre éstas; analizando todos y cada uno de los medios de prueba ofrecidos por éstas.

2.4.- Clasificación de las Sentencias.

Se ha clasificado a las sentencias en declarativas, constitutivas y de condena; a continuación me permito señalar características de cada una, según los autores consultados:

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

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

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

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

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

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

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

Las sentencias de condena se clasifican en tres tipos; de dar, de hacer y de no hacer. Aunque en todas ellas se finca una prestación a cargo del vencido, es en las de dar donde hay una transmisión de bienes, en las de hacer una realización de obra y en las de no hacer una abstención.

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

Con relación a los diferentes tipos de sentencias el maestro Margain Manautou, en su obra "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad" determina las principales diferencias entre la sentencia declarativa y la sentencia de condena, conforme a lo siguiente³:

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

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

c).- La sentencia declarativa afirma un Derecho a la pretensión; la sentencia de condena comprueba un Derecho, además debe ser también satisfecho.

³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio: De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad. Editorial Porrúa, séptima edición. México 1998, p.310

d).- La sentencia declarativa afirma sólo el Derecho, la sentencia de condena afirma que este Derecho debe ser cumplido o satisfecho.

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

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

En conclusión, se habla de sólo tres tipos de sentencia: constitutivas, declarativas y de condena.

2.5.- El Objeto de la Sentencia.

Podría decir que el objeto de la sentencia es dar una interpretación imperativa a las pretensiones en debate, porque si sólo hubiera una pretensión, como en el recurso administrativo, lo que se hace es aplicar el derecho autoritariamente, limitándose a contestar al particular lo que la ley ordena, según lo entienda la autoridad y esté probado ante ella. Interpretar esa resolución de la autoridad administrativa, frente a la pretensión opuesta del particular, es lo que motiva la instauración del proceso fiscal, en el cual el magistrado, tercero imparcial, juzga los dos puntos de vista, y de entre ellos, emite una resolución.

Se trata de un acto imperativo, porque la sentencia no puede quedar a la voluntad de cualquiera de las partes; si ello no fuera así, el tercero imparcial sería un simple mediador, un amigable componedor, un perito o asesor, pero dejaría de ser una autoridad cuya competencia específica es imponer el derecho sobre las partes en contienda; en este aspecto, el objeto de la sentencia es determinar de manera vinculativa u obligatoria cuál de las partes contendientes tiene la razón.

CAPÍTULO III LAS SENTENCIAS QUE EMITE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. DESARROLLO DOCTRINAL E HISTÓRICO

3.1.- Sentencias declarativas o de condena.

En primer término, es importante señalar que si al antes denominado Tribunal Fiscal de la Federación se le han atribuido facultades de anulación o de ilegitimidad. ¿Qué clases de sentencias emiten sus Salas; son declarativas, o son de condena?

Para contestar a la anterior pregunta, es necesario determinar qué se entiende por una sentencia declarativa y qué por una sentencia de condena, situación que ha quedado precisada en el capítulo anterior, por lo que sólo me ocuparé de establecer qué tipo de sentencias es la que emite el tribunal de referencia.

Históricamente, tanto las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, como los Juzgados de Distrito y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, habían reiterado en forma sistemática, que el Tribunal Fiscal de la Federación emitía únicamente sentencias declarativas. A este respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, en tesis ejecutorias 1917-1975, página 501, señaló⁴:

“SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EJECUCIÓN DE. Como las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios de nulidad no son constitutivas de derechos, sino únicamente declarativas, cuando una sala de ese Tribunal pronuncia sentencia

⁴ CERVANTES MONTENEGRO, Joaquín, op. Cit. p. 120

reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación”.

Es importante subrayar que el contenido de la jurisprudencia transcrita no estuvo del todo de acuerdo con las determinaciones que tomó el Tribunal Fiscal de la Federación en casos específicos en los que efectuó verdaderos pronunciamientos de condena, basta señalar como ejemplo, el caso de la sentencia del tribunal que favorece la pretensión del particular a la devolución de un pago indebido, controversia que ha sido parte de la competencia del mismo desde su creación con la Ley de Justicia Fiscal.

Ahora bien, aceptando, sin conceder, que todas las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal, tuvieran el carácter de declarativas, ¿para qué servirían?.

Al contestar a la anterior pregunta, es importante partir de la noción de que la sentencia declarativa es la que se limita a reconocer o negar el valor legal de una pretensión, de allí que se afirma que la sentencia declarativa, agota en sí su contenido, cuando determina la voluntad de la Ley al caso concreto, siendo relevante apuntar que el maestro Briseño Sierra señala⁵:

“Es importante insistir en que el efecto ejecutivo no se liga siempre ni forzosamente con la sentencia. La posibilidad de alcanzar la intervención coactiva de los órganos estatales, está condicionada por las clases de fallo que se emitan y por la naturaleza de la relación que se disputa. Cuando esta relación es tributaria, una de las partes en contienda es el Estado, sea que se le considere directamente o por sus órganos de legitimación. Si la ejecución depende de la índole de las relaciones litigiosas, resulta fácil entender que el Estado, como sujeto pasivo u obligado no puede ser coaccionado, entre otras razones, porque los órganos de ejecución son su monopolio, si en alguna hipótesis se pudiera creer en la realización forzada de sus deberes, tendría que reconocerse que ha sido el mismo Estado quien ha aceptado cumplir”.

⁵ BRISEÑO SIERRA, Humberto: Derecho Procesal Fiscal. El Régimen Federal Mexicano. Segunda Edición. Cárdenas, Editor y Distribuidor, México 1975, p. 247

Si la sentencia declarativa se limita a declarar la voluntad concreta de la ley, cuando el sujeto pasivo u obligado es el gobernado, el problema en realidad no existe, pues en este caso, se deja dispuesto el camino para que la autoridad lleve a cabo su propia determinación y de conformidad con sus facultades; en cambio, el problema existe cuando el sujeto pasivo u obligado resulta ser el Estado, pues la exacta ejecución del fallo no puede quedar al discrecional arbitrio de la autoridad, por lo que el sentido de toda sentencia debe ser respetado por toda autoridad pública, ya que si ella es la encargada de aplicar el derecho, es la primera obligada en respetarlo.

No obstante lo anterior, tradicionalmente se ha pensado que las sentencias declarativas no son susceptibles de ejecución, entendiéndose por ésta, la realización coactiva de la responsabilidad establecida en la sentencia; por lo que la palabra ejecución, es mas usada en los casos en que cabe la realización coactiva de dicha responsabilidad.

El maestro Briseño Sierra afirma⁶:

“El actuario o ejecutor es un órgano instrumental útil en todos estos casos en que hay una condena de dar, puesto que ni la condena de hacer ni la de no hacer, ni la sentencia constitutiva ni la declarativa son ejecutables.

En todos estos casos, lo que se aplica en medios indirectos compulsivos unas veces, sustitutivos otras y consecuenciales el resto”.

Siendo importante precisar que ante la inejecución se puede hacer administrativamente responsable a la autoridad que se niegue a cumplir una sentencia, por ejemplo, que insista en el cobro coactivo de una liquidación anulada. Sobre este tema de la inejecución no se abundará en consideración a que también es amplio y no es el objeto de la presente tesis.

⁶ BRISEÑO SIERRA, Humberto: La Sentencia Naturaleza y Alcances, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco años al Servicio de México, Tomo II, Primera edición 1982. p. 588

No obstante lo anterior es oportuno citar el texto encontrado en la obra de Joaquín Cervantes Montenegro respecto del maestro Jesús González Pérez quien, al abordar el problema que nos ocupa, concluye⁷:

“Sin embargo, la ciencia del derecho administrativo se ha venido esforzando por articular medios eficaces, que, a veces, ha conseguido implantar en normas jurídico-positivas. Más estos remedios aparentemente eficaces, no sirven absolutamente para nada cuando existe una decidida actitud del titular del órgano administrativo de no ejecutar el fallo. Por eso, en definitiva, los tratados y manuales, después de estudiar toda esa gama de medidas, tiene que acabar por reconocer que el cumplimiento de las sentencias depende de la moralidad política y educación ciudadana de los funcionarios públicos.”

Como se aprecia en las anteriores transcripciones y puntos de vista de peritos en la materia de otra época, la idea de hacer efectiva una sentencia de condena en contra de una autoridad estaba lejos de ser entendida como una verdadera sentencia factible de ser ejecutada en contra de la autoridad; es decir, sólo se veía al tribunal como un órgano administrativo capaz de emitir sentencias declarativas. Esta idea ha evolucionado, como se apreciará en el siguiente tema.

3.2.- Del contencioso administrativo de anulación y de plena jurisdicción: del contencioso objetivo y subjetivo.

Para abordar este tema de distinción doctrinal es preciso citar el contenido del tema respectivo desarrollado por el magistrado Rubén Aguirre Pangburn, cuando establece⁸:

“Laferrere, Vicepresidente del Consejo de Estado Francés y autor del primer gran tratado sobre la jurisdicción administrativa, en el último tercio del siglo XIX, propuso una clasificación a partir de los poderes el juez, distingue 4 distintos contenciosos de los que conviene destacar los dos más importantes:

⁷ CERVANTES MONTENEGRO, Joaquín, ob. cit. p. 119

⁸ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: IX Reunión Nacional de Magistrados. México 2000, pp. 473 y 474

1. Contencioso de plena jurisdicción.
2. Contencioso de anulación.
- ...

A continuación procuraré presentar en forma sucinta las características de ambos contenciosos en relación con los siguientes temas: Legitimación, argumentos de hecho y derecho, labor del juez en el razonamiento substancial de la sentencia, sus poderes y los efectos de la sentencia.

1. Legitimación:

- En el contencioso subjetivo se requiere de un derecho subjetivo.
- En el contencioso objetivo basta con un interés (calificado por el derecho).

2. Argumentos de hecho y derecho.

- En el contencioso subjetivo, sin cambiar la cuestión planteada ante la autoridad, hay libertad para presentar nuevas pruebas y argumentos adicionales.
- En el objetivo, los hechos y los argumentos de derecho tienen que ser los mismos planteados ante la autoridad administrativa.

3. La labor del juez:

- En el subjetivo: Además de determinar la regularidad del acto administrativo, debe precisar la existencia en la medida de un derecho subjetivo del particular.
- En el objetivo: únicamente determinar la regularidad del acto administrativo.

4. Los poderes del juez cuando la sentencia es estimatoria:

- En el subjetivo, el juez reconoce un derecho subjetivo y normalmente su medida y dicta una sentencia de condena para que la administración lo satisfaga.
- En el objetivo el juez se limita a declarar la nulidad lisa y llana del acto administrativo impugnado.

5. Los efectos de la sentencia:

- En el subjetivo, las sentencias limitan sus efectos a las partes en el juicio.
- En el objetivo, los límites subjetivos de la cosa juzgada se extiende a todos los administrados afectados por el acto administrativo que se anula, aun cuando no sean parte en el juicio, teniendo efectos erga omnes cuando se anula un reglamento.”

La distinción entre los diversos tipos de contencioso administrativo, ha estado en nuestro medio normalmente vinculada a preocupaciones académicas, la mayor parte de ellas de índole históricas; sin embargo, en los últimos años, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha recurrido a estas distinciones para explicar los diferentes alcances de las

sentencias del entonces Tribunal Fiscal de la Federación. Lo que sin quitarle al tema sus contenidos académicos y de relevancia histórica, le han conferido un sentido jurisdiccional actual.

El 29 de junio de 1998, el Pleno de nuestro máximo Tribunal por unanimidad de 11 votos, dictó una sentencia, cuyo ponente fue el Ministro Juan Díaz Romero, en la que en uno de sus párrafos subraya la diferente labor del juez, según la actuación del Tribunal se ajuste a un diverso tipo de contencioso: Entonces, dada la diversidad de materias de las cuales conoce el Tribunal Fiscal de la Federación dependerá de cada caso en particular, que se puede establecer si la actuación de dicho Tribunal se ajusta al modelo de contencioso de anulación (en donde la labor del juez consiste únicamente en determinar la regularidad del acto administrativo) ó al contencioso de plena jurisdicción (en donde se precisa la existencia y medida de un derecho subjetivo del particular), repercutiendo ello en el pronunciamiento de sentencias de nulidad para efectos.

La sentencia que se comenta define a ambos contenciosos a partir de una interpretación histórica, apoyada en párrafos de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal al establecer ésta, por ejemplo:

2º.- El juicio será en todo caso de nulidad, normalmente simples juicios declarativos, aunque en algunos casos llevarán implícita la posibilidad de una condena, como cuando se trata de negativas de devolución de lo pagado indebidamente. Además, el fallo que declara la nulidad indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal. Esto con el objeto de facilitar el cumplimiento del fallo y evitar los inconvenientes que presenta la ejecución de las sentencias de amparo.

Esta parte de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, podrá arrojar, como primera impresión, que el legislador adoptó el modelo de jurisdicción contencioso administrativo de mera anulación (conocido en Francia como recursos por excesos de poder o contencioso objetivo), cuya finalidad no es tutelar el derecho subjetivo del accionante sino restablecer el orden jurídico violado, es decir, su propósito es controlar la legalidad del acto y tutelar el

derecho objetivo, limitándose la sentencia a anular el acto impugnado ante el tribunal por vicios de legalidad.

Sin embargo, ésta última nota no es exacta, pues el dato apuntado requiere de ser complementado con el análisis de la competencia originalmente atribuida al Tribunal en la que se incluyeron materias reservadas en lo general al modelo contencioso de plena jurisdicción (por lo cual se obliga al Tribunal a conocer y decidir en toda su extensión la reparación del derecho subjetivo del acto lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no solo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del demandante y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos.

De las ideas anteriores se pueden extraer las siguientes definiciones:

1.- El contencioso objetivo tiene como finalidad restablecer el orden jurídico violado, es decir, controlar la legalidad del acto y tutelar al derecho objetivo limitándose la sentencia a anular el acto impugnado ante el tribunal por vicios de legalidad.

2.- En el contencioso subjetivo se obliga al tribunal a conocer y decidir en toda su extensión la reparación del derecho subjetivo del actor, lesionado por el acto impugnado teniendo el alcance no solo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del demandante y condenar a la administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos.

En el caso de una devolución de contribuciones por disposición de la ley, como lo sería, de manera ejemplificativa, el caso del impuesto y al valor agregado en que se devuelven los saldos a favor sin que haya pago de lo indebido. El interés jurídico consiste en la posibilidad de tener el derecho subjetivo a la devolución; lo único que hay que constatar para admitir la demanda es la posibilidad de tal derecho, en el juicio se deberá acreditar el mismo y la medida de tal devolución. Por otra parte, la pretensión consiste, materialmente, en la devolución que se pide y, formalmente, en una nulidad para efectos. Finalmente,

los poderes del juez se corresponden, pues el Tribunal puede dictar una sentencia condenando a la administración a que efectúe la devolución.

Problema similar, aunque menos obvio se presenta con los criterios tradicionales de la negativa ficta. Aquí, nos encontramos frente a una resolución presunta y ficticia recaída normalmente a un procedimiento iniciado por un particular en el que pidió el reconocimiento de algún derecho subjetivo. Por tanto, para simplificar, salvo los casos de recurso administrativo no resuelto (un contencioso objetivo no se convierte en subjetivo por el hecho de que se agote un recurso), podemos afirmar que con frecuencia la negativa ficta es impugnada en un contencioso de naturaleza subjetiva; sin embargo, cuando la administración no funda ni motiva en su contestación esa resolución ficticia, ya no se estudia el derecho subjetivo reclamado base de la pretensión y la lógica del contencioso objetivo, se dicta una nulidad y después, con la del subjetivo, la sentencia resulta de condena.

En un caso concreto, un particular solicita se declare que ha estado exento del impuesto al valor agregado durante los últimos cinco años y que, en virtud de una indebida interpretación de la ley ha pagado por error dicho impuesto, a tal petición le recae una negativa ficta por el silencio de la autoridad en resolver lo conducente; ya en juicio de nulidad, la administración pública en su contestación de demanda se concreta a pedir la improcedencia y no funda ni motiva la negativa ficta. La sentencia declara la nulidad para el efecto de que se le conceda al actor lo que pide. La resolución dictada en cumplimiento será la base para solicitar y obtener una devolución del impuesto pagado por los últimos cinco años. Casos como los dos anteriormente señalados serán analizados más adelante en cuanto al sentido de sentencias que en uno y en otro caso pueden darse y, en éstos, se hace claramente más patente que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa actual sí emite sentencias tanto en el contexto del contencioso subjetivo, como del objetivo; es decir, no se limita a ser un tribunal de mera anulación, sino que forma parte de los tribunales de plena jurisdicción.

Con relación a esta última afirmación, cabe indicar que el Tribunal posee medios de coacción previstos en la queja prevista por el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación, situación que no es el momento analizar en este trabajo, por lo que no se aborda su contenido.

3.3.- Desarrollo histórico de los preceptos relacionados con las sentencias que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En la Ley de Justicia Fiscal se establecieron como causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, en su artículo 56, las siguientes⁹:

- a).- Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado;
- b).- Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado;
- c).- Violación a la ley aplicada, o que debió aplicarse al emitir la decisión; y
- d).- Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracciones a las leyes fiscales.”

Por otra parte, el artículo 58 de la propia ley, contemplaba la obligación de las Salas de indicar en sus sentencias, de manera concreta, en qué sentido debería dictar su nueva resolución la autoridad fiscal, cuando se declarara la nulidad de la resolución administrativa, estableciendo la salvedad para el caso de que se limitara a ordenar la reposición del procedimiento o cuando las autoridades fungieran como demandantes en el juicio.

Con la entrada en vigor del Código Fiscal de 1938, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de ese año, en sus artículos 202 y 204, se conservaron exactamente las mismas causales de ilegalidad, así como el sentido de la sentencia que podría dictarse en el juicio de nulidad.

⁹ TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: VIII Reunión Nacional de Magistrados. México 1999. p.212

Con posterioridad, a partir del 1° de abril de 1967, entra en vigor un nuevo Código Fiscal, en cuyo artículo 228, inciso d), se modifica el texto original de la respectiva causal de ilegalidad para hacer alusión al desvío de poder, tratándose de sanciones.

En el artículo 230 del citado código de 1967, se conserva la forma y términos de la sentencia contemplada desde la Ley de Justicia Fiscal.

El Código Fiscal de 1981, con vigencia en la parte relativa al procedimiento contencioso administrativo, hasta el 1° de abril de 1983, establece modificaciones en la redacción de las causas de anulación y señala en la fracción III del artículo 238, una nueva causal consistente en los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular. En este ordenamiento se consigna que en el caso de la sentencia para efectos, (Art. 239), está deberá ser cumplida por la autoridad en un plazo de cuatro meses y que este tipo de nulidad deberá decretarse en los casos de las fracciones II, III y V del citado artículo 238.

Es a partir de 1985, cuando se adicionan las fracciones II y III del artículo 238 del código vigente en ese año, que establecen las causales de ilegalidad relativas a la omisión de los requisitos formales exigidos por la ley y de vicios de procedimiento, con el requisito de que “afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución”

A partir de 1996, el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, es reformado para establecer por primera vez que cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad la Sala deberá examinar primero aquéllas que puedan llevar a declarar una nulidad lisa y llana; en lugar del anterior precepto que obligaba a analizar y resolver todos y cada uno de dichos conceptos de nulidad.

Igualmente, se estableció por primera vez que las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de una resolución dictada en un recurso administrativo y, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el tribunal deberá pronunciarse sobre la legalidad de la resolución recurrida en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante; es decir, se abre la posibilidad de hacer valer agravios novedosos en contra de la resolución impugnada en la etapa administrativa, en tanto se aporten las pruebas suficientes para que sobre el particular resuelva el tribunal, independientemente que tales argumentos no se hubiesen hecho valer en el recurso administrativo. En este sentido, la ley le otorga al particular una nueva oportunidad de hacer valer agravios en juicio de nulidad, mismos que por preclusión de su derecho, al haber intentado previamente un recurso de revocación, no hubiese podido hacer valer.

El artículo 238 del mismo código, con vigencia a partir de 1996 estableció, como adición en su último párrafo, lo siguiente¹⁰:

“El Tribunal Fiscal de la Federación podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.”

Por su parte, el artículo 239 tuvo reformas en sus últimos párrafos clarificando el primero de ellos que la sentencia que obliga a la autoridad a un determinado acto o a iniciar un procedimiento debe cumplimentarse en un plazo de 4 meses y debe emitirse resolución definitiva en el mismo plazo, independientemente de que hubiesen transcurrido los plazos de caducidad previstos por los artículos 46-A y 67 del mismo ordenamiento tributario; asimismo, el último párrafo estableció que siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos por las fracciones II y III del artículo 238, se declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, así como también puede indicarse los términos en que la autoridad debe dictar su resolución, en tanto no se trate de facultades discrecionales de la misma.

¹⁰ SUMARIO FISCAL. Editorial Themis, México 1996.

Finalmente, los artículos 237 y 239 del Código Fiscal de la Federación, fueron modificados por última vez en el año de 2001, el primero de ellos en su primer párrafo, para quedar como sigue¹¹:

“ARTÍCULO 237.- Las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.”

Por su parte, el artículo 239 fue adicionado con una cuarta fracción, misma que establece, como forma de dictar sentencia definitiva, lo siguiente:

“ARTÍCULO 239.- La sentencia definitiva podrá:

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.”

Esta última adición viene a confirmar el carácter de tribunal de plena jurisdicción que ostenta actualmente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en cuanto a que se le reconoce expresamente la facultad de resolver, no solo respecto al contencioso objetivo, sino también respecto del subjetivo.

¹¹ SUMARIO FISCAL. Editorial Themis, México 2001.

CAPÍTULO IV.- ESTUDIO DEL CONCEPTO NULIDAD EN EL DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO Y LAS FACULTADES REGLADAS Y LAS DISCRECIONALES DE LA AUTORIDAD

Para el efecto de abordar el sentido de las sentencias que emite el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es imprescindible que se tengan definidos los conceptos de nulidad y a qué se refiere el Código Fiscal de la Federación cuando habla de facultades discrecionales contraponiéndolas con las facultades regladas, tal es el objetivo del presente capítulo.

4.1.- Inexistencia y nulidad en el derecho civil.

Para comprender y diferenciar lo que se entiende por nulidad para efectos y nulidad lisa y llana en materia fiscal y administrativa es necesario hacer un breve estudio de lo que en derecho civil se ha establecido con relación a la inexistencia y la nulidad relativa o absoluta

4.1.1.-Inexistencia.- De acuerdo como nos la define el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina, es la: “no existencia del acto que, habiéndose realizado con la pretensión de darle validez jurídica, se encuentra afectado por la falta de algún requisito esencial”.

Los elementos esenciales de existencia de un acto jurídico en materia civil, según la obra consultada, solamente son dos: la manifestación de voluntad y el objeto del mismo(crear, transmitir, modificar o extinguir derechos u obligaciones); por lo tanto, un acto inexistente será aquél que carezca de alguno de estos elementos, ya de la carencia de voluntad en su creación o la ausencia de su objeto.

Asimismo, es oportuno mencionar lo que el maestro Bonnecase establece, al referirse al acto inexistente que, “como regla que no admite

excepción, el acto jurídico inexistente, no engendra, como acto jurídico, ningún efecto, cualquiera que sea éste". Símbolo de la nada, como lo es la inexistencia, no hay necesidad de dirigirse a los tribunales para obtener en cierta forma su condena, pues no se condena a la nada jurídica.

De acuerdo con el Código Civil vigente en el Estado de Nuevo León, en su artículo 2118 y el artículo 2224 del Código Civil para el Distrito Federal establecen, en iguales términos¹²: "El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado". Por lo anterior que hemos afirmado sobre la inexistencia, deducimos que sus características son las siguientes:

- a).- El acto inexistente no produce efecto legal alguno.
- b).- No es susceptible de valer por confirmación.
- c).- Es imprescriptible, es decir, no es susceptible de producir efectos en virtud de la prescripción de la acción para pedir su inexistencia.
- d).- Su inexistencia puede ser invocada por cualquier interesado, sin necesidad de pedir se declare tal por algún órgano jurisdiccional.

Por último, y considerándolo oportuno, mencionaré un ejemplo con relación a la inexistencia y sus consecuencias jurídicas: "quien ha vendido una casa, cuando estaba destruida por un incendio, no realizó un contrato de venta, mejor dicho, este contrato es un acto jurídico inexistente por falta de objeto;

¹² LEYES Y CÓDIGOS DE MÉXICO, Código Civil Para el Distrito Federal, 64° edición. Editorial Porrúa, México 1995.
CÓDIGO CIVIL PARA EL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE NUEVO LEÓN. Editorial Cajica, México 1987

pero si el vendedor de la casa destruida incurrió en fraude para con el comprador y, si le ocasionó un perjuicio impidiéndole, por ejemplo, adquirir otra casa que le ofrecían, éste vendedor es responsable como consecuencia de sus acciones materiales ante su pretendido comprador; nadie pretenderá que ésta responsabilidad se deba en virtud de un acto jurídico". Lo anterior nos confirma la no producción de efectos legales, ya que no se considera como un acto; más si es posible como en el caso citado, ser causa de un hecho ilícito sancionado por la legislación penal.

4.1.2.- Nulidad.-

Esta figura jurídica nos la define el Diccionario de Derecho como: "ineficacia de un acto jurídico como consecuencia de la ilicitud de su objeto o de su fin, de la carencia de los requisitos esenciales exigidos para su realización, o de la concurrencia de algún vicio de la voluntad en el momento de su celebración. La nulidad puede ser absoluta (insubsanable) o relativa (subsanaable)".

Asimismo, a la nulidad absoluta se le reconoce también como nulidad de pleno derecho, y es aquella que ataca a los actos que se ejecutan materialmente en contravención a un mandato o a una prohibición de una ley imperativa o prohibitiva.

A propósito de lo anterior, nos menciona el Código Civil Federal en comento, en su artículo 8º; ¹³"los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público, serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario".

Por lo anteriormente expuesto, podemos deducir, que la nulidad relativa se refiere, precisamente, a éstos casos de excepción a que la ley hace alusión, los cuales se encuentran taxativamente previstos por la misma.

¹³ LEYES Y CÓDIGOS DE MÉXICO, Código Civil Para el Distrito Federal, ob. cit.

Ordinariamente la ley prohibitiva es impulsada por un interés general de orden público, esto es, tiene por objeto la protección del orden jurídico y asume un carácter rígido e inflexible, imponiendo la pena más grave de que se pueda disponer; la nulidad.

Otras veces la violación es más leve, los intereses en juego son particulares y se refieren a determinadas personas, que son, en sustancia, los verdaderos jueces del daño que resisten por la violación; en éste caso la ley no quiere sustituirse a la voluntad privada, no quiere coactivamente hacer que se infiera la ineficacia del acto, siendo la nulidad siempre un mal en la vida jurídica y una causa de perturbación en las relaciones económicas y, entonces, hace depender la ineficacia del contrato de la instancia o impugnación de las partes lesionadas. Tenemos, entonces, la anulabilidad, o nulidad relativa.

Por otra parte, el ordenamiento civil local, al igual que el Código Civil para el Distrito Federal en sus artículos 2226 y 2227, al hacer referencia a las nulidades, preceptúa en sus artículos 2120:¹⁴ “La nulidad absoluta por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad. De ella puede prevalerse todo interesado y no desaparece por la confirmación o la prescripción”...artículo 2121.- “La nulidad es relativa cuando reúne todos los caracteres enumerados en el artículo anterior. Siempre permite que el acto produzca provisionalmente sus efectos”. De lo anterior se colige, que las características de la nulidad absoluta son las siguientes:

a).- No impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos.

b).- No es prescriptible

¹⁴ Idem.

c).- No es confirmable

d).- Puede ser invocada por todo interesado.

La nulidad relativa comparte únicamente la primera y la última característica enumerada previamente, por lo que, como excepción, a falta de alguna de las demás características enumeradas en los incisos b) y c), nos encontramos con un caso de nulidad relativa.

4.1.3.- Causas que originan la inexistencia y la nulidad de los actos jurídicos en el derecho civil.

a). Inexistencia.- Para hacer la enumeración legal de las causas que hacen inexistente lo que se intenta que sea un acto jurídico, primeramente considero oportuno hacer algunas observaciones al respecto de los actos jurídicos; puesto que la inexistencia y la nulidad se observa respecto de los mismos; así, veremos que el acto jurídico está compuesto por elementos esenciales o de existencia, que son aquellos sin los cuales el acto jurídico no puede existir; y, éstos son: la voluntad y el objeto. Asimismo, existen los elementos de validez, que son aquellos que no son necesarios para la existencia del acto jurídico, pero cuya inobservancia trae consigo la nulidad absoluta o relativa, según lo disponga la ley; y, son a saber: 1) la Capacidad; 2) ausencia de vicios de voluntad; 3) licitud en el objeto, motivo o fin del acto; y 4) la forma que la ley establece.

Es de lo expuesto, como la inexistencia surge al faltar alguno de los elementos esenciales del acto. Al efecto, señala el artículo 1794 del ordenamiento civil federal:

“Para la existencia del contrato que requiere:

I.- Consentimiento

II.- Objeto que pueda ser materia del contrato”.

Si lo analizamos en relación con el artículo 2224 anteriormente transcrito en el presente trabajo, encontraremos que éstos dos elementos producen la inexistencia del acto jurídico. Pues el consentimiento, (o mejor dicho, la voluntad, ya que en los contratos, también los hay de carácter unilateral) es fundamento de la obligación, y el Derecho establece como principio en las relaciones contractuales ya que sin ella, o fuera de ella, la obligación no puede ser engendrada.

De igual forma, el objeto se justifica plenamente para la existencia del acto jurídico, pues representa el lado material del acto. Quien se obliga es porque desea alguna cosa y, en tanto de que esa cosa exista material y jurídicamente, la relación contractual es plenamente válida.

b).- Nulidad.- Recordando sobre lo que anteriormente se dijo sobre los elementos de validez del acto jurídico cuya falta de algunos de ellos produce la nulidad; ya sea absoluta, ya relativa, según lo disponga la ley; ésta en el artículo 1795 del Código Civil para el Distrito Federal nos señala¹⁵:

“El contrato puede ser invalidado:

I.- Por incapacidad legal de las partes o de una de ellas;

II.- Por vicios del consentimiento;

III.- Porque su objeto, o su motivo o fin sean ilícitos;

IV.- Porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma que la ley establece”.

Por lo anterior, veremos cada una de éstas causales de invalidez o nulidad.

¹⁵ Idem

1).- Incapacidad.- Son incapaces para contratar y, por consecuencia, para obligarse, los menores de edad, los locos y sordomudos salvo excepciones expresamente citadas por la ley; en sentido contrario, nos dice el artículo 1798; "Son hábiles para contratar todas las personas no exceptuadas por la ley".

2).- Vicios del Consentimiento.- Estos son, el error, dolo y violencia.

El error puede ser de hecho, de derecho o de cálculo. El error de hecho o de derecho invalida el contrato cuando recae sobre el motivo determinante de la voluntad y el error de cálculo sólo da lugar a que se rectifique.

El dolo o mala fé, anulan el contrato cuando recae sobre el motivo determinante del contrato.

La violencia puede consistir en fuerza física o amenazas que importen el peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud, o una parte considerable de los bienes del contratante, de su cónyuge, de sus ascendientes, de sus descendientes o de sus parientes colaterales dentro del segundo grado.

Cuando el contratante que sufre la violencia o el dolo ratifica el contrato consciente de ello desaparece la causa de nulidad. No pudiendo, posteriormente reclamar dichas causales para modificar el acto.

3).- La ilicitud en el motivo, objeto o fin de los contratos.- Al respecto, repetiremos que la sanción a la ilicitud del acto, dependerá de la finalidad protectora de la ley sobre el caso en concreto del acto que se pretenda realizar así, unas veces se sancionará con la nulidad absoluta o la nulidad relativa, según sea el caso.

4).- Forma.- Esta es una clásica causal de nulidad relativa, según se desprende del artículo 1833 del Código Civil en consulta que señala: "Cuando la ley exija determinada forma para un contrato, mientras que éste no revista ésta forma no será válido, salvo disposición en contrario; pero si la voluntad de las partes para celebrarlo consta de manera fehaciente, cualquiera de ella puede exigir que se dé al contrato la forma legal".

Con base en lo antes expuesto sobre las causales de inexistencia y nulidad de los actos jurídicos en materia civil podemos concluir lo siguiente:

- La inexistencia es la nada jurídica; aún de los hechos materiales a los cuales se les haya pretendido dar carácter de actos jurídicos éstos no podrán ser reclamados como tales en vía de acción o de excepción.

- Las nulidades, siempre podrán producir sus efectos inmediatos, aunque éstos posteriormente sean destruidos retroactivamente por declaración expresa en este sentido.

- La nulidad relativa es prescriptible y confirmable, según los casos expresamente señalados por la ley y a instancia de parte interesada.

- Tanto la nulidad absoluta o la relativa, sólo podrá ser invocada por los interesados. Pudiendo ser declarada en los casos de nulidad, mas no así en los casos de inexistencia.

- Tanto en la inexistencia como en la nulidad absoluta hay los elementos de inconfirmabilidad e imprescriptibilidad; mas la inexistencia difiere de la nulidad de pleno derecho en que ésta última sí podrá producir sus primeros efectos como acto jurídico, aunque luego sean éstos destruidos retroactivamente.

4.2.- La nulidad en el derecho fiscal y administrativo.

Establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 239 lo siguiente¹⁶:

“Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

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

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

...

Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.”

Respecto de las causales de anulación establece en su artículo 238:

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

I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

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

¹⁶ SUMARIO FISCAL. Editorial Themis, México 2003

IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

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

...

De las anteriores transcripciones se destaca que son dos las formas de nulidad previstas en el Código Fiscal de la Federación y que éstas sólo están concebidas como una forma de resolver una controversia en un juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; es decir, constituyen el sentido de una sentencia que se emite dentro de un juicio de nulidad; así, se habla coloquialmente de nulidad lisa y llana y de nulidad para efectos.

4.2.1.- Nulidad lisa y llana.

La nulidad lisa y llana que establece el artículo 239, en su fracción II como, simplemente nulidad, está referida en sus alcances a aquellas causales de ilegalidad de los actos o resoluciones de la autoridad que se impugnan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los que se actualizan los supuestos de ilegalidad previstos por las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. La causal prevista por la fracción V del mismo artículo 238 será motivo de análisis en otro apartado, de allí que su contenido no sea expuesto en éste como causal de nulidad lisa y llana.

En este sentido, son causales de nulidad lisa y llana el que la resolución o acto controvertido en juicio contencioso administrativo sea emitido por una autoridad incompetente o que el procedimiento del que deriva tal resolución o acto fue tramitado por autoridad incompetente. Dicha competencia debe ser analizada desde el punto de vista que debe tratarse de actos o resoluciones que deban ser notificadas al particular; pues de otra forma no

podemos hablar de incompetencia; por ejemplo, no podemos hablar de incompetencia del personal adscrito a la aduana que en ejercicio de sus funciones debe revisar el pago de impuestos respecto a la mercancía de procedencia extranjera en un recinto fiscal cuando al revisado le tocó por suerte semáforo rojo al cruzar el puente fronterizo y descubre el revisor que hay omisión de impuestos, haciendo de inmediato del conocimiento de su superior de tal situación para la actuación correspondiente. En este caso, es el superior jerárquico del revisor quien, al dar a conocer al particular el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, debe tener y establecer su competencia en el documento que debe dar a conocer al particular; pero tal competencia no puede ni debe exigirse al personal de vigilancia que revisa físicamente la mercancía; pues éste no efectúa un acto que deba ser notificado al particular.

Sobre el particular establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en su fracción IV¹⁷:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

...

IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

En este sentido sólo debe ser analizada la competencia de la autoridad en tanto que ésta se manifiesta ante el particular con un acto que debe dársele a conocer; pero no de alguna otra manera; pues siendo tan basto el número de dependientes y personal de las distintas autoridades administrativas con las que a diario puede tener contacto el particular que sería algo insensato o ilógico pretender que todo este personal deba tener facultades expresas en ordenamientos internos y deba determinar competencia específica en cuanto a sus funciones como por ejemplo, para revisar mercancía, para recibir un pago,

¹⁷ Ídem

para brindar asesoría sobre el cumplimiento de una obligación, para revisar documentación contable y calcular el debido entero de impuestos, entre otras.

Por otra parte, la fracción IV del artículo 238 establece como causales de nulidad lisa y llana las siguientes:

- Que los hechos que motivan la resolución o acto en controversia, no se realizaron.
- Que los hechos que motivan la resolución o acto en controversia fueron distintos.
- Que los hechos que motivan la resolución o acto en controversia, se apreciaron en forma equivocada.
- Que la resolución impugnada se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas.
- Que la resolución impugnada dejó de aplicar las disposiciones debidas.

Como se aprecia de lo anterior son cinco supuestos de nulidad lisa y llana los establecidos en la fracción IV antes referida, estando referidos los tres primeros a los hechos en que se sustenta la resolución o acto en controversia. En estos tres primeros supuestos se trata de enmendar los errores de hecho en que puede incurrir una autoridad al emitir un acto o resolución que perjudique a un particular; pues puede ser que los hechos en que sustenta su acto de autoridad realmente no existan, sean distintos o hayan sido apreciados en forma equivocada, de allí que ello distorsione o elimine la causa determinante de la emisión de tal acto o resolución impugnada en juicio, por lo que destruye su objeto y por ello debe anularse.

Como ejemplo de estos supuestos, podemos citar el caso de la emisión de una multa por autoridad fiscal porque no se haya cumplido con la presentación oportuna de una declaración provisional de impuestos; si el particular demuestra en juicio que hizo la presentación oportuna de tal declaración, pero no pudo presentarla ante la autoridad oportunamente por tenerla extraviada, se habrá anulado de esta manera la causa determinante de la multa, pues los hechos (de incumplimiento) en que se sustenta la multa impugnada no existen.

Respecto a los otros dos supuestos relacionados con las disposiciones legales que se dejan de aplicar o que se aplican indebidamente en las resoluciones o actos de autoridad impugnados, puede ejemplificarse con el caso de la emisión de la resolución a un procedimiento administrativo en materia aduanera, misma que por disposición expresa del artículo 153 de la Ley Aduanera debe emitirse dentro de los 4 meses posteriores a la notificación del acta de inicio del procedimiento respectivo; siendo que en el caso del ejemplo, tal resolución liquidatoria de impuestos omitidos es emitida al sexto mes posterior a dicha notificación, de allí que en este caso, se deja de aplicar la disposición debida; es decir, se deja de aplicar el contenido expreso del artículo 153 de la Ley Aduanera; pero además, también puede indicarse que se contraviene dicha disposición aplicada por la autoridad para la sustentación legal de su actuación en el procedimiento administrativo en materia aduanera respectivo.

Con relación a este último punto debe señalarse que es común la confusión que se genera en cuanto a la causal de nulidad que establece el “dejar de aplicar la disposición debida”, sobre todo cuando esta frase se aplica a la falta de observación de disposiciones legales que regulan sobre formalidades y sobre situaciones del procedimiento que debe observar la autoridad en sus actuaciones. Este elemento distorsionado en su alcance por algunos magistrados al momento

de resolver controversias en el juicio contencioso administrativo constituye una parte fundamental del problema que se aborda en la presente tesis.

4.2.2.- Alcance de la nulidad lisa y llana

La nulidad lisa y llana, como sentido de una sentencia en juicio de nulidad ha sido interpretada como decisión definitiva de anulación absoluta la cual no admite repetición o modificación de la misma por parte de la autoridad emisora del acto o resolución anulada e incluso se le ha enfrentado al libre ejercicio de las facultades de comprobación previstos legalmente para la autoridad.

Sobre el particular la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en alguna de sus sentencias respecto al sentido de la causal de nulidad contenida en la citada fracción IV y sus consecuencias, al resolver la contradicción de tesis 6/98, lo siguiente¹⁸:

"En lo que atañe a la fracción IV del propio artículo 238, debe señalarse que la actualización de la hipótesis contenida en esta fracción, implica, en principio, que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación realizó el examen de fondo del asunto.

Esto resulta así, porque para determinar que no existen los motivos del acto, que no resultan aplicables los preceptos legales señalados por la autoridad o que no se aplicaron las disposiciones debidas, resulta necesario partir de la base de que la Sala Fiscal determinó, aun de manera implícita, que la resolución impugnada cumple con los requisitos formales suficientes para poder realizar el examen de la litis que decida el hecho controvertido y realiza pronunciamiento al respecto.

De lo expuesto, se advierte que, en éste último caso, de resultar actualizada la hipótesis contenida en el segmento normativo citado, la autoridad no puede emitir una nueva resolución en los mismos términos, pues habiendo sido declarado el derecho a favor del demandante por la Sala correspondiente, no queda a la autoridad más que dejar insubsistente la resolución impugnada, sin posibilidad de emitir otra en el mismo sentido..."

¹⁸ Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación: IUS 2002, Jurisprudencia y Tesis Aisladas de junio de 1917-abril de 2002.

Sobre el mismo particular el magistrado Rubén Aguirre Pangburn, en su voto particular formulado respecto a la tesis IV-P-2daS-312 consultable en la página 136 de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 27 correspondiente al mes de octubre de 2000 señala:

"En cambio la nulidad absoluta prevista en la fracción II, implica dejar sin efectos jurídicos la resolución impugnada, y como consecuencia, que la autoridad emisora se abstenga de realizar cualquier acto de aplicación o ejecución de dicha resolución, debiéndose abstener, también, de reiterarla dentro del mismo contexto específico del que provino."

Como se aprecia de lo transcrito, es evidente que la nulidad lisa y llana tiene alcances de una nulidad absoluta; sin embargo, esta nulidad debe circunscribirse a los actos y resoluciones impugnados en el juicio y sólo respecto de ellos opera plenamente, lo cual no implica la imposibilidad de reiterar el ejercicio de facultades discrecionales de la autoridad, en tanto que dichas facultades no son el objeto de controversia ni podrían serlo dentro de un juicio de nulidad. Sobre esta última afirmación habrá oportunidad de comentar más adelante.

4.2.3.- La nulidad para efectos.

Este tipo de nulidad es la aplicable en aquellas sentencias en que la causal de anulación sea por una ausencia de formalidad en la resolución o acto impugnado o por un vicio de procedimiento que afecte las defensas y trascienda al sentido de la resolución en controversia, ello porque los anteriores supuestos de nulidad se encuentran contenidos en las fracciones II y III del artículo 238 transcrito con antelación y porque así lo establece textualmente el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, el cual, al determinar el sentido en que puede emitirse una sentencia en el juicio contencioso administrativo establece, en su último párrafo¹⁹:

¹⁹ SUMARIO FISCAL. Editorial Themis, México 2003

Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Como se aprecia de lo transcrito, la nulidad para efectos es aquella que sólo se encuentra prevista para los supuestos en que la violación a la legalidad es mínima y subsanable mediante la emisión de un nuevo acto de autoridad o con la renovación del procedimiento viciado, subsanando la causal de ilegalidad cometida.

4.3.- Comparación entre las nulidades absoluta y relativa en materia civil y la nulidad lisa y llana en materia fiscal y administrativa

Cabe señalar, en primer término, que no se encontró algún estudio relacionado con la comparación entre ambos tipos de nulidades; además que la nulidad ha sido estudiada como concepto desde hace más tiempo y con mayor profundidad en materia civil que en materia fiscal o administrativa.

No obstante lo expuesto, es evidente que son diferentes, pues las nulidades en materia civil rigen y sancionan únicamente los actos de los particulares ya que, como parte del derecho civil sólo están referidas a dichos actos; en cambio, las nulidades previstas por el Código Fiscal de la Federación, constituyen una forma de resolver controversias en juicios en materia fiscal o administrativa y afectan directamente los actos de las autoridades, toda vez que solamente los actos de las autoridades pueden ser motivo de controversia ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que es el órgano jurisdiccional encargado de aplicar tal sanción.

De lo anterior, es oportuno precisar, que tanto en materia civil como en materia fiscal o administrativa el concepto “nulidad” siempre está referido a una sanción: en el derecho civil sanciona a los actos de los particulares y en

materia administrativa los de las autoridades. Igualmente, se asemejan las nulidades previstas por el Código Fiscal de la Federación a las nulidades previstas en el Código Civil federal en que ambas sólo pueden ser invocadas por los interesados y se prevé la actuación de un órgano jurisdiccional para determinar la existencia de dichas causales de nulidad y haga la declaratoria respectiva; además, las nulidades en materia civil, como en materia fiscal o administrativa comparten la cualidad de que siempre podrán producir sus efectos inmediatos, aunque éstos posteriormente sean destruidos retroactivamente por declaración expresa en este sentido.

Ahora bien, si quisiera comparárseles en cuanto a sus efectos; la nulidad para efectos en materia fiscal y administrativa más se asemeja a una nulidad relativa civil; en tanto que en ambas el motivo de nulidad es subsanable mediante la emisión de un nuevo acto por parte de la autoridad o mediante la confirmación o aceptación por parte de los interesados en los actos civiles. De igual forma, la nulidad lisa y llana fiscal más se asemeja a una nulidad absoluta civil, en tanto que en ambos supuestos se retrotraen sus efectos producidos, sin que puedan ser subsanables mediante la emisión de un nuevo acto que pretenda confirmarlos.

4.4.- Facultades discrecionales y facultades regladas de la autoridad.

Las facultades regladas de la autoridad son aquellas sobre las cuales no tiene forma de dejar de hacer, se encuentra obligada a observar lo previsto en tal o cual ordenamiento aplicable al procedimiento legal que se encuentre ejecutando. En cambio, las facultades discrecionales son aquellas dadas a la autoridad para que decida cuando y cómo ejercerlas según lo permitido por la misma ley; respecto de estas últimas establece la tesis por contradicción emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada a foja 56 del Semanario Judicial de la Federación de septiembre de 1998, lo siguiente:

“FACULTADES DISCRECIONALES. APRECIACIÓN DEL USO INDEBIDO DE LAS CONCEDIDAS A LA AUTORIDAD. La base toral de las facultades discrecionales es la libertad de apreciación que la ley otorga a las autoridades para actuar o abstenerse, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica, necesariamente, la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, sin que ello signifique o permita la arbitrariedad, ya que esa actuación de la autoridad sigue sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual permite que los actos discrecionales sean controlados por la autoridad jurisdiccional.

Contradicción de tesis 2/97. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. 29 de junio de 1998. Once votos. Ponente: Juan Díaz.Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el seis de agosto en curso, aprobó, con el número LXII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a seis de agosto de mil novecientos noventa y ocho.”

Por su parte, el Pleno de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación distinguió entre facultades regladas y discrecionales en su jurisprudencia número 165 consultable a foja 871 de la revista de dicho órgano jurisdiccional número 42 correspondiente al mes de junio de 1983, estableciendo al respecto:

“FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES.- SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.
TESIS DE JURISPRUDENCIA No. 165. (Texto aprobado en sesión de 18 de mayo de 1983).”

De las tesis antes transcritas es evidente el concepto que debe tenerse de los dos tipos de facultades que ostenta la autoridad por lo que sobre el particular estimo que no se requiere mayor comentario.

Ahora bien, en materia fiscal, el ejercicio de facultades discrecionales ha sido asociado con el ejercicio de las facultades de comprobación previstas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, mismas que para la autoridad fiscal son, efectivamente discrecionales; de éstas se ha señalado en la práctica que únicamente se encuentran limitadas, en cuanto a su oportunidad de aplicación, por lo señalado por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece:

“Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:
...”

Conforme a lo expuesto, las facultades discrecionales difieren de las regladas, en cuanto a que las primeras son de ejercicio libre para la autoridad y se limitan en su ejercicio por el plazo que tiene la autoridad para ello. En cambio, las facultades regladas simplemente son disposiciones obligatorias que debe observar la autoridad en el ejercicio de sus atribuciones.

CAPITULO V.- PROBLEMÁTICA POR EL SENTIDO DE LAS SENTENCIAS CUANDO SE PROPONE UN ARGUMENTO FUNDADO DE AUSENCIA DE FUNDAMENTO Y MOTIVO O POR VIOLACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

5.1.- El problema de interpretar.

Parte del problema a explicar referente al porqué se interpreta de distinta manera los preceptos legales que prevén el sentido en que deben emitirse las sentencias es el mismo concepto de interpretación; al respecto se establece que interpretar una ley es desentrañar su contenido o significado.

Consiste en establecer el sentido y alcance de la norma sancionada por el legislador.

Es encontrar la *“lógica de lo razonable”*

A continuación se señalan sólo los métodos de interpretación más comúnmente mencionados por los estudiosos del tema:

EXEGÉTICO.- Utiliza fundamentalmente el sentido literal o gramatical de las palabras.

TELEOLÓGICO.- Busca el sentido lógico de las palabras, por medio del cual se busca la finalidad de la ley.

HISTÓRICO.- Se vale de los precedentes, antecedentes y evolución de la norma.

SISTEMÁTICO.- Interpreta el precepto en armonía con los demás.

ECONÓMICO.- Se apoya en el significado de las circunstancias económicas.

Con relación al problema de interpretar, el Código Fiscal de la Federación vigente establece en su artículo 5º:

“Las **disposiciones** fiscales que establezcan **cargas** a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de **aplicación estricta**. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las **otras disposiciones** fiscales se **interpretarán** aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

El inconveniente que nos ofrece dicho precepto es que, siendo el único precepto que refiere sobre el cómo deben interpretarse las normas fiscales, también es susceptible de interpretarse y, de manera negativa, confunde, en lugar de aclarar respecto a qué método de interpretación puede o no utilizarse en la interpretación de las disposiciones fiscales. Así, dicho precepto establece en su primer párrafo que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de “*aplicación estricta*”; dicha “*aplicación estricta*” genera confusión, pues se entiende comúnmente que la misma implica una “*interpretación estricta*”, lo que se ha interpretado en la terminología legal como la prohibición de la utilización de cualquier método de interpretación en tal tipo de disposiciones, ya que por interpretación estricta se entiende la literal.

Ante tal confusión, el magistrado Jorge A. Castañeda González adscrito a la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa efectuó una minuciosa investigación de la cual concluyó que no era cierto que el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación obligara a interpretar literalmente o “*estrictamente*” las disposiciones fiscales referidas a las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan

excepciones a las mismas, exponiendo, entre otros razonamientos, el contenido de la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, mismo que se transcribe a continuación:²⁰

“Se enuncia en este precepto el principio de la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, así como el clásico principio de lógica de que la misma forma de aplicación corresponde a las excepciones a las propias normas. Se abandona el calificativo “restrictiva” empleado en el precepto relativo en el Código anterior, que había sido entendido en el sentido de que, en los casos de duda, deberían interpretarse las disposiciones en contra del fisco. No se consideró justificado este principio, en vista del interés público que existe en las normas tributarias. El intérprete debe prescindir de toda actitud parcial y buscar equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo, incluso, a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas.”

De igual manera, el razonamiento del magistrado Castañeda se soporta en la jurisprudencia 133/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; la cual tesis I.3° .A.41k del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y la jurisprudencia 18/91 de la Tercera Sala de nuestro máximo tribunal, tesis que establecen, en lo conducente:

“SEGUNDA SALA SCJN

JURISPRUDENCIA 133/2002

CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El intérprete puede acudir a los diversos métodos que permiten

TESIS DEL TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO I.3° .A.41k

“INTERPRETACIÓN DE LA LEY, INSTRUMENTOS AL ALCANCE DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL PARA LA.

²⁰ www.geocities.com/procesalfiscal/

... Cuando se plantea un conflicto sobre la significación que deba asignarse a un término... de la que no exista una interpretación auténtica Es deber del tribunal servirse de todos los métodos ...”.

TERCERA SALA SCJN

JURISPRUDENCIA 18/91

“Leyes Fiscales. La interpretación sistemática de sus normas no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y de legalidad que rigen en dicha materia.”

En conclusión y, compartiendo la idea del magistrado Castañeda, puedo afirmar que la interpretación de las disposiciones fiscales puede hacerse aplicando cualquier método de interpretación, en este sentido se encuentra redactado el actual artículo 51, segundo y tercer párrafos de la nueva Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, misma que a la fecha de elaboración del presente trabajo aún no se encuentra vigente, pero establece:

“... ”

Las disposiciones fiscales y administrativas, aunque son de aplicación estricta, se interpretarán con la ayuda de los diversos métodos de interpretación que permitan desentrañar el sentido, contenido y alcance de las disposiciones legales, cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado.

Dichas disposiciones se integrarán mediante la analogía, en caso de existir vacíos legales, pero en ningún supuesto se crearán nuevos tributos, exenciones, infracciones o sanciones mediante su aplicación...”

5.2.- Violaciones de procedimiento y ausencia de fundamento o motivo, equivale a dejar de aplicar la disposición debida.

Una postura de interpretación que da lugar a múltiples contrariedades en cuanto al sentido en que son resueltas las sentencias en casos similares con idénticos conceptos de impugnación es debido a lo que algunos magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa han adoptado como fórmula infalible para anular actos o resoluciones en controversia el agravio

fundado bajo la premisa: “se deja de aplicar la disposición debida”, dicho presupuesto de anulación es aplicado indistintamente para cualquier disposición legal, sin importar si se trate de una disposición que aluda al fondo del asunto o se trate de una mera situación de formalidad o de procedimiento la regulada por el precepto que se deja de aplicar.

Cuando se analizaron las causales de anulación lisa y llana se estableció que la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación prevé cinco supuestos en que puede ser anulada una resolución en controversia, dentro de estos cinco supuestos se encuentra la relativa a “dejar de aplicar la disposición debida”; dicha frase debe ser interpretada y aplicada dentro del contexto de las demás causales de anulación; sin embargo, es común que ésta pueda ser aplicada indistintamente en todos los casos en que los abogados litigantes la hagan valer sin importar si “la disposición debida” regula una situación de simple formalidad o procedimiento o está referida al fondo de la situación controvertida.

5.2.1.- Violaciones de procedimiento.- Cuando la autoridad administrativa ejerce alguna de sus facultades de comprobación ordinariamente debe sujetar su actuación a las disposiciones legales que sobre el procedimiento debe observar a fin de ajustar sus actuaciones a la legalidad. Cuando deja de observar las disposiciones legales aplicables respecto del procedimiento que ejecuta, se dice que comete una violación del procedimiento; dicha causal se prevé como causal de anulación por el artículo 238, fracción III del código tributario en los siguiente términos:

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

El artículo 239, último párrafo del mismo ordenamiento antes analizado establece del particular cuál es el sentido que debe adoptar la sentencia cuando encuentra fundado el argumento respectivo, en los siguientes términos:

“...
 “...
 Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución.”

No obstante lo transcrito la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación emitió ejecutoria de nulidad lisa y llana por el hecho de violentar lo establecido por la ley, sin importar que la violación respectiva fuera una disposición legal respecto al procedimiento que debe ser observado en la revisión del dictamen de estados financieros; al respecto estableció en su tesis IV-P-2aS-312 consultable a foja 125 de la revista respectiva al mes de octubre de 2000, lo siguiente:

NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.- PROCEDE DECRETARLA SI NO SE NOTIFICÓ AL CONTRIBUYENTE EL OFICIO MEDIANTE EL CUAL LA AUTORIDAD FISCAL REQUIERE AL CONTADOR PÚBLICO LA INFORMACIÓN, EXHIBICIÓN DE DOCUMENTOS Y PAPELES DE TRABAJO RELACIONADOS CON EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.- Si la resolución impugnada se dictó en contravención de las disposiciones legales aplicables, al no haber acatado lo establecido en el último párrafo, de la fracción I, del artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1995, entonces, dicha violación trasciende al sentido de la resolución impugnada, en la medida en que el contribuyente desconoce el hecho de que la autoridad estaba revisando el dictamen fiscal formulado en relación con sus estados financieros, limitándole con ello su capacidad de defensa; lo cual se ubica en la causal contemplada en la fracción IV, del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que tal conducta constituye una violación a lo dispuesto por la ley, por lo que en los términos del artículo 239, fracción II, del citado Código, procede declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada. (12)

Juicio No. 1582/99-06-01-6/177/00-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 25 de abril del 2000, por mayoría de tres votos a favor, 1 con los puntos resolutive y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.
 (Tesis aprobada en sesión del 25 de abril del 2000)

Lo antes transcrito ilustra un supuesto muy frecuentemente visto por los abogados litigantes y por la representación legal de la autoridad, en el sentido que la violación a una disposición del procedimiento que debe observar la

autoridad respecto a una resolución impugnada puede causar el efecto de que se sancione con una nulidad para efectos o bien una nulidad lisa y llana, según lo considere el juzgador en turno, restándole así certeza jurídica a quien se somete a tal tipo de controversia, pues desconoce cuál es el criterio que adoptará la juzgadora.

5.2.2.- Ausencia de fundamento o motivo.- La ausencia de fundamentación o motivación es considerada legalmente como una violación formal toda vez que sobre el particular la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece, como causal de anulación:

“II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.”

Dicha causal de anulación también debiera generar únicamente una nulidad para efectos, según lo dispuesto por el último párrafo del artículo 239 del código tributario transcrito con antelación; no obstante, esta ausencia de motivo y/o fundamento han sido suficiente causal para anular lisa y llanamente alegando con ello la violación de la ley. Para ilustrar lo anterior podemos citar como ejemplo de la ausencia de fundamento, el siguiente precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa consultable en la página 38 de la revista del mismo órgano jurisdiccional correspondiente al mes de diciembre de 1999, mismo que establece:

“COMPETENCIA.- SU FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DA LUGAR A UNA NULIDAD LISA Y LLANA.- El artículo 16 Constitucional prevé que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresando en el texto del mismo, el precepto, acuerdo o decreto que otorgue a la autoridad competencia para emitir dichos actos. De la premisa anterior se desprende que cuando exista ausencia en la cita del precepto, acuerdo o decreto que da competencia a la autoridad para emitir sus actos, se incurre en una violación que da origen a una declaratoria de nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, y no para efectos, toda vez que al no citarse los fundamentos competenciales, se desconoce si la autoridad realmente cuenta con atribuciones legales, razón por la cual no se le puede

obligar a emitir un nuevo acto fundando su competencia, pues ello equivaldría a asumir que cuenta con ella, con lo cual se pondría en riesgo el debido cumplimiento de la sentencia, al obligar a la autoridad a fundar su actuación cuando eventualmente esto no fuere posible, en la inteligencia de que con dicha declaratoria no se limita a la autoridad competente para que en un nuevo acto debidamente fundado ejerza las facultades que le fueron conferidas. (5)”

En el mismo sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece en su jurisprudencia 2a./J. 52/2001 consultable en el Semanario Judicial de la Federación correspondiente a noviembre de 2001, en su página 32, lo siguiente:

“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. LA NULIDAD DECRETADA POR NO HABERLA FUNDADO NO PUEDE SER PARA EFECTOS, EXCEPTO EN LOS CASOS EN QUE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA RECAIGA A UNA PETICIÓN, INSTANCIA O RECURSO. Si la ausencia de fundamentación de la competencia de la autoridad administrativa que emite el acto o resolución materia del juicio de nulidad correspondiente, incide directamente sobre la validez del acto impugnado y, por ende, sobre los efectos que éste puede producir en la esfera jurídica del gobernado, es inconcuso que esa omisión impide al juzgador pronunciarse sobre los efectos o consecuencias del acto o resolución impugnados y lo obliga a declarar la nulidad de éstos en su integridad, puesto que al darle efectos a esa nulidad, desconociéndose si la autoridad demandada tiene o no facultades para modificar la situación jurídica existente, afectando la esfera del particular, podría obligarse a un órgano incompetente a dictar un nuevo acto o resolución que el gobernado tendría que combatir nuevamente, lo que provocaría un retraso en la impartición de justicia. No obsta a lo anterior el hecho de que si la autoridad está efectivamente facultada para dictar o emitir el acto de que se trate, pueda subsanar su omisión; además, en aquellos casos en los que la resolución impugnada se haya emitido en respuesta a una petición formulada por el particular, o bien, se haya dictado para resolver una instancia o recurso, la sentencia de nulidad deberá ordenar el dictado de una nueva, aunque dicho efecto sólo tuviera como consecuencia el que la autoridad demandada se declare incompetente, pues de otra manera se dejarían sin resolver dichas peticiones, instancias o recursos, lo que contravendría el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Contradicción de tesis 92/2000-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 17 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Tesis de jurisprudencia 52/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de octubre de dos mil uno.”

Como se aprecia de lo transcrito, es evidente que la ausencia de fundamento de la competencia es suficiente motivo para anular lisa y llanamente, a pesar que en las sentencias respectivas nunca se estableció que se tratara de una autoridad incompetente quien emitió los actos en controversia, sino que únicamente se motivó tal sentido porque *“se desconoce si la autoridad demandada tiene o no facultades para modificar la situación jurídica existente”*. Lo anterior no tiene justificación si se toma en cuenta que la competencia de la autoridad debe ser analizada aún de oficio por la juzgadora, tal y como se deduce de lo previsto por el artículo 238 en análisis, al establecer en su párrafo penúltimo:

“El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.”

En sentido contrario se emitió la jurisprudencia VI.1o.A. J/20 consultable en el Semanario Judicial de la Federación del mes de septiembre de 2001 a foja 1197 en la que se estableció:

“FACULTAD DE COMPROBACIÓN. FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, LLEVA A DECRETAR LA NULIDAD PARA EFECTOS Y NO LISA Y LLANA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 41, apartado B, fracciones IV y XVI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se desprende que las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal están facultadas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y, consecuentemente imponer las sanciones por las infracciones que adviertan en el ejercicio de sus facultades de comprobación; asimismo, de la interpretación de los artículos 238 y 239 del código tributario federal, se desprenden las diferentes hipótesis en las cuales se debe declarar la nulidad de la resolución impugnada, esto es, lisa y llana, para efectos o en términos de la parte final del último párrafo de la fracción III del artículo 239 del citado ordenamiento legal; por lo que respecta a la hipótesis en análisis sólo se debe diferenciar cuándo es una nulidad lisa y llana y cuándo para efectos, de tal manera que si el acto reclamado encuadra en alguno de los supuestos previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, así como en la fracción II del artículo 239, se debe entrar al estudio del fondo del asunto y, en caso de ser procedente, declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada; en cambio, si se trata de los

supuestos previstos en las fracciones II, III y V del referido artículo 238, deben considerarse como violaciones de carácter formal, y en el caso, con fundamento en la fracción III, párrafo primero del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, debe declararse la nulidad para efectos de la resolución reclamada; en consecuencia, la falta de fundamentación de la autoridad administrativa al comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes se traduce en un vicio de carácter formal, que se actualiza en la causa prevista por los artículos 238, fracción II y 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y trae como consecuencia el declarar la nulidad para efectos de la resolución reclamada y no lisa y llana.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.”

Lo antes expuesto y transcrito es motivo obvio de incertidumbre jurídica para las partes que se someten a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa esperando la aplicación por éste y por el Poder Judicial de la Federación de los lineamientos expresos de actuación que se prevén para el sentido de las sentencias que deben emitirse al resolver respecto de una causal de anulación fundada.

Otra fuente evidente de inseguridad para las partes litigantes en juicio de nulidad es que la ausencia de motivo pueda ser considerada como suficiente para declarar una nulidad lisa y llana alegando que con ello se contraviene la disposición legal contenida en el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, o bien solamente una nulidad para efectos, si se acredita que efectivamente existe la ausencia del motivo como violación formal.

Un ejemplo de lo último expuesto lo tenemos en la tesis precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación cuando publicó el siguiente criterio visible a foja 115 de la revista respectiva al mes de abril de 1999.

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU ILEGALIDAD GENERA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesiva,

entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente; por tanto, es la legal notificación de la orden de visita el acto formal con el que se inician las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Por otra parte, se tiene que el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece cinco causales de anulación de un acto administrativo, siendo éstas: 1.- La incompetencia del funcionario que dictó, ordenó o tramitó el procedimiento del que derivó la resolución impugnada; 2.- La omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación; 3.- Los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; 4.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equivocada, o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas, o dejó de aplicar las debidas; y, 5.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades. Por ello, **si en un juicio de nulidad se acredita que la orden de visita domiciliaria, que dio origen a la resolución liquidatoria impugnada en el juicio es ilegal, al haberse dictado en contravención del artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dado que no se precisó conforme a dicho precepto el objeto de la visita domiciliaria,** debe concluirse que la hipótesis que se actualiza es la establecida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, puesto que la resolución impugnada deriva de **un acto dictado en contravención a las disposiciones aplicables**, acto que, cabe puntualizar, es previo al inicio del procedimiento de fiscalización, y en esta situación, la declaratoria de nulidad que se presenta es lisa y llana. Ciertamente, en este caso no procede declarar una nulidad señalando efectos, dado que éstos sólo podrían ser para ordenar reponer el procedimiento de fiscalización o para emitir otra orden de visita domiciliaria y ello no es legalmente posible, en primer lugar porque al tratarse de un vicio previo al inicio del procedimiento no puede ordenarse su reposición; y en segundo lugar, porque la emisión de otra orden de visita domiciliaria cae dentro del campo de facultades discrecionales de la autoridad hacendaria, y sólo a ella le corresponde determinar si vuelve a ejercitar tal atribución o no, respecto del mismo contribuyente. (13)

Juicio No. 100(14)63/98/7724/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de diciembre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 28 de enero de 1999)"

La última tesis en análisis es motivo de especial atención en virtud de que, siguiendo el mismo razonamiento todos los casos en que se demuestre una ausencia de motivo, según el criterio asentado en esta tesis, será suficiente para anular lisa y llanamente, pues se estaría dejando de aplicar la disposición debida, específicamente, lo dispuesto por el artículo 38, fracción III del Código

Fiscal de la Federación, mismo que menciona la obligación legal de que todos los actos de la autoridad deban estar fundados y motivados; sin embargo, ello contraviene claramente lo dispuesto por los artículos 238, fracción II y 239 último párrafo antes analizados y se estaría “abusando” de la causal de anulación lisa y llana. En tanto que cualquier agravio fundado puede ser visto como una ausencia de aplicación de la disposición debida.

En este sentido, cabe recordar que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite, pues en éste sentido se emitió la jurisprudencia No. 68 visible a foja 114, Apéndice 1917-1985, Octava Parte, que a la letra dice:

“AUTORIDADES.- Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.”

Por lo tanto, si la autoridad sólo puede hacer lo que la ley expresamente le permite, luego, todos sus actos deben estar ajustados a legalidad y soportados con un fundamento respectivo; de allí que si la violación más mínima en su actuación puede ser vista como causal de anulación bajo la premisa de que “*se deja de aplicar la disposición debida*”, luego todos los agravios fundados que puedan hacerse valer en su contra son capaces de provocar la nulidad lisa y llana, lo que resulta ilógico y apartado a las disposiciones legales aplicables; específicamente, se dejarían de observar las disposiciones legales relativas a la aplicación de la nulidad para efectos.

Derivado de lo anterior, si la causal de nulidad lisa y llana que establece el “dejar de aplicar la disposición debida” se aplica a la falta de observación de disposiciones legales que regulan sobre formalidades y sobre situaciones del procedimiento que debe observar la autoridad en sus actuaciones, se convertiría en causal única de anulación, es por ello que se dijo anteriormente que este elemento de anulación distorsionado en su alcance por algunos magistrados al momento de resolver controversias en el juicio contencioso

administrativo constituye una parte fundamental del problema que se aborda en la presente tesis. Sobre el tema, el entonces magistrado Rubén Aguirre Pangburn estableció en un voto particular relacionado con la tesis cuyo rubro reza: NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.- PROCEDE DECRETARLA SI NO SE NOTIFICÓ AL CONTRIBUYENTE EL OFICIO MEDIANTE EL CUAL LA AUTORIDAD FISCAL REQUIERE AL CONTADOR PÚBLICO LA INFORMACIÓN, EXHIBICIÓN DE DOCUMENTOS Y PAPELES DE TRABAJO RELACIONADOS CON EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS, lo siguiente:

"Al respecto, conviene recordar el contenido de la fracción IV, antes citada, eliminando, para facilitar su comprensión, la parte relativa a los hechos la cual no fue aplicada en el presente caso:

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

'(...)

'IV.- (...) si se dictó -la resolución administrativa impugnada- en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas."

Esta fracción, en la parte transcrita, tacha de nulidad las resoluciones dictadas en violación de la ley; se refiere a un vicio de fondo, distinto de aquellos señalados en las demás causales de ilegalidad: Incompetencia, vicios de forma o de procedimiento y desvío de poder.

La causal de ilegalidad conocida como violación de la ley o dicho con mayor precisión, "violación de la regla de derecho", consiste en el hecho de que una resolución administrativa impugnada se haya dictado en contravención de una regla jurídica de valor superior, con la notable excepción de la Constitución, cuyo control está centralizado en el Poder Judicial de la Federación.

Una interpretación aislada de la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, podría llevar a la conclusión equivocada de que todas las causales de ilegalidad se subsumen en la misma. Si ello fuera así, no tendría razón de ser la existencia de las demás fracciones del propio artículo. Por el contrario, la interpretación sistemática del precepto -atendiendo, además, al principio de que la norma específica priva sobre la general- lleva a considerar como "violación de la regla de derecho", únicamente a aquellos casos en que la ley se violó en forma distinta de como están expresamente contenidos en las demás fracciones.

Lo anterior se corrobora con la interpretación que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado en alguna de sus sentencias recientes respecto del sentido de la causal de nulidad contenida en la citada fracción IV y sus consecuencias. Así la sentencia que resolvió la

contradicción de tesis 6/98, relativa a las consecuencias jurídicas que en la resolución impugnada tienen los vicios formales en una orden de visita domiciliaria antecedente de la misma, se expresó así:

"En lo que atañe a la fracción IV del propio artículo 238, debe señalarse que la actualización de la hipótesis contenida en ésta fracción, implica, en principio, que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación realizó el examen de fondo del asunto.

..."

En todo caso, una tercera postura respecto a la forma en que se puede resolver el agravio fundado de que se omitió la motivación en la resolución controvertida puede darse atendiendo al contenido expreso de la fracción II del artículo 238, la cual precisa que la omisión de requisitos formales como causal de anulación debe afectar las defensas del particular y trascender al sentido de la resolución impugnada. En este aspecto, si la parte demandante no acredita los extremos antes aludidos de la causal de anulación; es decir, que le afectó sus defensas y ello trascendió al sentido de la resolución; luego no habrá acreditado la procedencia de su acción y, por ende, su agravio será fundado pero insuficiente para declarar una nulidad así sea para efectos; lo que impondrá que se reconozca la validez de la resolución en controversia.

Prueba de lo anterior la podemos encontrar en la tesis aislada publicada a foja 53 de la Revista del entonces Tribunal Fiscal de la Federación correspondiente al mes de junio de 1988 en la que se estableció:

"VICIO DE PROCEDIMIENTO.- ES NECESARIO QUE AFECTE LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDA AL SENTIDO DE LA RESOLUCION PARA QUE SEA MOTIVO DE NULIDAD.- Conforme al artículo 238, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es insuficiente para declarar la nulidad de una resolución administrativa la existencia de un vicio en el procedimiento del cual haya derivado, cuando tal vicio no afectó las defensas del particular y no trascendió al sentido de la resolución, de tal suerte que si el demandante en el juicio de nulidad se limita a plantear el vicio de procedimiento, sin demostrar que afectó sus defensas y que de no haberse cometido, el sentido de la resolución hubiera sido otro, debe considerarse insuficiente el agravio que se haga valer y reconocerse la validez de la resolución impugnada.(16)

Juicio No. 722/86.- Sentencia de lo. de diciembre de 1987, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Raúl Lerma Jasso.- Secretario: Lic. Alfredo Ortega Mora.”

Como conclusión, a lo expuesto en este apartado, podemos afirmar que las violaciones de procedimiento y la ausencia de fundamento o motivo, vistos como ausencia de formalidad en las resoluciones controvertidas, son causales de nulidad que deben ser aplicadas a la luz de los demás preceptos relacionados con las mismas, pues de otra forma estos supuestos de nulidad, al igual que cualquier otro supuesto, provocarían la emisión de sentencias de nulidad lisa y llana; sin importar la omisión o violación de la ley de que se trate ya que quedarían inmersas todas las causales como el “dejar de aplicar las disposiciones debidas”.

En este contexto, se han generado y se siguen generando distintas sentencias con sentidos distintos aunque el agravio y resolución en controversia sea idéntico, en tanto que algunos magistrados aplican las causales de nulidad para efectos conforme a su contexto legal y otros simplemente todo lo pueden encausar como una nulidad lisa y llana por “dejarse de aplicar las disposiciones debidas”, aunque estas disposiciones debidas sólo sean las relativas a la carencia de fundamento, motivo o de una violación al procedimiento y, un tercer grupo de magistrados, pueden establecer que el agravio de ausencia de fundamento, motivo o violación al procedimiento es fundado pero insuficiente si en éste no se acredita que el mismo afectó las defensas del particular y trascendió al sentido de la resolución impugnada lo que implicaría reconocer la validez del acto o resolución a debate.

5.3.- Al encontrarse fundado un agravio por violación legal al inicio de un procedimiento, ¿da lugar a una nulidad lisa y llana o a una nulidad para efectos?

En este apartado se analizará un caso desde el punto de vista histórico y actual del sentido que se adoptó y el que se adopta actualmente con

base en jurisprudencias que han establecido lo que debe fallarse en las sentencias respectivas, así como se hará una crítica relacionada con el criterio que prevalece actualmente.

El caso más fácil de representar en este tema es el relativo a una impugnación de liquidación cuya fuente de origen lo constituyó una visita domiciliaria, toda vez que dicho procedimiento ha sido el blanco de numerosos agravios fundados; respecto del particular, el problema a definir consiste en determinar, si al inicio del procedimiento de visita, en la notificación del oficio de la orden respectiva, se comete una violación al procedimiento y si ello será suficiente para anular lisa y llanamente o sólo podrá emitirse una nulidad para efectos, atendiendo al tipo de violación que se estima fundado.

Sobre el punto antes abordado, tanto el Poder Judicial de la Federación, como el mismo Tribunal Fiscal de la Federación, (antes que cambiara su denominación) establecieron tesis en el sentido que debiera declararse la nulidad lisa y llana si se descubría un agravio fundado al inicio del procedimiento de visita en tanto que, si se anulaba su inicio, realmente ningún acto posterior podría tener existencia jurídica; de allí que la anulación del primer acto notificado al particular debía implicar la anulación lisa y llana, pues nada de lo actuado con posterioridad por la autoridad tendría validez legal.

Las tesis relativas establecieron en lo conducente:

“ORDEN DE AUDITORIA. LA SENTENCIA FISCAL QUE DECLARA SU NULIDAD DEBE SER LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS. El procedimiento de auditoria encuentra su origen en la orden de visita que tenga por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se inicia con la notificación de dicha orden y culmina con la decisión de la autoridad fiscal en la que se determinan las consecuencias legales de los hechos u omisiones que se advirtieron en la auditoria. Por tanto, si la nulidad de la resolución fiscal impugnada se suscitó a consecuencia de que la orden de auditoria que la antecedió contiene vicios, por haberse dictado en contravención de las disposiciones aplicadas o por haberse dejado de aplicar las debidas, tal nulidad debe ser lisa y llana, en términos del artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ya que al ser nula la orden de

visita es nulo todo el procedimiento de fiscalización desde su origen y, en estas circunstancias, válidamente puede decirse que la autoridad fiscal no ha iniciado sus facultades de comprobación, pues éstas se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente a fin de comprobar si ha cumplido con las disposiciones fiscales, como lo señala el artículo 42 del citado cuerpo legal. Luego, la ilegalidad en la orden de auditoria impide que la nulidad se declare para efectos, como si se tratara de vicios en el procedimiento de fiscalización, puesto que tal decisión sólo puede justificarse ante un procedimiento que jurídicamente se inició, pero no respecto de aquél que no llegó a instaurarse por haber estado viciado desde su origen.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Octava época. Jurisprudencia 2o.A. J/40

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, CUANDO ESTIME QUE LA AUTORIDAD DEMANDADA VIOLÓ LA LEY, EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE, AL EMITIR LA ORDEN DE VISITA DE AUDITORIA, DEBE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA Y NO PARA EFECTOS. El Tribunal Fiscal de la Federación declaró la nulidad de la resolución impugnada al considerar que la autoridad demandada incurrió en violación a la ley, al llevar a cabo la visita de auditoria en un domicilio que no es el domicilio fiscal del contribuyente, y al no acatar lo establecido en el artículo 64, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el ejercicio fiscal que debió revisarse, y en su caso, liquidarse primero, lo es el correspondiente a mil novecientos ochenta y seis, y no el ejercicio de mil novecientos ochenta y siete, como se determinó en la orden de visita. Por consiguiente, ambas violaciones declaradas por dicho tribunal, se cometieron en la orden de visita de auditoria, acto jurídico que es presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de comprobación realizado por las autoridades. En este orden de ideas, procedemos al estudio de qué clase de nulidad conlleva este tipo de violaciones, si nulidad lisa y llana o para efectos, dicho de otra manera, en cuál de las causales de nulidad señaladas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, encuadran las violaciones cometidas por las hoy recurrentes. Pues bien, resulta evidente que no se trata de la causal de anulación establecida en la fracción I, del citado numeral 238, toda vez que no es el caso de que la autoridad que dictó la resolución u ordenó o tramitó el procedimiento sea incompetente. Tampoco se actualizan los supuestos contemplados en las fracciones II y III, del artículo mencionado, porque estas dos hipótesis se refieren a la existencia de vicios formales contrarios al principio de legalidad, refiriéndose la primera de ellas a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso, lo cual contrariamente a lo sostenido por las recurrentes, no es aplicable al caso concreto, pues las violaciones en que incurrieron no se realizaron en las resoluciones impugnadas, sino en la orden de visita de auditoria, como los mencionamos anteriormente. La segunda hipótesis contempla vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, la cual tampoco es aplicable, en virtud de que contrariamente a lo señalado por las autoridades recurrentes, las violaciones mencionadas no pueden considerarse como vicios en el procedimiento del cual derivó la resolución combatida, toda vez que dichas

violaciones se dieron en la orden de visita, que es el acto por medio del cual se origina el procedimiento para ejercer las facultades de comprobación, esto es, la orden de visita es un acto previo al inicio del procedimiento de revisión de la situación fiscal del contribuyente, para poder determinarle, en su caso, crédito a su cargo, toda vez que el procedimiento se inicia cuando se le entrega en vía de notificación la orden de visita al contribuyente, por ende, la conducta de las recurrentes constituye una violación cometida no en el procedimiento mismo, sino antes de que se iniciara éste, por lo tanto, no puede considerarse que la resolución impugnada en el juicio fiscal deba ser declarada nula por existir un vicio en el procedimiento, toda vez que el vicio de que adolece se dio antes de que existiera procedimiento alguno. En efecto, la orden de visita es el acto de la autoridad fiscal, por medio del cual expresa su voluntad de ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, y el procedimiento de auditoría en la visita domiciliaria, se inicia (según se desprende del artículo 44, fracciones II y III, del citado código), con la entrega en vía de notificación de la orden de visita al contribuyente visitado o su representante, o en su caso, a quien se encuentre en el lugar visitado, siendo precisamente en ese momento cuando se inicia el procedimiento de auditoría, y no antes, puesto que la existencia de una orden de visita, que cumpla con los requisitos establecidos en la ley, es un acto previo y necesario para el inicio del procedimiento de auditoría, pero no es ni el propio inicio de dicho procedimiento ni un acto dentro del mismo, toda vez que, puede acontecer que se emita una orden de visita y ésta nunca se entregue o notifique al contribuyente, en cuyo caso no ha existido jurídicamente un procedimiento de auditoría en contra de aquél, que ni se ha enterado de la existencia de aquella orden de visita. También del artículo 42, último párrafo, del mismo ordenamiento legal, se desprende que el procedimiento llevado a cabo, con motivo de una visita domiciliaria, se inicia con la entrega en vía de notificación de la orden de visita, en virtud de que se señala que las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesivamente entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente, por consiguiente, es con la entrega en la vía de notificación, de la orden de visita, con que se inician las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, y por ende, el procedimiento de auditoría. Por consiguiente, las violaciones cometidas por las autoridades recurrentes no constituyen un vicio del procedimiento, y por ende no se actualiza la causal de anulación contenida en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece dos causas de anulación de la resolución impugnada, que aunque pueden complementarse, es decir, darse juntas, también pueden darse la una sin la otra, según lo estableció el legislador de manera opcional, esto es, una resolución administrativa será nula si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada (primer supuesto), o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejaron de aplicar las debidas (segundo supuesto). Es con base en este segundo supuesto, que la resolución impugnada resulta ilegal y por consiguiente nula por haberse dictado una orden de visita domiciliaria en contravención de las disposiciones legales aplicables, es decir, sin haber acatado los artículos 10 y 64 fracción I, del Código Fiscal de la Federación; de esta manera, debe considerarse

actualizada la causa de nulidad contenida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, debiendo declararse una nulidad lisa y llana. A mayor abundamiento, debemos decir que una nulidad para efectos puede tener como consecuencia, que se reponga el procedimiento desde el momento en que se cometió la violación, y una vez subsanada ésta se continúe y se vuelva a dictar una nueva resolución, o bien, simplemente que se emita nueva resolución, purgando las violaciones cometidas en ella, consecuencias que en la especie no podrían darse, porque la violación cometida por las autoridades fue antes de que existiera o se iniciara el procedimiento de comprobación, por lo que no sería lógico ni jurídico que se repusiera un procedimiento hasta antes de su inicio para que se dictara un acto previo y luego se "volviera a iniciar" el procedimiento para dictar en su caso, un nuevo fallo. Además, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, son facultades discrecionales, es decir, si quiere no las ejerce, por lo que, resultaría ilegal la sentencia que declarara la nulidad de una resolución, para el efecto de obligar a la autoridad fiscal a ejercer sus facultades de comprobación, sujetándola a lo ordenado por la sentencia fiscal, porque al emitir una orden de visita, la autoridad manifiesta su voluntad de ejercer sus facultades, como lo dijimos anteriormente, voluntad que debe ser libre y no sujeta a lo que tenga a bien ordenar la Sala fiscal, con base en las violaciones declaradas en un procedimiento de auditoria que, dada la nulidad acaecida, ha dejado legalmente de existir.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Octava época. Jurisprudencia I.3o.A. J/43."

Tesis sustentada por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación consultable a fojas 115 y 116 de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número 9, cuarta época, año II, abril de 1999.

"IV-P-2As-92

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU ILEGALIDAD GENERA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNA.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesiva, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente; por tanto, es la legal notificación de la orden de visita el acto formal con el que se inician las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Por otra parte, se tiene que el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece cinco causales de anulación de un acta administrativo, siendo éstas: 1.- La incompetencia del funcionario que dictó, ordenó o tramitó el procedimiento del que derivó la resolución impugnada; 2.- La omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, 3.- Los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; 4.- Si los hechos que la

motivaron no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equivocada, o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas, o dejó de aplicar las debidas; y 5.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales, no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dicha facultades. Por ello, si en juicio de nulidad se acredita que la orden de visita domiciliaria, que dio origen a la resolución liquidatoria impugnada en el juicio es ilegal, al haberse dictado en contravención del artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, dado que no se precisó conforme a dicho precepto el objeto de la visita domiciliaria,, debe concluirse que la hipótesis que se actualiza es la establecida en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, puesto que la resolución impugnada deriva de un acto dictado en contravención a las disposiciones aplicables, acto que, cabe puntualizar, es previo al inicio del procedimiento de fiscalización, y en esta situación, la declaratoria de nulidad que se presenta es lisa y llana. Ciertamente, en este caso no procede declarar una nulidad señalando efectos, dado que éstos sólo podrían ser para ordenar reponer el procedimiento de fiscalización o para emitir otra orden de visita domiciliaria y ello no es legalmente posible, en primer lugar porque al tratarse de un vicio previo al inicio del procedimiento no pueden ordenarse su reposición; y en segundo lugar , porque la emisión de otra orden de visita domiciliaria cae dentro del campo de facultades discrecionales de la autoridad hacendaria, y sólo a ella le corresponde determinar si vuelve a ejercitar tal atribución o no, respecto del mismo contribuyente. (13).

Juicio No. 100(14)63/98/7724/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 3 de diciembre de 1998, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez.
(Tesis aprobada en sesión de 28 de enero de 1999)”

El criterio que antecede tiene lógica, pues si el inicio de un procedimiento de fiscalización que concluye con una resolución liquidatoria de impuestos omitidos que es impugnada en juicio de nulidad inicia formalmente con un acto que es considerado ilegal; luego, se anula desde su origen tal resolución en controversia y ello, aunque la razón de anulación sea una cuestión de forma o de procedimiento, implica que nunca inició tal procedimiento en legalidad y, por ende, su nulidad puede ser lisa y llana. En el entendido que aun la nulidad lisa y llana no podrá impedir que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades de comprobación, en tanto que éstas le son discrecionales y sólo se encuentran supeditadas al plazo previsto por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

En sentido distinto al anterior se ha resuelto recientemente, según lo acreditan las jurisprudencias emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consultables en el Semanario Judicial de la Federación del mes de agosto de 1999, las cuales establecen:

“ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, LA FALTA DE ALGÚN REQUISITO FORMAL EN LA EMISIÓN DE LA, ENCUADRA EN LA VIOLACIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El procedimiento de auditoría encuentra su origen en la orden de visita que, con fundamento en el artículo 16 Constitucional, tiene por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dicho procedimiento se inicia, de conformidad con el artículo 42, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, con la notificación de dicha orden y culmina con la decisión de la autoridad fiscal en la que se determinan las consecuencias legales de los hechos u omisiones que se advirtieron en la auditoría, por tanto, si la nulidad de la resolución impugnada se suscitó a consecuencia de que la referida orden de visita contiene vicios formales, tal violación debe quedar encuadrada en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que se trata de una omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afectó la defensa de los particulares y trascendió al sentido de la resolución impugnada, porque fue emitida sin fundamentación y motivación.

2ª/J.88/99

Contradicción de tesis 6/98.- Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito.- 28 de mayo de 1999.- Unanimidad de cuatro votos.- Ausente: Mariano Azuela Guitrón.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Clementina Flores Suárez.

Tesis de jurisprudencia 88/99.- Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en sesión privada del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, LA NULIDAD DECRETADA POR VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien las violaciones de tipo formal existentes en un acto administrativo encuadran en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, lo que trae aparejada la declaratoria de nulidad para efectos, en términos de lo establecido en la fracción III del artículo 239 de mencionado ordenamiento legal, ello no ocurre, en el caso de las órdenes de visita domiciliaria. En efecto, no debe perderse de vista que debido a la naturaleza de las resoluciones impugnadas, las que derivaron de la emisión de órdenes de visita domiciliaria, expedidas con base en la facultad discrecional que a las

autoridades fiscalizadoras les otorga el artículo 16 constitucional, surte el caso de excepción previsto en la parte final del precepto citado en último término y, por tanto, aunque originalmente deba ser declarada la nulidad para efectos, lo cierto es que la nulidad decretada en este supuesto excepcional no puede tener efecto alguno que no sea el que la autoridad anule el acto impugnado y, actuando dentro del límite de sus facultades discrecionales, si así lo estima conveniente y se encuentra en posibilidad de hacerlo, emita un nuevo acto administrativo.

2ª./J.89/99

Contradicción de tesis 6/98.- Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito.- 28 de mayo de 1999.- Unanimidad de cuatro votos.- Ausente Mariano Azuela Guitrón.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretaria: Clementina Flores Suárez.

Tesis de jurisprudencia 89/99.- Aprobada por la Segunda Sala de ese Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

Las tesis antes transcritas fueron interpretadas en jurisprudencia del Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito según publicación en el Semanario Judicial de la Federación del mes de mayo de 2001 en su página 972 estableciendo:

"NULIDAD LISA Y LLANA Y NULIDAD PARA EFECTOS RESPECTO DE ACTOS EMANADOS DE FACULTADES DISCRECIONALES. EXACTA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 89/99, DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. De las consideraciones que informan la ejecutoria de la contradicción de tesis 6/98, fallada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la cual emanó la jurisprudencia 2a./J. 89/99, de rubro: "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETADA POR VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", se advierte que cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declare la nulidad de actos que deriven de facultades discrecionales, respecto de los cuales se haya actualizado la causal de nulidad contenida en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, la nulidad que se declare no debe ser lisa y llana, pues con ello se atentaría contra la facultad discrecional con que cuentan las autoridades hacendarias, pero tampoco puede ser para efectos, pues se estaría obligando a la autoridad a emitir un acto en perjuicio del particular. Por lo tanto, la nulidad deberá ser decretada en términos del artículo 239, fracción III, in fine, para el único efecto de dejar insubsistente la resolución combatida, sin

perjuicio de que la autoridad pueda, si procede, ejercer de nueva cuenta sus facultades de comprobación. pero sin que se encuentre obligada a ello por virtud de la sentencia de nulidad.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Como se aprecia de las jurisprudencias antes transcritas, no sólo existen los dos tipos de nulidades en materia fiscal y administrativa previstas por las fracciones II y III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación; sino que en éstos criterios se crea un nuevo tipo de nulidad; es decir, se crea el tipo de nulidad aplicable a los supuestos en que se anula un procedimiento iniciado en ejercicio de las facultades de comprobación; dicha nulidad, según las tesis en comento, se emite únicamente con el efecto de dejar insubsistente la resolución impugnada sin que por ello se obligue o se impida a la autoridad para que pueda ejercer sus facultades nuevamente, pues éstas le son discrecionales.

Sobre el particular estimo innecesaria la interpretación y emisión de las jurisprudencias últimamente citadas; en tanto que la autoridad no requiere de una sentencia para poder ejercer sus facultades previstas en la ley a su favor como discrecionales; máxime si éstas no fueron motivo y objeto de controversia en el juicio de nulidad; ni podrían serlo, pues para ello se requeriría la impugnación de inconstitucionalidad del contenido de los preceptos legales en que se regulan dichas facultades y tal supuesto no es competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que pueda resolverse en el juicio contencioso administrativo.

En este sentido, desde mi particular punto de vista, cuando se determina que es fundado el agravio relativo a una violación de forma o de procedimiento al inicio de una actuación que es de carácter discrecional para la autoridad, no existe necesidad de hacer una interpretación exhaustiva del último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación para concluir con una tercer especie de nulidad, toda vez que si una nulidad para efectos no puede emitirse en estos casos por el hecho de que el tribunal no puede pronunciarse

sobre lo que debe hacer o dejar de hacer la autoridad en el ejercicio de sus facultades discrecionales; luego debe emitirse una nulidad lisa y llana; pues, finalmente, dicha nulidad absoluta no impedirá igualmente el ejercicio de facultades discrecionales cuando las ejerza nuevamente la autoridad en un nuevo inicio de procedimiento totalmente independiente del anulado; así se trate de revisar el mismo ejercicio fiscal que el que fue motivo de liquidación en el procedimiento anulado.

5.4.- Alcance de una nulidad lisa y llana respecto de un acto del procedimiento administrativo de ejecución. Caso de la carencia de motivo y fundamento por no existir oficio liquidatorio en una autodeterminación.

Es frecuente que se confunda, al momento de emitir sentencia, la resolución impugnada con el origen de ésta, sobre todo cuando el acto controvertido en juicio es un requerimiento de pago y embargo en el que el crédito fiscal de origen se alega desconocer. El caso particular que pretendo abordar es aquél en el cual la parte actora impugna un requerimiento de pago y embargo alegando desconocer el origen del crédito como determinante de dicho acto; pero se olvida de señalar como resolución impugnada al mismo crédito fiscal, así como de hacer valer agravios en su contra; inclusive, después de que se le da a conocer en la contestación de demanda dicho crédito en su origen y se le otorga plazo para ampliar la demanda respectiva.

La carencia de motivo y fundamento identificado como estado de indefensión para la parte demandante ha sido el factor determinante para que el Poder Judicial de la Federación estime que debe anularse lisa y llanamente un procedimiento administrativo de ejecución, tal es el caso que originó la emisión de la jurisprudencia VI.2o.J/132 sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, misma que apareció publicada en el Semanario Judicial de la Federación de marzo de 1998 y que textualmente estableció:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES IMPROCEDENTE SI PREVIAMENTE NO SE DETERMINA Y NOTIFICA EL

CRÉDITO FISCAL POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE OPTÓ POR LA AUTODETERMINACIÓN, HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES.- De conformidad con los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, que contienen verdaderas formalidades técnico-jurídicas ad hoc con los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se deduce que para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento. Ahora bien, no pueden tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico-coactivo en contra del contribuyente porque éste incumplió con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, dado que el incumplimiento de la obligación unilateral de pago no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación antes referidos.”

En el mismo sentido, la Segunda Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación estableció precedente consultable a foja 75 de la revista de dicho órgano jurisdiccional correspondiente al mes de febrero de 2000. La tesis de referencia señaló:

“REQUERIMIENTO DE PAGO.- SU ILEGALIDAD POR AUSENCIA DE UNA RESOLUCIÓN LEGITIMADORA DA LUGAR A UNA NULIDAD LISA Y LLANA.- En primer término, conviene señalar que la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada configura la causal de ilegalidad que establece el artículo 238 en su fracción II, del Código Fiscal de la Federación y que dicha causal provoca la nulidad para efectos en los términos de la fracción III, del artículo 239, de dicho Código, pues al tratarse de un vicio formal, el orden jurídico naturalmente requiere que si la administración pública considera oportuna su reposición por tratarse de facultades discrecionales, lo haga en forma fundada y motivada; sin embargo, se debe distinguir entre dicho vicio y otro cualitativamente diverso, el cual consiste en el hecho de que un requerimiento de pago no esté respaldado por una resolución definitiva que lo legitime. En este último supuesto, si bien hay un acto administrativo impugnado y no una simple actuación administrativa, se está, de cualquier forma, en presencia de una auténtica vía de hecho, pues el requerimiento de pago, no está respaldado por una resolución que lo legitime. En nuestro sistema jurídico, al ser el crédito fiscal una obligación "ex lege", es decir que deriva de la ley, no de la voluntad de las partes y que en consecuencia, no es posible iniciar el procedimiento administrativo de ejecución con base en una obligación libremente asumida por un particular, para poder proceder a la ejecución de un crédito fiscal, la autoridad administrativa debe previamente cumplir los siguientes requisitos: 1) Iniciar un

procedimiento que permita la garantía de audiencia, 2) Dictar, en su caso, una resolución que determine un crédito fiscal y 3) Comunicarla al afectado y permitirle, en el plazo que señala la ley, que lo pague voluntariamente o lo impugne. La ilegalidad anterior no puede implicar ni la reposición del requerimiento, estamos en consecuencia, frente a una violación de la ley que excede el simple vicio formal de la ausencia de fundamentación y motivación y por lo tanto, configura la causal de ilegalidad contenida en la fracción IV, del artículo 238 citado e implica que la nulidad del requerimiento de pago debe ser lisa y llana. (8)”

Como se aprecia de lo transcrito era evidente que, tanto en el criterio del Poder Judicial de la Federación, como en el del propio tribunal fiscal, la carencia de una resolución liquidatoria de crédito fiscal por parte de la autoridad era motivo más que suficiente para anular lisa y llanamente un procedimiento administrativo de ejecución en el que se reconocía a éste como una actuación de hecho, más no de derecho, por la inexistencia de una liquidación de la autoridad (motivo y fundamento del crédito).

Ahora bien, en los casos como el particular se incurría en el exceso de anular no solamente al procedimiento administrativo de ejecución que era el acto impugnado en juicio, sino que, además, la Sala o Sección del Tribunal Fiscal de la Federación anulaba también el crédito fiscal de origen en tanto que su motivo y fundamento no era acreditado; pues su origen realmente no se debía a una liquidación de la autoridad, sino a una autodeterminación efectuada por el propio contribuyente. El criterio antes señalado provocó serios abusos por parte de contribuyentes que encontrándose en situación de insolvencia y con un crédito fiscal que habían solicitado pagar en parcialidades previamente, ante el primer requerimiento de pago alegaban su desconocimiento total y, como la autoridad no podía aportar un oficio liquidatorio que determinara el fundamento y motivo de tales determinaciones de créditos, fácilmente eran anulados dichos créditos por carencia de sus elementos formales (fundamentación y motivación).

Posteriormente, el criterio fue rectificado, pues se reconoció que la autoridad no estaba obligada en todos los casos a efectuar una liquidación fundada y motivada para poder determinar la existencia de un crédito fiscal, sino

que este también se constituye por todos aquellos reconocimientos de adeudos que son declarados ante la autoridad por los contribuyentes y solicitan su pago en parcialidades; reconociendo ello, pues tal es el sentido de lo previsto por el artículo 6º, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en tanto que dicho precepto dispone que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; es decir, el medio ordinario de la constitución de un crédito fiscal es la autodeterminación de los propios contribuyentes y, sólo por excepción, el medio extraordinario para su existencia es una liquidación efectuada por la autoridad.

Basado en dicha rectificación del criterio histórico sobre el caso en particular se emitió jurisprudencia establecida en sesión de 21 de enero de 2000, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito misma que a la letra dice:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL. SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA.- De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por un parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y o por otra, que el procedimiento económico coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, liquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del sólo incumplimiento del pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.”

Lo antes expuesto sirve para resaltar que la ausencia de motivo y fundamento en un crédito fiscal ha sido motivo determinante para declarar su inexistencia, cuando que a lo más que debiera resolverse sobre el particular es su nulidad para el efecto de conocer dichos elementos formales.

Otro elemento a resaltar en el presente caso es que la impugnación de una actuación dentro del procedimiento administrativo de ejecución daba lugar a la anulación del origen de dicho crédito; independientemente que se expusieran o no agravios en su contra; esto último da pie para hacer la siguiente afirmación: la impugnación de una actuación dentro del procedimiento administrativo de ejecución, nunca podrá implicar la anulación del origen del crédito fiscal que se requiere de pago en tal procedimiento, en tanto que dicho origen no haya sido impugnado también de manera expresa y se encuentre la parte demandante en oportunidad legal para hacer tal impugnación.

En este mismo orden de ideas, se puede concluir, que una nulidad lisa y llana de un acto del procedimiento administrativo de ejecución nunca trascenderá a la legalidad de la determinación del crédito fiscal que es su origen; por tanto, la autoridad siempre se encontrará en posibilidad de volver a iniciar dicho procedimiento administrativo de ejecución, a pesar de su anulación lisa y llana, pues como acto de procedimiento es repetible en tanto subsista la causa de fondo que le da origen; es decir, mientras exista el crédito fiscal exigible y la autoridad se encuentre en oportunidad legal de requerirlo de pago (plazo de prescripción).

5.5.- Indebida fundamentación y motivación ó contravención de disposiciones aplicadas y los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron de manera distinta.

Existe confusión en cuanto a identificar que la “indebida fundamentación y motivación” es una condensación equivalente de la causal de nulidad lisa y llana prevista por el artículo 238, fracción IV del Código Fiscal de la

Federación, cuando establece: *“Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas”*. Se dice que existe confusión porque, como lo señalamos en apartados precedentes, los cinco supuestos de nulidad contenidos en la fracción IV del artículo 238 de referencia están orientados a resolver respecto del fondo de la cuestión a debate en el juicio; no respecto de cuestiones meramente formales, como lo son la fundamentación y motivación; así se trate de errores en el fundamento o en el motivo; en tanto que éstos no sean los determinantes de la voluntad de la autoridad expresada en el acto en controversia.

En efecto, al estudiar las causales de nulidad se hizo especial énfasis en aquellas que provocan una nulidad lisa y llana en tanto que las frases comúnmente utilizadas en la práctica por los abogados litigantes en la materia fiscal y administrativa como, que *“tal acto o resolución impugnada se encuentra indebidamente fundada y motivada”* han sido motivo de diversas contrariedades en cuanto al sentido diverso con que se emiten las sentencias, esta confusión a que se hace referencia en este apartado se hace patente en la siguiente tesis del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito consultable a página 1350 del Semanario Judicial de la Federación publicado en el mes de marzo de 2002, misma que establece:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, FALTA O INDEBIDA. EN CUANTO SON DISTINTAS, UNAS GENERAN NULIDAD LISA Y LLANA Y OTRAS PARA EFECTOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido de manera reiterada que entre las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en el artículo 16 constitucional, se encuentra la relativa a que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, y dicha obligación se satisface cuando se expresan las normas legales aplicables y las razones que hacen que el caso particular encuadre en la hipótesis de la norma legal aplicada. Ahora bien, el incumplimiento a lo ordenado por el precepto constitucional anterior se puede dar de dos formas, a saber: que en el acto de autoridad exista una indebida fundamentación y motivación, o bien, que se dé una falta de fundamentación y motivación del acto. La indebida fundamentación implica que en el acto sí se citan preceptos legales, pero éstos son inaplicables al caso particular; por

su parte, la indebida motivación consiste en que en el acto de autoridad sí se dan motivos pero éstos no se ajustan a los presupuestos de la norma legal citada como fundamento aplicable al asunto. En este orden de ideas, al actualizarse la hipótesis de indebida fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser lisa y llana, pues lo contrario permitiría a la autoridad demandada que tuviera dos o más posibilidades de fundar y motivar su acto mejorando su resolución, lo cual es contrario a lo dispuesto en la fracción II del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, lo que implica una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales. En cambio, la falta de fundamentación consiste en la omisión de citar en el acto de molestia o de privación el o los preceptos legales que lo justifiquen; esta omisión debe ser total, consistente en la carencia de cita de normas jurídicas; por su parte, la falta de motivación consiste en la carencia total de expresión de razonamientos. Ahora bien, cuando se actualiza la hipótesis de falta de fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, la nulidad debe ser para efectos, en términos de lo dispuesto en el párrafo final del numeral 239 del propio código.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Difiero del sentido de esta tesis en cuanto que pretende homologar lo indebido de la fundamentación y motivación con la causal de anulación lisa y llana expresada en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. Una indebida motivación tanto puede ser una situación de mero error intrascendente (que no modifica la intención real de la autoridad al emitir la resolución o acto impugnado) como lo puede ser una apreciación equivocada de hechos, el que no se hayan realizado los hechos o que éstos fueron distintos; es decir, la palabra “indebida” es genérica e inapropiada para determinar, que con base en ella, puede determinarse si la violación legal encontrada como fundada en el juicio de nulidad puede causar la nulidad lisa y llana o una nulidad para efectos.

En este sentido, una indebida motivación podría ser, a criterio del juzgador que se fundara en esta tesis, el que una liquidación de impuestos omitidos estableciera como su antecedente el incumplimiento de la contribuyente visitada en aportar documentación o información solicitada para desvirtuar los

hechos y omisiones asentados en la acta última parcial de visita; cuando que la contribuyente, demandante en el juicio contencioso administrativo, acredita que realmente sí cumplió con aportar documentación en tiempo, pero ésta es evidentemente ajena a las operaciones por las que se determina omisión de impuestos. En este caso, puede hablarse de la existencia de un error en la motivación (pues sí se presentó la documentación, aunque no la requerida), pero no de una “indebida motivación” y con ello darle los alcances de nulidad lisa y llana que se le otorgan en la tesis en análisis; pues la graduación del distinto tipo de nulidades (para efectos y lisa y llana) también tiene su razón de ser precisamente en la gravedad de la ilegalidad o infracción cometidos por la autoridad.

La frase “indebida fundamentación” también crea confusión en cuanto que la causal de nulidad lisa y llana prevista por el artículo 238, fracción IV del Código Fiscal de la Federación establece el que, el acto o resolución en controversia se haya dictado, *“en contravención de las disposiciones aplicadas o que dejó de aplicar las debidas”*. Esta causal de anulación debe ser analizada únicamente respecto del fondo de la cuestión a debate, al igual que los supuestos de antecedente; pues de otra manera un error del fundamento; así se trate de una situación intrascendente, puede servir de motivo al tribunal fiscal para emitir una nulidad lisa y llana, aunque claramente se encuentre evidenciado documentalmente en el juicio que la intención y fundamento legal aplicado por la autoridad, respecto del fondo en controversia, era el correcto.

Como ejemplo de lo último, se puede citar el supuesto en que la autoridad señale, en el oficio liquidatorio, una parte del fundamento de su competencia territorial que tenía anteriormente, antes que le fuera modificado el acuerdo de circunscripción territorial que le confiere competencia actualmente. En dicho supuesto, puede interpretarse que existe una *“indebida fundamentación”* de su competencia territorial, pues se cita una que no le confiere competencia actualmente; pero en realidad, sólo se trata de un error al citar equivocadamente

una competencia que no es la vigente actualmente; dicho error no debe tener las consecuencias de emitir una nulidad lisa y llana, pues éste no es determinante para estimar que se varió el fundamento que sustenta la resolución impugnada en el fondo, tampoco puede estimarse que la autoridad es incompetente, pues tal incompetencia debe ser analizada de oficio por la juzgadora y puede fácilmente encontrar que en realidad la autoridad sí posee competencia sobre el objeto de controversia; por tanto, en tal supuesto; independientemente de la “indebida fundamentación” de la competencia territorial, el acto o resolución a debate es válido en el fondo y sólo puede anularse para efectos, o bien, estimarse que es insuficiente el agravio fundado para declarar la nulidad, según la consideración del juzgador en turno.

En conclusión, la frase “indebida fundamentación y motivación” es causal de confusión más que de nulidad lisa y llana. Ésta puede ser efectivamente una causal de nulidad lisa y llana, pero únicamente si por “indebida fundamentación y motivación” entendemos la actualización de las causales específicas de la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación y dichas causales se actualizan en el caso en controversia respecto del fondo (respecto de su motivo determinante u objeto y de su fundamento que le otorga soporte legal).

En cambio, la forma más cierta de analizar ésta frase es como la representación de una situación de inseguridad para las partes, en tanto que el juzgador puede decidir si, al actualizarse ésta, puede emitir una nulidad lisa y llana, como se establece en la tesis antes comentada; una nulidad para efectos porque el error sea sobre aspectos formales, o bien, una validez, atendiendo también a la intrascendencia, en cuanto al fondo, de la situación de error alegada.

5.6.- Negativa ficta.-

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación prevé una ficción del derecho consistente en considerar, que por el hecho de que la autoridad administrativa deja de dar respuesta a una petición o instancia del particular en un plazo de tres meses puede considerarse la existencia (así sea virtual) de una resolución que niega la procedencia de lo solicitado o pretendido por el gobernado y respecto de esta negativa virtual, procede su impugnación.

De la escasa regulación que contiene el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación se desprende que no se entiende por consentida la negativa ficta una vez concluido el plazo para impugnar después de haberse configurado; es decir, el plazo ordinario de impugnación para cualquier acto o resolución impugnables en materia fiscal o administrativa no opera respecto de una negativa ficta, ya que se puede impugnar en cualquier tiempo posterior o esperar a la resolución expresa.

Los criterios tradicionales sobre negativa ficta han hecho crisis en los casos del contencioso subjetivo pues tratan a una resolución ficticia como si fuera verdadera y, por lo tanto, le confieren dentro del proceso los mismos atributos y consecuencias de las resoluciones reales; en este sentido, hemos terminado por creer nuestra propia ficción. Más aún, habiendo nacido como un simple artificio procesal para garantizar el acceso a la jurisdicción, se le han dado consecuencias que inclusive exceden a las que corresponderían a una negativa verdadera.

Los casos concretos a analizar sobre esta figura tienen relación directa con el supuesto en que la autoridad demandada resuelve en el sentido de conceder lo solicitado o resuelve favorablemente la instancia del demandante; el segundo supuesto se da cuando la misma autoridad es omisa en contestar la demanda de negativa y ficta y, por ende, en acreditar el motivo y fundamento de

la resolución negativa respectiva y; el tercer caso, es relativo al hecho procesal de que es la demandante quien, luego de la contestación de la demanda a una negativa ficta, es omisa en presentar su ampliación de demanda a fin de hacer valer sus argumentos contra el motivo y fundamento de dicha negativa.

5.6.1.- Supuesto en que la autoridad concede lo peticionado o resuelve favorablemente la instancia de la demandante de negativa ficta.

En el caso ejemplar de que un contribuyente acudió en recurso de revocación impugnando la emisión de una liquidación que estima ilegal y dicho recurso no le fue resuelto dentro del plazo legal de tres meses, por lo que presentó juicio de nulidad contra la confirmativa ficta configurada respecto de la resolución o acto que impugnó; o bien, la negativa ficta de omitir dictarle resolución favorable en el recurso de revocación; pero sucede que, al contestar la demanda, la demandada presenta como prueba la resolución expresa al recurso de revocación en la cual deja sin efectos la liquidación impugnada en dicho recurso administrativo. En este supuesto, es evidente que la negativa ficta, como simple presupuesto procesal de la acción, dejó de tener efectos para dar paso a la resolución expresa, que en el caso particular le es favorable al demandante, de allí que ya no puede hablarse de un interés jurídico de éste para controvertir lo conducente en ampliación de demanda.

No obstante ello, puede darse el caso que, como lo mencionamos en líneas precedentes, la juzgadora estime que la negativa ficta por sí misma es una resolución o acto impugnabile independiente, inclusive, de la resolución expresa dictada con relación a la petición o instancia por la cual se configuró. Si ésta es la creencia de la juzgadora en turno, de poco valdrá el hecho que se haya acreditado en el juicio la emisión de la resolución expresa favorable al demandante sobre su petición, pues independientemente de ello, la juzgadora seguirá el procedimiento del juicio concediendo plazo para que la actora amplíe su demanda contra la negativa ficta y podrá emitir sentencia de nulidad de ésta,

por el simple hecho de haberse configurado legalmente, al haber transcurrido el plazo de 3 meses sin resolverse.

Lo último expuesto traería consecuencias confusas de tipo práctico y legal para las partes en el juicio; pues la autoridad tendría una sentencia de nulidad de negativa ficta cuya resolución expresa ya se emitió y el particular tendría una resolución favorable expresa y una sentencia de nulidad de negativa ficta sobre el mismo caso, resultando así la emisión de la sentencia de nulidad una medida del todo innecesaria.

5.6.2.- Cuando la autoridad demandada es omisa en contestar la demanda de negativa y ficta y, por ende, en acreditar el motivo y fundamento de la resolución negativa respectiva.

El supuesto a exponer en este apartado es el de una negativa ficta impugnada en juicio de nulidad en la cual la autoridad es omisa en contestar la demanda. En tal supuesto, el criterio del tribunal puede dividirse en dos: en el sentido de que debe anularse la negativa virtual por carencia de fundamento y motivo y que, por lo tanto, debe considerarse que la parte demandante acreditó su acción y tiene derecho a que le sea resuelto en forma favorable su instancia o petición; o bien, sólo que debe anularse la resolución negativa ficta para el efecto de que sea resuelta la instancia o petición del particular en el plazo legal de cumplimiento de sentencia previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.

5.6.2.1.- Debe anularse para el efecto de estimar procedente la petición o que debe resolverse en sentido favorable su instancia por la falta de acreditamiento en el juicio del motivo y fundamento de la resolución negativa ficta.

En el primer sentido de sentencia antes aludido, se hace patente la concepción de que la negativa ficta, de ser una simple creación virtual o ficción legal se le otorgan alcances de una negativa real, por lo que la omisión de dar a conocer su sustento formal (fundamentación y motivación) es suficiente para

anularla; pero inclusive, para conceder la razón al demandante sobre su petición o instancia no resuelta; esto último puede darse motivado en el análisis de las constancias con que el actor acredite la procedencia de su petición hecha originalmente ante la autoridad (la juzgadora se sustituye a la autoridad) o, en el peor de los casos, sin ni siquiera tener conocimiento ni hacer razonamiento alguno respecto a la acreditación del derecho subjetivo de la demandante de que le sea concedida su petición, teniendo tal nulidad una justificación sólo de tipo sancionatorio por no haberse acreditado el fundamento y motivo de la resolución negativa ficta.

Es oportuno señalar que la acreditación del derecho subjetivo en el juicio de nulidad ha dado motivo a dos de las más recientes adiciones al artículo 237 en su último párrafo y al 239 en su fracción IV del Código Fiscal de la Federación, disposiciones legales que establecen textualmente:

237.-

...

En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada. “

239.-

...

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

...

Lo antes transcrito evidencia que para declarar la existencia de un derecho subjetivo, condenar a la autoridad a la restitución del mismo u ordenar una devolución, implica la obligación para la juzgadora de constatar dicho derecho.

En el caso a estudio, la falta de motivo y fundamento de una negativa ficta ha sido razonamiento suficiente para declarar su nulidad y ordenar a la autoridad a que resuelva favorablemente la instancia o petición del

demandante. El caso concreto más perjudicial de esta interpretación ha sido para la autoridad el de las negativas fictas configuradas respecto a peticiones de devolución de contribuciones, en las cuales, una vez demandada la negativa ficta en juicio de nulidad y, ante la falta de contestación de demanda por la autoridad o ante la omisión de señalar el fundamento y motivo de tal negativa, la juzgadora ha interpretado que debe anularse para el efecto de que se le conceda la devolución a la demandante; independientemente que se haya o no acreditado su derecho subjetivo a la misma.

En este supuesto se confunde la ausencia de respuesta de la autoridad (falta de resolución expresa) con la negativa ficta propiamente dicha y se anula simplemente la resolución impugnada dando lugar a que la autoridad se vea obligada, en virtud de la sentencia, a reconocer el derecho de la demandante, no acreditado en juicio, para que le sea resuelta en forma favorable su petición.

El criterio antes señalado ha sido sustentado localmente en la Sala Regional del Noreste, según tesis visible en su revista número 94, tercera época, Año VIII, página 41, que dice:

“NEGATIVA FICTA, PROCEDE DECLARAR SU NULIDAD SI LA AUTORIDAD DEMANDADA AL FORMULAR SU CONTESTACION NO DA LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS DE LA MISMA.- Si al formular su contestación a la demanda el representante de las autoridades demandadas omite dar los fundamentos y motivos de la negativa ficta impugnada, es de considerarse que con tal omisión se viola en perjuicio del demandante el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación y por lo mismo procede declarar la nulidad de la resolución a debate, máxime si de los argumentos expuestos tanto en la instancia no resuelta como en la demanda inicial y ampliación a la misma, se acredita la procedencia legal de la consulta planteada.(11)

Juicio No. 812/93.- Sentencia de 16 de mayo de 1995, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Raúl Lerma Jasso.- Secretario: Lic. Juan Guillén Morán. “

5.6.2.2.- Sólo debe anularse la resolución negativa ficta para el efecto de que sea resuelta la instancia o petición del particular en el plazo legal de cumplimiento de sentencia previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.

Otra variante que puede presentar una sentencia a una negativa ficta cuya demanda no es contestada por la autoridad, o bien, que no se proporcionan los motivos y fundamentos de tal negativa, es asimilar esta ilegalidad a la cometida cuando se ampara contra la violación al artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal supuesto, la ausencia de emisión de una resolución expresa o ausencia de fundamento y motivo de la misma dan lugar a que el juzgador estime que la parte demandante tiene derecho a que se le otorgue respuesta debidamente fundada y motivada a su petición y, por ende, anula la negativa ficta para que sea emitida una respuesta por escrito a la petición o instancia del particular demandante en breve término.

Tal sentido de la sentencia es congruente con la intención legal y constitucional consistente en que a toda instancia del particular por escrito debe recaer respuesta de la autoridad en breve término; no obstante ello, no será del todo agradable para la parte actora, quien más que una nulidad para efectos de que se le dé respuesta, pretende la nulidad para que se le otorgue la razón sobre el motivo de su instancia o petición ante la autoridad. Sobre el particular resolvió recientemente el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, lo siguiente:

“Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVIII, Julio de 2003 Tesis: IV.2o.A.48 A Página: 1157 Materia: Administrativa Tesis aislada.

NEGATIVA FICTA. LA SENTENCIA QUE DECLARE SU NULIDAD DEBE RESOLVER EL FONDO DE LA PRETENSIÓN, AUN CUANDO SE TRATE DE FACULTADES DISCRECIONALES DE LA AUTORIDAD.- De los artículos 37, 210, fracción I, 215 y 237 del Código Fiscal de la Federación, se deduce que al reclamarse la nulidad de la resolución negativa ficta, la sentencia que dirima el juicio de nulidad debe determinar la legalidad de los motivos y fundamentos que la autoridad expresó en la contestación de la demanda para apoyar su negativa, en función de los conceptos de impugnación expuestos

por el actor en la ampliación de la demanda y resolver sobre el fondo de la pretensión planteada ante la autoridad administrativa, sin que proceda que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declare la nulidad de la resolución para el efecto de que la autoridad se pronuncie sobre la procedencia o no de la solicitud, por tratarse de facultades discrecionales, pues el propósito de la resolución negativa ficta es resolver la situación de incertidumbre jurídica provocada por la falta de respuesta de la autoridad, objetivo que no se alcanzaría si concluido el juicio se devolviera la solicitud, petición o instancia del particular para su resolución por las autoridades fiscales, quienes pudieron hacer uso de sus facultades al presentárseles la solicitud aludida y al contestar la demanda dentro del juicio.

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. Revisión fiscal 227/2002. Administrador Local Jurídico de San Pedro Garza García, Nuevo León. 10 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Martín Ubaldo Mariscal Rojas. Revisión fiscal 226/2002. Administrador Local Jurídico de San Pedro Garza García, Nuevo León. 12 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretaria: Nelda Gabriela González García.”

5.6.3.- La demandante es omisa en presentar su ampliación de demanda a fin de hacer valer sus argumentos contra el motivo y fundamento de la negativa ficta, luego de la contestación de la demanda por la autoridad en que se le dan a conocer tales elementos.

Ante la insubsistencia de la negativa ficta, en virtud del acreditamiento de resolución expresa respecto del motivo de la petición o instancia formulada originalmente y, ante la falta de controversia respecto del motivo y fundamento que sustentan dicha negativa (ahora ya no ficta, sino expresa) la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede resolver de dos maneras; ambas sustentadas conforme al criterio del juzgador en turno: puede reconocer la validez de la resolución negativa impugnada -que de ser ficta se convirtió en expresa-, o bien, puede sobreseer el juicio por ausencia de agravios; una y otra forma de resolver se encuentran apoyadas en las siguientes tesis:

“NEGATIVA FICTA.- EL MOMENTO PROCESAL OPORTUNO PARA IMPUGNARLA ES AL PRODUCIRSE LA AMPLIACION A LA DEMANDA.- Tomando en cuenta que es la contestación a la demanda de una negativa ficta cuando la autoridad debe expresar los motivos y fundamentos del acto,

como lo dispone el artículo 215, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, el momento procesal oportuno para impugnarlo es al producirse la ampliación de la demanda que autoriza el artículo 210 del propio Código, ya que, en caso contrario, si el actor no amplía, debe prevalecer la presunción de validez de dicha resolución, en los términos del artículo 68 del Código Fiscal citado, ello sin menoscabo de que en el escrito inicial de demanda manifieste lo que a su derecho convenga.(8)

Tesis del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación; publicada en revista de febrero de 1989, página 98.

NEGATIVA FICTA.- PROCEDE DECRETAR EL SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO CORRESPONDIENTE, CUANDO NO SE AMPLIA LA DEMANDA PARA ARGUMENTAR EN CONTRA DE LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS EXPRESADOS EN LA CONTESTACION.- De acuerdo con la interpretación lógica de los artículos 37, 208 fracción VI, 210 y 212 del Código Fiscal de la Federación, la figura de negativa dicta prevista en el primero de los numerales mencionados, y configurada por el silencio de las autoridades ante una instancia o petición no resuelta dentro de un término de cuatro meses, cuando se impugna su nulidad ante este Tribunal el procedimiento a seguir es distinto a cuando se impugna una resolución expresa, en virtud de que el actor al momento de presentar su demanda desconoce los fundamentos y motivos de la resolución que pretende anular, mismos que no son dados por la autoridad sino hasta el momento de vertir su contestación, y ante tal situación el Legislador en el artículo 210 anteriormente citado, a fin de que éste tenga oportunidad de expresar los agravios que le causa la negativa ficta, le concede un término adicional a dicho actor para que amplíe su demanda, por lo que cuando el enjuiciante no formule la ampliación respectiva, debe considerarse que el mismo no manifestó argumento alguno en contra de la resolución cuya nulidad solicita, y por lo mismo, que no hubo la expresión de agravios requerida por el artículo 208 del Código Fiscal invocado, por la cual la Sala se encuentra imposibilitada para analizar la legalidad de la negativa ficta impugnada, por encontrarse prohibida en materia fiscal la suplencia de la queja y, en consecuencia, se actualiza la causal de improcedencia prevista en la fracción X del artículo 202 del Código Tributario Federal y procede el sobreseimiento del juicio en términos de la fracción II del artículo 202 del mismo ordenamiento legal.(V)

Tesis aislada de la Primera Sala Regional Norte-Centro, publicada en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, agosto de 1987, página 218.

NEGATIVA FICTA.- ENTRATÁNDOSE DE TAL FICCIÓN DE LA LEY, CUANDO EL ACTOR NO PRODUCE SU AMPLIACIÓN DE LA DEMANDA, DEBE DE RECONOCERSE LA VALIDEZ DE LA MISMA.- En tratándose de una resolución negativa ficta, al contestar la demanda la autoridad demandada, la parte actora tiene el derecho expreso de ampliar su demanda inicial (artículo 210 del Código Fiscal de la Federación), resultando ello una decisión que sólo la actora puede tomar o no, siendo potestativo realizar o no la ampliación de demanda correspondiente, pero las consecuencias de su

decisión ya no dependen de su voluntad, sino de las reglas que rigen el procedimiento del juicio fiscal, en tales condiciones, si amplía su demanda y desvirtúa los argumentos sostenidos en la contestación, obtendrá la declaración de nulidad de la resolución impugnada; por lo contrario si no produce la ampliación de la demanda inicial, o la misma resulta extemporánea, no podrá desvirtuar lo argumentado en la contestación de la demanda, luego entonces, si la litis cuando se demanda una negativa ficta se compone con la contestación (donde la autoridad fundamenta su negativa); la ampliación a la demanda (donde la enjuiciante controvierte la contestación) y con la contestación a la ampliación; si no existe ampliación es lógico concluir que no existe litis en el juicio que resolver y más aún si en el escrito inicial de demanda no se esbozan razonamientos lógico-jurídicos concretos y específicamente tendientes a debatir la nulidad de la resolución controvertida, concretándose éstos a demostrar únicamente la existencia de la negativa ficta; no restando al juzgador más que reconocer la validez de la resolución de que se trata, al no señalarse aquellos razonamientos lógicos-jurídicos en los que sustenta la nulidad que se solicita, y que permitan pronunciarse al respecto, habida cuenta además que el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, en la parte final de su último párrafo, establece: "(...) No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda. (4)

Tesis de la Primera Sala Regional Noroeste publicada en revista del Tribunal Fiscal de la Federación, mayo de 2000, página 224."

En conclusión, la negativa ficta, como resolución impugnada en materia fiscal y administrativa, ha sido motivo de diversas interpretaciones y sentidos de fallos dependiendo del juzgador ante quien se plantee la situación concreta en que se actualiza, según los temas antes anotados.

VI.- PROPUESTA DE REFORMA

Conforme se visualizó a lo largo del presente trabajo, existen legalmente sólo dos tipos de nulidad (para efectos de lisa y llana), como forma de resolver un juicio contencioso administrativo y una y otra tienen razón de ser precisamente en la gravedad de la ilegalidad o infracción cometidos por la autoridad, de allí que es necesario poder precisar cuando debe sancionarse con una o con otra, ya que la validez, como tercer forma de resolver, atiende básicamente a que la demandante no acreditó su acción en juicio de nulidad y, la tercera nulidad creada jurisprudencialmente con la intención de dejar a salvo las facultades discrecionales de la autoridad, no tiene razón de ser, en tanto que, como lo comenté anteriormente, éstas no son motivo de controversia en juicio ni pueden ser anuladas.

Así, mi propuesta de reforma respecto al texto del artículo 238 sería el siguiente:

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

I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

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

IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, **siempre y cuando tales hechos estén referidos al fondo, esencia o intención de la autoridad que sustenta el acto o resolución a debate. Asimismo,** si la resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas **cuando tal disposición sea el sustento en lo esencial de la actuación de la autoridad en controversia.**

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

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

...

Con relación al artículo 239 del Código Fiscal de la Federación mi propuesta de reforma sería en el siguiente sentido:

Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

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

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

...

Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; **salvo que se trate de facultades discrecionales de la autoridad, en cuyo supuesto no debe señalar efecto alguno. Asimismo, de ser descubierto el vicio de procedimiento o ilegalidad de forma en el primer acto notificado al gobernado procederá declarar la nulidad lisa y llana de la resolución, sin detrimento de las facultades de que está investida la autoridad y que no son objeto de controversia en el presente juicio.**

Finalmente, cabe transcribir el texto de la nueva Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que a pesar de no ser texto vigente, éste ya se encuentra aprobado por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión y es muy probable su inclusión como texto vigente en un futuro cercano; dicho texto prevé, en la parte conducente al sentido en que deben emitirse las

sentencias ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo siguiente:

“ARTÍCULO 52.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

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

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

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

VI. Exista jurisprudencia en contra de los intereses de la autoridad, emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de constitucionalidad o legalidad, siempre y cuando sea exactamente aplicable al caso concreto y haya sido publicada con antelación a la fecha en que se emita el acto o resolución controvertidos.

El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

Los órganos arbitrales y de otra naturaleza, derivados de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia de prácticas desleales, contenidos en tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, no podrán revisar de oficio las causales a que se refiere este artículo.

ARTÍCULO 53.- La sentencia definitiva podrá:

I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II. Declararla nulidad de la resolución impugnada.

III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, salvo que se trate de facultades discrecionales.

En estos casos, congruente con la pretensión que haya resultado fundada, la sentencia deberá precisar con claridad la forma y términos en que la

autoridad debe cumplirla, incluso cuando le ordene otorgarle al actor un derecho o restituirle el que le fue afectado.

Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 52 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

IV. Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al actor, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad sólo se referirá al caso concreto, sin que tenga un alcance general respecto a la disposición reclamada. Si el acto o resolución administrativa de carácter general anulado otorga beneficios o facilidades administrativas, éstos no serán aplicables a quien obtuvo su nulidad.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en la fracción III, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando, tratándose de asuntos fiscales, hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Si el cumplimiento de la sentencia entraña el ejercicio o el goce de un derecho por parte del demandante, transcurrido el plazo señalado en el párrafo anterior sin que la autoridad hubiere cumplido con la sentencia, el beneficiario del fallo tendrá derecho a una indemnización que la Sala que haya conocido del asunto determinará, atendiendo el tiempo transcurrido hasta el total cumplimiento del fallo y los perjuicios que la omisión hubiere ocasionado, sin menoscabo de lo establecido en el artículo 58. El ejercicio de dicho derecho se tramitará vía incidental.

Cuando para el cumplimiento de la sentencia, sea necesario solicitar información o realizar algún acto de la autoridad administrativa en el extranjero, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, entre el momento en que se pida la información o en que se solicite realizar el acto correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

La sentencia se pronunciará sobre el pago de gastos y costas del juicio, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 6° de esta Ley.”

Como se aprecia del texto en proyecto de nueva ley, se aprecia claramente que no existe reforma alguna que de certeza al planteamiento hecho en esta tesis, pues las reformas importantes está referidas a la jurisprudencia

como causal de nulidad, al pago de gastos y costas y daños y perjuicios a cargo de las partes, de allí que, aparentemente, el problema de incertidumbre legal sobre el sentido que pueda prevalecer en un fallo de los que fueron motivo de análisis en este trabajo seguirá incierto.

VII.- CONCLUSIONES

1ª El actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un tribunal de plena jurisdicción y tanto emite sentencias meramente declarativas como de condena.

2ª La verdadera problemática en la interpretación de los preceptos legales que determinan el sentido de las sentencias en juicios de nulidad que generan indefensión radica en la aplicación de dichas disposiciones legales sin atender a su contexto; de allí que se puede aplicar una nulidad lisa y llana por configurarse una situación de dejar de aplicar la disposición debida “y por una indebida fundamentación o motivación” sin atender a que ello sea el reflejo de una causal determinante del acto o resolución impugnada o un simple vicio de forma o procedimiento; o bien, puede declararse válido el acto cuando la parte accionante es omisa en acreditar que tales situaciones trascendieron al sentido de la resolución y lo dejaron indefenso, aunque tal situación pueda resultar evidente en las constancias del expediente respectivo.

3ª Derivado de lo anterior, los artículos del Código Fiscal de la Federación que establecen el sentido en que deben o pueden ser emitidas las sentencias en juicio de nulidad deben ser interpretadas y aplicadas sistemáticamente, no de manera aislada unas de otras.

4ª Las violaciones de procedimiento en la notificación del inicio de una orden de visita (cuando aún ni siquiera inicia) deben ser suficientes para declarar una nulidad lisa y llana; aunque técnicamente sólo pueden dar lugar a una nulidad para efectos o para el tercer tipo de nulidad innominada pero fundada en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, que deja a salvo las facultades de la autoridad administrativa para ejercer sus facultades discrecionales; en tanto que éstas últimas facultades no pueden ser materia de controversia en juicio de nulidad y, evidentemente, no se anulan con el fallo.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo: Derecho Fiscal. Editorial Themis, novena edición. México 1994.

BRISEÑO SIERRA, Humberto: Derecho Procesal Fiscal. El Régimen Federal Mexicano. Segunda Edición. Cárdenas, Editor y Distribuidor, México 1975.

BRISEÑO SIERRA, Humberto: La Sentencia Naturaleza y Alcances, Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, tomo II, primera edición 1982

CARRILLO FLORES, Antonio: La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México. Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Obras Clásicas, tomo I. México 2000.

CERVANTES MONTENEGRO, Joaquín: El Cumplimiento de las Sentencias que Emite el Tribunal Fiscal de la Federación. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos, volumen X. México 1988.

DE LA GARZA, Sergio Francisco: Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, decimoctava edición. México 1994.

DE PINA, Rafael: Diccionario de Derecho. Editoria Porrúa, S.A., duodécima edición. México 1984.

HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto: Metodología de la Investigación. Editorial Mc Graw Hill, segunda edición, México 1998.

KELSEN, Hans: ¿Qué es la Justicia?. Editorial Electro-Comp, S.A de C.V., primera edición. México 1997.

LERDO DE TEJADA, Francisco: Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado. Editorial IEE, S.A., tercera edición. México 1997.

LOMELI CEREZO, Margarita: Estudios Fiscales. Impreso en el Departamento de Gráficas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, primera edición. México, 1984.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio: De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad. Editorial Porrúa, séptima edición. México 1998.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio: Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina, octava edición. México 1985.

MARTÍNEZ LARA, Ramón: El Sistema Contencioso Administrativo en México. Editorial Trillas, primera edición. México 1990.

PALLARES, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa, novena edición, México 1976.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl: Derecho Fiscal. Editorial Harla, segunda edición. México 1983.

ROJINA VILLEGAS, Rafael: Compendio de Derecho Civil, Introducción Personas y Familia. Editorial Porrúa, vigésima edición. México 1984.

SCHMELKES, Corina: Manual para la Presentación de Anteproyectos e Informes de Investigación. Oxford University Press Harla México, S. A. De C.V., segunda edición. México 1998.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA: Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa, Especialización en Materia Procesal Fiscal. Guía de Estudio, módulo VI, segunda parte. México 2001.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, INSTITUTO NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, CONSEIL D'ÉTAT: El Contencioso Administrativo México-Francia. Memoria del Seminario Internacional 1999. Primera edición. México 2001.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: 55 años, Obra Conmemorativa, Tomo I. México 1991.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: VIII Reunión Nacional de Magistrados. México 1999.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: IX Reunión Nacional de Magistrados. México 2000

ZAVALA RAZO, Jorge: El Sobreseimiento en el Juicio de Nulidad en Materia Fiscal Federal. Editorial Indetec, primera edición. México 2001.

Legislación y otras fuentes:

CÓDIGO CIVIL PARA EL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE NUEVO LEON. Editorial Cajica, México 1987.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, vigente en 1996, 2001 y 2003

LEYES Y CÓDIGOS DE MÉXICO, Código Civil para el Distrito Federal, 64ª edición. Editorial Porrúa, México 1995.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, diversas publicaciones.

REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, diversas publicaciones.

Discos de tesis: "IUS 2002" y "Justicia Fiscal y Administrativa 2002".

Diversas páginas de internet, entre otras:

www.scjn.gob.mx; www.tff.gob.mx, www.tfjfa.gob.mx; www.rae.es;
www.diputados.gob.mx; www.fiscalia.com.mx; www.geocities.com/procesalfiscal/

