



19
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGON"

EFFECTOS DE LA NULIDAD
EN MATERIA FISCAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ROCIO ALEJANDRA ARIAS ORTEGA

FALLA DE ORIGEN

San Juan de Aragón, Edo. de Méx.

1995



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**Dios mío, tu dulce nombre en la primera
página de mi tesis.**

**Dedico esta tesis a mis padres,
Estela Ortega Galicia y
Vicente Arias Villanueva
porque gracias a ellos
fue posible este momento.**

**Con mucho cariño a mis hermanos,
Gerardo Vicente, Mario Alberto, Rosa
Estela, Armando Oscar, Angélica,
Verónica y Eva.**

A la Universidad Nacional Autónoma de México, especialmente a la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón.

Con todo respeto a mi asesor Lic. Juan Jesús Juárez Rojas, a mis maestros , a quienes agradezco sus enseñanzas y su tiempo.

Agradezco especialmente a la Lic. Adriana G. Olvera Reyes, por sus consejos y paciencia.

A mis amigos.

**A ti Eric,
por cedermé tu tiempo para poder
realizar este trabajo, gracias por
siempre.
Te amo.**

INDICE

	PAGINA
INTRODUCCION.....	I
CAPITULO I.- TEORIA DE LAS NULIDADES	
1.- Evolución Histórica de las nulidades.....	1
2.- Las nulidades en el Derecho Romano.....	2
3.- Las nulidades en el antiguo Derecho Francés.....	9
4.- Teoría de los Actos Inexistentes.....	15
5.- La Inexistencia en el Derecho Romano.....	18
6.- La Inexistencia en el Derecho Francés.....	20
7.- La Teoría de la Inexistencia a través de sus efectos.....	23
8.- Nulidad Absoluta y Nulidad Relativa.....	29
9.- Teoría y Práctica de las Nulidades Absolutas.....	31
10.- La Teoría y Práctica de las Nulidades Relativas.....	34

CAPITULO II.- JURISDICCION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA ENCOMENDADA AL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

1.- Ley de Justicia Federal.....	37
2.- Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.....	40
3.- Alcance de la Sentencia Definitiva, artículo 239 del Código Fiscal de la Federación 46	
4.- Antecedentes Legislativos.....	50
4.1.- Ley de Justicia Federal, artículo 58.....	50
4.2.- Código Fiscal de la Federación de 1938, artículo 204.....	53
4.3.- Código Fiscal de la Federación de 1967, artículo 230.....	53
4.4.- Código Fiscal de la Federación de 1981, artículo 239.....	54
5.- Nulidad Lisa y Llana y Nulidad para Efectos.....	55
6.- Facultades del Tribunal Fiscal de la Federación, jurisprudencia al respecto.....	64
7.- Legislación Vigente; La reforma al artículo 239 de fecha 11 de diciembre de 1983.....	70

CAPITULO III.- DIFERENCIAS ENTRE EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE PLENA JURISDICCION Y EL DE ANULACION.

1.- Especificación de las Diferencias.....	74
2.- Causales de Nulidad.....	78
3.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado, u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.....	79

4.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso	88
5.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada	97
6.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada o bien, se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas	103
7.- Cuando la resolución administrativa dictada en el ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.....	105

CAPITULO IV.- EFECTOS DE LA NULIDAD EN MATERIA FISCAL.

1.- Se afecta o no la garantía de seguridad jurídica del promovente	110
2.- Contradicción de tesis al respecto, Nulidad Lisa y Llana o Nulidad para Efectos	118
3.- Nuestro punto de vista	124
CONCLUSIONES	130

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

En el momento en que se decide recurrir una resolución administrativa por considerarla ilegal, se persigue que la misma sea declarada nula; pero sucede que dependiendo de la causal de ilegalidad que se actualice, procederá que la sentencia que recaiga declare la nulidad de la resolución impugnada o bien una nulidad para determinados efectos.

Lo anterior significa que si existió omisión de requisitos formales, vicios de procedimiento o desvío de poder, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita una nueva resolución .

Tal declaratoria de nulidad origina innumerables afectaciones a los promoventes, en tanto que no obstante se reconoció la ilegalidad de la resolución recurrida, se obliga a que la autoridad emita una nueva resolución subsanando las irregularidades en que incurrió , lo que implica una restricción a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional que prevé que todo acto de molestia debe estar debidamente fundado y motivado ya que si se demostró que dicho acto es ilegal, necesariamente debe dejársele insubsistente.

Debido a esta problemática realizaremos el presente estudio respecto de los efectos de la nulidad en materia fiscal, para lo cual dividiremos nuestra investigación en cuatro capítulos. En el primer capítulo hablaremos sobre la teoría de las nulidades, su evolución histórica, nos referiremos a las nulidades en el Derecho Romano y en el Derecho Francés, sin dejar de tocar el punto de la inexistencia , la nulidad absoluta y la relativa.

En el segundo capítulo analizaremos cual es la jurisdicción contenciosa encomendada al Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que nos referiremos a la Ley de Justicia Fiscal, conoceremos la competencia y facultades del Tribunal Fiscal de la Federación y estudiaremos el alcance de la sentencia definitiva, prevista en el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, revisando los antecedentes legislativos de dicho precepto legal, hasta llegar a la legislación vigente.

El tercer capítulo trata de la especificación de las diferencias entre el contencioso administrativo de plena jurisdicción y el de anulación, así como sobre el análisis de las causales de ilegalidad previstas en el artículo 238 del Código Tributario.

Finalmente en el capítulo cuarto, analizaremos los efectos de la nulidad en materia fiscal concluyendo si se afecta o no la garantía de seguridad jurídica de los promoventes, revisaremos una contradicción de tesis al respecto y por último daremos nuestro de vista.

Con lo anterior, buscamos denotar que es necesario un cambio en la política fiscal que impera en nuestro país, lo que acarrearía un cambio en nuestra legislación, ya que si bien es cierto los impuestos son fundamentales para el desarrollo de nuestro país, ello no debiera significar que los mismos se obtengan aún lesionando los intereses de los particulares, como sucede con las declaratorias de nulidad para efectos en materia fiscal.

CAPITULO I TEORIA DE LAS NULIDADES

1.- EVOLUCION HISTORICA DE LAS NULIDADES

La Teoría de las Nulidades es una institución jurídica de gran trascendencia, la cual nuestro Derecho ha retomado en una forma casi íntegra, ya sea en materia civil o en la que hoy nos ocupa, materia fiscal. Por esta razón es necesario estudiar el origen y la transformación de la nulidad, tanto en el Derecho Romano como el Derecho Francés.

Al hacer este breve esbozo de la teoría de la nada, no podemos dejar de analizar la teoría de los actos inexistentes, analizándola igualmente en el Derecho Romano y el Derecho Francés; finalmente hablaremos de la nulidad absoluta y la nulidad relativa, así como la teoría y práctica de las mismas. La importancia del estudio resalta si se atiende a que la teoría de las nulidades vinculada estrechamente con el acto jurídico tiene aplicación en todas las ramas del Derecho.

Pues bien, para lograr una comprensión cabal de la teoría de las nulidades hay que realizar un estudio de sus principales fuentes, como lo es el Derecho Romano y el Derecho Francés, con el fin de comprender el giro que retoma en el Derecho Mexicano y en especial en materia fiscal, claro que la evolución de dicha teoría; es decir, la cuestión de las nulidades de los actos jurídicos, abarca y domina el Derecho civil casi en su totalidad, donde tiene un gran auge, pues la legislación mexicana se inspiró en ambas legislaciones extranjeras. Iniciaremos ahora con el estudio de las nulidades en el Derecho Romano.

2.- LAS NULIDADES EN EL DERECHO ROMANO.

Georges Lutzesco, señala en su obra Teoría y práctica de las nulidades, lo siguiente: "Para la teoría de las nulidades, más particularmente en el Derecho Romano es la clave o al menos la piedra de toque, aunque sus elementos no hayan construido propiamente un sistema".^[1]

En efecto, como piedra angular de no pocas instituciones jurídicas el Derecho Romano, marca el inicio y evolución de la teoría de las nulidades, la cual nos remite en forma necesaria al estudio del acto jurídico. Razón por la cual es necesario hacer un esbozo de dicho concepto para poder adentrarnos de lleno al punto que nos ocupa.

* El concepto más simple y quizá el más exacto que pueda darse del acto jurídico es el siguiente: todo acto jurídico es una manifestación de voluntad que tiene por objeto, crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones. De esta definición se desprenden los elementos esenciales del acto. Todo acto implica una manifestación de voluntad la cual se propone un objeto jurídico segundo elemento esencial del acto. Al lado de estos elementos esenciales del acto jurídico: manifestación de voluntad y objeto, tenemos elementos de validez del acto, que le vienen a dar una existencia perfecta y en ausencia de los cuáles el acto existe, pero de manera imperfecta; es un acto nulo, pues la nulidad es la existencia imperfecta de los actos jurídicos". [2]

1.- Lutzesco Georges, Teoría y Práctica de las Nulidades; 7a ed., México: Porrúa; 1993; Pág.57.

2. Rojas Villegas, Rafael; Compendio de Derecho Civil, Introducción, Personas y Familia, T. 1 ; 19a ed.; México; Porrúa; 1983; Pág.127.

Ahora bien, debe recordarse que los elementos de validez, con los cuales el acto jurídico es válido ante la Ley, pues para que sea perfecto no basta su existencia, se refieren a diversas condiciones, sin las cuales la Ley no puede tomarlo en consideración sino para anularlo.

Estas condiciones son las siguientes:

- 1- Ausencia de vicios en la voluntad
- 2- Capacidad de las partes
- 3- Formalidades

Así las cosas, cuando un acto jurídico no reúne los requisitos de existencia o validez previstos por el Derecho, es decir, cuando es imperfecto, la Ley lo invalida o anula sus efectos. Es decir el acto es nulo.

* La nulidad es una sanción que la Ley impone a quien realiza el acto jurídico sin los debidos requisitos, y consiste en privar a este de los efectos que normalmente hubiera producido en derecho". [3]

Ahora bien, una vez comprendidos los anteriores conceptos, podemos iniciar de lleno el análisis de las nulidades en el Derecho Romano. Pues bien las nulidades en la Ley de las XII Tabas no surgían aún a la vida jurídica, ya que como bien lo señala Lutzesco:

3.Moto Salazar, Efraín; Elementos de Derecho; 32a ed.; México; Porrúa; 1988; Pág.39.

"... desde el punto de vista del derecho contractual, la teoría del acto jurídico, nace bajo los auspicios de formalismo vinculada en un principio al nexum y a la Mancipatio y enriquecida después por la stipulatio, la dictio dolis y la acceptatio verbis. En todos estos casos el formalismo tenía un carácter extremadamente rígido, reducido en ocasiones al enlace de algunas palabras, complicado frecuentemente con la participación de todo un cortejo de testigos instrumentales, agravando otros por los ritos de un ceremonial terminado ordinariamente con la pronuncianción de la fórmula: uti lingua nuncupassit itajus esto. Nos inclinamos a creer que mientras el acto jurídico sólo puede surgir del encadenamiento de las palabras; en tanto que los ritos más variados, los gestos simbólicos y palpables son las únicas condiciones necesarias para la formación del vínculo obligacional, no puede hablarse de la noción de las nulidades, ya que la sanción civil está lejos de separarse de la sanción penal, situación que durará mientras que la interpretación permanezca en poder de los Pontífices. Además del hecho mismo de que todo el efecto de la relación, resultará de la pronuncianción de la fórmula, antes enunciada, y de la participación de los testigos, es fácil deducir que la nulidad sólo podía aparecer con la concepción material del acto jurídico, es decir, con la aparición del acto escrito, lo que sucede cuando la interpretación abstracta del Derecho. Cede el lugar a la interpretación adecuada a la fluidez del medio social, es decir; el día en que los jurisperitos lograron imponer su autoridad".[4]

4. Ob. Cit.: Pág. 68.

Aún así la evolución del Derecho Romano va marcando paso a paso las pautas para el desarrollo y el perfeccionamiento de las nulidades, y así tenemos que en el Derecho Romano Clásico fue necesario superar el formalismo a que hicimos preferencia, respecto a las nulidades en la Ley de las XII Tablas, con el fin de que se desarrollaran plenamente las relaciones comerciales.

Dichas relaciones no dejaban de producir efectos sobre la actividad política y al llegar el fin de la República, el orden jurídico cuenta con un nuevo órgano encargado de asegurar el respeto de las leyes, es decir, el Pretor.

El Pretor contaba con un poder político administrativo, que le permitía velar por la aplicación de las Leyes, tomando las medidas que juzgaba necesarias, y adecuadas tratando siempre de imprimir al desenvolvimiento de la vida contractual una atmósfera de equidad y buena fe.

En ese orden de ideas el acto jurídico fue retomando sus rasgos característicos y redujo el esplendor del formalismo ello con interrupción de la voluntad.

"La decadencia de la forma hizo surgir el objetivo de que toda obligación sólo producirá efectos, a condición de que esté vinculada a un objeto determinado, lícito jurídica y físicamente posible, y en el cual tenga interés el acreedor".^[5]

5. Ibidem: Pág. 61.

Así también el consentimiento era ya necesario para toda clase de obligaciones, esta nueva orientación tiene importantes consecuencias para la teoría de las nulidades, ya que el acto solemne se declara nulo si falta el acuerdo de voluntades.

El Derecho Clásico hizo aparecer las nulidades fundadas en el error y el Pretor declaraba en el mismo sentido, que no reconoce los contratos afectados por dolo o violencia.

En materia de actos jurídicos y en atención a los elementos antes señalados el Pretor interviene concediendo excepciones las cuales constituyen los primeros eslabones de las sanciones surgiendo así la *exceptio doli* y la *exceptio nexa causa*, y ya sea que se tratara de la excepción de dolo o la de violencia, lo interesante es que producían los efectos de una cuasi-nulidad, pues se tenían que cumplir algunas obligaciones.

Al respecto puede relacionarse lo anterior con la nulidad para efectos que trataremos en adelante y que se remitirá con este punto en su momento oportuno.

El pretor completa su protección con la *restitutio in integrum*, cuyo efecto era destruir completamente todas las consecuencias y volver a las partes al estado anterior a la celebración del acto jurídico ya sea porque estuviere viciado por violencia o error.

"El Derecho Consuetudinario reconoce una fuente más, la querela inofficiosi testamenti cuya primera manifestación puede situarse en la época imperial y en virtud de la cual toda desheredación sin causa, y por consiguiente, contraria a la afección natural de los padres para sus hijos, no producía efecto alguno, el desheredado podía demandar la apertura ab intestato". [6]

En relación a lo anterior, Georges Lutzesco señala lo siguiente:

"En resumen la querela es, al lado de la restitución la segunda fuente de la que proviene en toda su amplitud, la nulidad como noción jurídica, podría decirse inclusive que de ella ha surgido principalmente la teoría de la nulidad en el campo de las instituciones de orden jurídico..." [7]

Por lo tanto, podemos observar, que ambas figuras, la restitutio in integrum, así como la querela inofficiosi testamenti, sancionan y destruyen los efectos normales de los actos contrarios a la ley, a la equidad o a la moral, y es por ello una de las más importantes fuentes de nulidad.

6. Ibidem; Pág. 79.

7. Ibidem; Pág. 80.

Así las cosas el Derecho Romano Clásico estableció siempre como verdad elemental, que el comercio jurídico sólo puede desarrollarse en una atmósfera perfectamente clara, en la que Ley pueda ejercerse en plenitud, siguiendo al aforismo siguiente:

"Qui contra leyem agit, nihl agit, es decir, que quien obra contra la Ley.- claro, la Ley de Orden Público- es como si no hubiera hecho nada. "

"Y este otro: Quod nullum est nullum producit effectum: Lo que es nulo ningún efecto produce." [8]

Para concluir, es necesario reiterar, que la idea de nulidad, precisamente de nulidad absoluta, se originó en el Derecho Romano estricto, del cual acabamos de hacer referencia.

Finalmente, se crean los dos grandes grupos de ineficacias, es decir, las nulidades absolutas y las nulidades relativas, atendiendo a la importancia de la irregularidad del acto jurídico, mismas que se analizarán con posterioridad.

8. Ortiz Urquidí Raúl, Derecho Civil, Parte General, 2a. Edición, ;México, 1982, Pág. 632.

3.- LAS NULDADES EN EL ANTIGUO DERECHO FRANCES.

Una vez finalizada la Compilación Justiniana, el Derecho Romano se condensa en tres cuerpos de Leyes, Las Instituciones, el Digesto y el Código, logrando con esto una forma estática, y por lo que hace a la Teoría de las Nulidades conserva dos clases de sanciones, según se trate de una Ley de utilidad pública o de una Ley relativa al interés privado, y en segundo lugar, la nulidad a través de su evolución histórica se apoya siempre en la idea de sanción, destinada a asegurar el respeto a la Ley.

Una vez conciliados los principios del Derecho Romano en materia de nulidades, los cuales acabamos de referir, los precursores del Código de Napoleón, logran introducir el concepto de nulidad de pleno derecho, ligada a los principios de orden público para proteger el interés general.

Así las cosas, establecieron que la nulidad de pleno derecho, podía hacerse valer por cualquier persona que tuviera interés legítimo y por su naturaleza misma, los efectos y la invalidez del acto no podían quedar convalidados de ninguna manera, el juez no necesita pronunciarla, se actualiza por la simple omisión o confirmación defectuosa del requisito exigido, en consecuencia al no poder convalidarse, la infracción cometida a la Ley no puede remedarse por la voluntad de los particulares ni por el simple transcurso del tiempo.

Por otro lado se establece también la nulidad de carácter judicial, que supone necesariamente el ejercicio de la acción respectiva por la persona beneficiada, y al ser particularizada no supone contravención al interés social, esta nulidad mantiene en la Ley causas expresas que generalmente atañen a la expresión del consentimiento o la capacidad de los contratantes, cabe señalar que la persona afectada bien puede renunciar el Derecho de invocar la nulidad del negocio viciado y en ese acto adquiere plena validez y definitividad.

Dicho lo anterior podemos concluir que el Código de Napoleón resume la escisión de dos tipos de sanción, con sus respectivos procedimientos, la legal que explicamos en primer término y que referimos como nulidad de pleno derecho, la cual prevenía la destrucción del acto desde su inicio por causas precisamente establecidas y generales de interés público; otro judicial, que protegía un interés más reducido, que debía entonces alegarse por la persona afectada y que ya citamos en segundo término, la cual podía convalidarse en tanto el acto se reprodujera omitiendo el vicio o se dejara de entablar la acción correspondiente.

La Teoría de las Nulidades así conformada, ofrecía una gran sencillez y claridad, pero durante las sesiones de redacción del Código Civil de Napoleón, surge la imposibilidad de la Legislación Francesa para anular los casos no expresamente previstos, pero contrarios al Derecho y al Interés público, dando origen con ello a una de las salidas teóricas más famosas en la historia del Derecho Civil.

Nos referimos claro al surgimiento de la inexistencia, trayendo consigo el nacimiento de una teoría tripartita, integrada por la inexistencia, la nulidad absoluta o de pleno derecho y la nulidad relativa, o anulación.

De acuerdo con esta corriente doctrinal, en el acto inexistente faltan uno o más elementos necesarios para considerarlo como nacido, por tanto no puede producir efecto alguno, señala Lutzesco que es la nada en el Derecho, no requiere entonces de declaración judicial alguna, toda persona puede prevalerse de ella y no es susceptible de valer por convalidación o prescripción.

Los actos nulos a diferencia, si mantienen los elementos necesarios, pero están defectuosamente conformados, si esta irregularidad involucra una Ley de interés público, el acto deberá declararse nulo en forma absoluta; por lo tanto produce efectos y no hay necesidad de que el juez la declare, resulta de pleno Derecho, la puede invocar todo interesado, no es susceptible de valer por convalidación o prescripción.

Finalmente, si la irregularidad atañe a un precepto legal establecido a favor de personas específicamente determinadas, el acto resulta afectado de nulidad relativa.

La nueva teoría tripartita de la nulidad cobra gran relieve casi a la par de la entonces teoría bipartita, señalada inicialmente, ya que aporta un nuevo elemento, la inexistencia que será analizada con más detalle en los puntos subsiguientes.

Con el surgimiento de la teoría tripartita de las nulidades, surgen también teorías de diversos autores como René Japiot, Piédélévre, Bonnescase e incluso Georges Lutzesco, encaminadas todas al análisis crítico de los grados de nulidad, ya sea absoluta o relativa

así como de la inexistencia, refutando la mayoría de los casos, este último concepto.

Al respecto señalaremos brevemente la conclusión a la que llegan los citados autores, ya que sus aportaciones teóricas revisten una gran importancia en el marco evolutivo de la teoría de las nulidades.

En primer término señala René Japiot el planteamiento de una ineficacia flexible pues crítica severamente que al pretender que un acto que está afectado de nulidad absoluta, resulte inconfirmable, imprescriptible y dispuesto a la voluntad de impugnación de todo interesado, alegando al respecto que este criterio no responde a los hechos, sucediendo lo mismo con la nulidad relativa o la inexistencia, ya que reitera que la realidad jurídica así como los hechos no pueden ser rigurosamente clasificados.

Por lo tanto Japiot concluye "que si se quiere ser congruente con los hechos, se debe adoptar un criterio flexible y abierto que conduzca a declarar, más que una inexistencia o nulidad del acto, una ineficacia de características relativas que tenga un amplio margen de juego según las consecuencias específicamente producidas o no por el acto afectado, en resumen plantea es sólo una y adopta diversos grados, según la clase y extensión de los efectos producidos." [8]

9.- Márquez González, José Antonio; Teoría General de las Nulidades; México; Porrúa; 1992; Pág. 61.

Pédellève contribuye notoriamente al desarrollo de la Teoría de las Nulidades, y enfoca su crítica en el sentido de que un acto inexistente o nulo puede producir efectos, aún en forma provisional, o desplegar efectos secundarios aún después de pronunciada la nulidad.

En ese sentido menciona que los efectos que producen los actos nulos pueden agruparse en tres categorías, la primera referida a los efectos simplemente parciales que producen cierto tipo de actos afectados de esta irregularidad, y cita como ejemplo el otorgamiento de una escritura pública ante notario que se encuentra suspendido en el ejercicio de la fe pública.

En segundo lugar se refiere a los actos que producen efectos de plenitud tan sólo por un corto tiempo, para luego ser destruidos por la sanción anulatoria, vengracia el matrimonio de hecho o por comportamiento, en cuyo caso se producen efectos de derecho en relación con los hijos.

Y finalmente cita la producción aparentemente normal de efectos de una hipótesis excepcional, como el caso de heredero aparente que dispone de los bienes de la masa hereditaria frente a terceros adquirentes de buena fe, aquí la nulidad ni puede afectar el acto entonces válidamente constituido y la sanción se resuelve únicamente en la eventual indemnización por los daños y perjuicios que se hubieran causado. Concluye así Pédellève que un acto nulo sí puede producir efectos. [10]

10.- Ibidem: Pág. 86.

En otro término la tesis de Bonnacase viene a culminar el proceso gradual y evolutivo de la Teoría de las Nulidades que nuestra Legislación acoge, y propone una concepción orgánica o estructura del acto jurídico, plantea que el acto de Derecho se traduce en un organismo, que relaciona sus componentes estructurales bajo un método de dependencia entre sí, de modo que su viabilidad y eficacia no puede concebirse en ausencia de alguno de ellos, o incluso apenas bajo su defectuosa conformación y en atención a estos elementos conceptualiza la inexistencia, y la nulidad así como sus grados.

Finalmente Lutzesco viene a refutar el concepto de inexistencia alegando que el mismo se edificó sobre un fundamento falso, como lo es la concepción orgánica del acto jurídico, pues aclara que la nulidad no es una manera de ser del acto sino una sanción legal, y no debe ser vista en acto, no debe buscarse en los defectos orgánicos, sino en el fin que el Legislador se propuso alcanzar, es decir, en la naturaleza del interés que ha querido proteger.

Señala Lutzesco que la noción de inexistencia resulta falsa e inútil, porque la sanción adecuada se traslada a una nulidad de carácter absoluto.

Por último, concluye el citado autor la estructura de la Teoría de las Nulidades a partir de la idea de sanción, entendiendo este concepto como protector del orden público, señalando que la nulidad en su aspecto civil, es la sanción inherente a todo acto jurídico celebrado sin observar las reglas establecidas por la Ley, para asegurar la defensa del

interés general, o para expresar la protección del interés privado, incluyendo así una particular definición de la nulidad absoluta y de la nulidad relativa.

Lutzesco enfatiza el carácter de sanción del fenómeno como medio coercitivo de la Ley para reencauzar las situaciones jurídicas irregulares.^[11]

4.- TEORÍA DE LOS ACTOS INEXISTENTES.

Uno de los fines en la realización de cualquier acto jurídico, es que éste al perfeccionarse se obtengan ciertos efectos, mismos que en caso de no obtenerse convertirán el acto en inválido o ineficaz.

Se habla de invalidez- señala Magallón Ibarra- cuando el acto jurídico no produce los efectos deseados por defecto o vicios propios del mismo y se habla de ineficacia cuando el acto jurídico encuentra obstáculos de hecho o una causa señalada como condición y que no se ha cumplido.

La doctrina clásica o tradicional distingue tres conceptos distintos como sanciones a la invalidez de los actos jurídicos:

- a) La Nulidad de pleno Derecho, también denominada Nulidad Absoluta.
- b) La Nulidad relativa o anulabilidad, y
- c) La Inexistencia.

11. *Ibidem*; Pág. 78.

Hablaremos en primer término, sobre la Teoría de los actos inexistentes, por cuanto a la polémica que reviste, ya que esta Teoría de la Inexistencia o llamada también de la nada, trata únicamente los negocios que carecen de existencia. Razón por la que estudiaremos en forma separada la Nulidad Absoluta y la Nulidad Relativa, como explicaremos en su momento oportuno, al tratar dichos temas.

Pues bien, esta Teoría ha sido fuertemente criticada por diversos autores como Lutzesco, Braudry Lacantinerie, Mazeaud, Díez Picazo, Buteler, o García Rojas, quienes coinciden en el hecho de que es una noción vacía de contenido, ya que estos consideran que dicha teoría carece de sentido.

En primer lugar debemos mencionar que el acto inexistente es aquel que no se ha formado, en razón de la ausencia de un elemento esencial para su existencia.

"Así las cosas, la teoría de la inexistencia en los negocios jurídicos se ha sustentado en el principio de que ésta significa la nada jurídica, es decir, que el acto afectado de inexistencia es la nada y por ello no produce efecto legal alguno, pues de la nada sólo y precisamente puede surgir nada".^[12]

Al respecto, es necesario señalar las características de la inexistencia:

12. Domínguez Martínez, Jorge Alfredo, Derecho Civil, Parte General, Personas, Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez, 2a. ed., México, Pomá, 1990, Pág. 634 .

a) Es inconfirmable.- Ya que sólo lo existente puede confirmarse y como la inexistencia es la nada, la supuesta confirmación sería de la nada y de ello nada resultaría.

b) Es imprescriptible.- Pues el transcurso del tiempo, por largo que sea, no puede crear algo de la nada, esta seguirá siendo siempre nada.

c) Puede oponerse por cualquier interesado.- Cualquiera tiene derecho a prevalerse de la inexistencia de un acto jurídico, simplemente se denuncia para que el Juez la compruebe.

d) Para que tenga lugar no se requiere la intervención Judicial , más cuando hubiere dicha intervención el Juez se limitará a declararla.- Esto es, la inexistencia es contundente y notoria a tal grado que resulta ocioso distraer al Organó Jurisdiccional para declarar lo no existente de antemano pero el Tribunal bien puede en algunos casos registrar su inexistencia.

En ese sentido, la inexistencia en los actos jurídicos se refiere a un acto que estuvo en vías de formación, que no llegó a constituirse como acto, por la falta de un elemento esencial como se dijo con antelación, es decir, por ejemplo inexistencia por falta de voluntad en el acto jurídico, o por falta de objeto posible, ambos supuestos contenidos en nuestro Derecho Mexicano.

5.-LA INEXISTENCIA EN EL DERECHO ROMANO

Al efecto de conocer los rasgos característicos del acto inexistente, seguiremos brevemente su evolución, pues es necesario saber si el Derecho Romano conoció o no la inexistencia.

El acto inexistente, nos dicen los defensores de la Teoría de la Nada, no puede engendrar ningún efecto jurídico- señala Lutzesco- y sobre este punto no hay ninguna duda; no existe obligación porque el acto se realiza sin dejar huellas.^[13]

Ahora bien, en el Derecho Romano, la Nulidad Absoluta, a pesar de la rigidez de sus disposiciones, contiene un breve rasgo de flexibilidad.

Un ejemplo de esto - cita Lutzesco- es la institución de un heredero sujeta a una condición imposible.^[14]

En el Derecho Romano, por lo que hace a la materia de objetos y condiciones imposibles se sometió siempre al principio *impossibile nulla est obligatio*, es decir nadie esta obligado a lo imposible.

13.Ob. Cit.Pág.193.

14. Ibidem.

Consecuentemente, es obvio que tal institución de heredero sujeta a una condición imposible, debería considerarse nula, pero inexplicablemente los jurisperitos romanos resolvieron el problema de diversa forma, pues señalaron que si la condición era naturalmente imposible, se tenía por no puesta, y el instituido ejercía plenamente el derecho sucesorio; y en el caso de que la condición fuera jurídica y legalmente imposible, o contraria a las buenas costumbres, entrañaba la destrucción misma de la institución.

Luego entonces, podemos pensar que con tal resolución, los Jurisperitos Romanos se refirieron ya a la inexistencia de los actos jurídicos.

Así las cosas, toda ejecución por mínima que fuera, el acto inexistente debía someterse a la intervención del Juez, aún en tratándose de simples constataciones.

Aún así en el Derecho Romano, nunca se habló propiamente de inexistencia, pues se equiparaba a la nulidad absoluta romana, cuyo fundamento jurídico se apoyó siempre en las disposiciones de carácter prohibitivo, en tanto que la inexistencia trata de protegerse, siempre tras los principios de Derecho Natural, o tras de los textos de contenido dudoso, apoyándose en la interpretación.

En razón de anterior se concluye que en el Derecho Romano la inexistencia no surgió como tal a la luz del Derecho, no obstante que existió si se puede decir, un esbozo de su surgimiento, no nació como figura jurídica en esta época, ni en éste país.

6.-LA INEXISTENCIA EN EL DERECHO FRANCES

Es necesario destacar que para la elaboración de la Teoría Francesa de la Inexistencia y su distinción respecto de las nulidades, se apoyó medularmente en la concepción Napoleónica, que tuvo lugar cuando se discutía el proyecto del Código Civil de Napoleón, y en específico la reubicación de un precepto respecto de las demandas de nulidad del matrimonio, que refería; no hay matrimonio cuando no hay consentimiento.

"Napoleón distinguió al respecto entre la inexistencia del matrimonio y la nulidad del mismo, pues oponiéndose al reenvío de éste artículo al capítulo consagrado a las demandas de nulidad del matrimonio, había dicho lo siguiente, según expresa Lutzesco al citar a Locré .Sería confundir los casos en que no hay matrimonio con los casos en que puede ser anulado. No hay matrimonio cuando falta el consentimiento: Si se ha escrito que la mujer ha dicho si, cuando ha dicho no; si la mujer habiendo dicho si, sostiene que lo ha hecho por violencia, hay matrimonio pero puede ser anulado".[15]

Por tal razón Napoleón fue considerado precursor de la Teoría de la Inexistencia.

15. Cit. por Lutzesco Georges; Op. Cit; Pág. 189.

Con posterioridad a la intervención de Napoleón, surge la inexistencia en el Derecho Francés, tanto en la Doctrina como en la Jurisprudencia, más no en el Código, ya que este sólo contempla las dos nulidades clásicas.

Pues bien, "con el invento de las inexistencias sustituyendo la mayoría de ellas a las nulidades de pleno derecho, los tribunales franceses encontraron una manera de satisfacer la necesidad que siente todo Juez de destruir situaciones que ineludiblemente no pueden ni deben producir efectos"^[16]

Esto es, los franceses echaron mano de la inexistencia, como elemento innovador de la Teoría Clásica Tripartita Francesa, pero nunca la incluyeron en sus Leyes por las siguientes razones.

Estos reconocían como base de su Teoría de la Invalidez, dos principios el primero, no hay nulidad sin texto y el segundo; que toda nulidad debe de ser siempre declarada judicialmente.

El primero de los principios se refiere por ejemplo a la materia matrimonial donde rige el principio de las nulidades expresas, o sea las previstas expresamente por la Ley, pero se aceptaron también las nulidades virtuales, es decir, las que se fundan en que el Juez tenía que apreciar la existencia del delito y conocer las condiciones del dafío y demás circunstancias, como se planteó al referirnos a la diferenciación que hizo Napoleón respecto a la Nulidad o Inexistencia del matrimonio.

¹⁶ Ortiz Urueló Real : Ob. Cit.: Pág 547

Por ello, como en la tradición francesa la mayoría de las nulidades eran de pleno derecho y por ello no podía haber pronunciamiento ni en apreciación ni en conocimiento, se comprende que con el manejo de las inexistencias los Jueces se limitaron a constatar la inexistencia de los actos evitándose con ello la necesidad de declarar la nulidad de los mismos.

Al respecto Bonnacase concluye; " la noción de la inexistencia no depende de un artículo de la Ley, ni de un Código; antes bien, se impone a éstos. Finalmente es necesario señalar las características del nuevo elemento introducido a la Teoría Clásica Tripartita que referimos en párrafos anteriores, ya que además de la Nulidad Absoluta y la Nulidad Relativa (Teoría Bipartita), se integró la inexistencia cuyas características del acto jurídico inexistente, consiste en que dicho actos no producen ningún efecto, ni aún provisionalmente; que son inconválidas, imprescriptibles, que puede cualquier interesado hacerla valer, pero sólo como excepción, nunca como acción y que la sentencia que en su caso llegara a pronunciarse es simplemente declarativa, dado que no crea, no constituye una nueva situación jurídica, sino tan sólo reconoce lo que ya ha sucedido, es decir, la no-existencia del acto".[17]

Así las cosas, es conveniente analizar la Teoría de la Inexistencia a través de sus efectos, situación que nos ocupará enseguida.

17. Ibidem; Pág. 546.

7.- LA TEORIA DE LA INEXISTENCIA A TRAVÉS DE SUS EFECTOS

Después de haber analizado brevemente las características de la inexistencia y sus antecedentes tanto en el Derecho Romano como en el Derecho Francés, es necesario referirnos, a los efectos jurídicos que se pretendieron producir con tal figura. Pues bien, el acto inexistente no puede ni debe producir ningún efecto jurídico ya que desde el momento que está desprovisto o carece de uno de sus elementos orgánicos, sobrevendrá su muerte.

Sin embargo el acto inexistente produce cuando menos un efecto jurídico- señala Lutzesco- el de vincular a las partes por las situaciones de hecho que nazcan de su ejecución voluntaria por cuanto hace a la característica de que la inexistencia opera de pleno derecho sin ninguna intervención judicial, se admite que la intervención del Juez se reduce simplemente a la declaración de inexistencia.

En lo que se refiere a las características restantes de la inexistencia, se señala que el acto inexistente no puede ser convalidado por confirmación, ni por prescripción, y al respecto Lutzesco señala que tales efectos orgánicos son demasiado graves para que la voluntad de las partes o el transcurso del tiempo los borre.¹⁸

18. Ob. Cit: Pág. 231.

Otra característica de la inexistencia se refiere a que en relación al inicio del acto inexistente, puede prevalerse de él todo interesado.

En relación a estos efectos, Lutzesco concluye lo siguiente; que la Teoría de la Inexistencia ha sido edificada sobre un fundamento falso, que se ha apoyado falsamente en la concepción orgánica del acto jurídico, pues señala que la nulidad no es una manera del acto, sino una sanción legal, que no debe ser vista *in actu*, no debe buscarse en los defectos orgánicos, sino en el fin que el Legislador se ha propuesto alcanzar, en la naturaleza del interés que ha querido proteger, y por ello plantea que debe rechazarse la Teoría del acto-organismo, en cuanto a la idea de la inexistencia, porque no está de acuerdo con las disposiciones del Código y porque conduce a conclusiones desprovistas de toda base real, y plantea que los actos sean sancionados ya por nulidad absoluta o relativa según sea el caso.^[19]

Al igual que Lutzesco existen otros autores anti-inexistencialistas, que se oponen a la concepción de la inexistencia por considerarla absurda e innecesaria. Con el fin de analizar la inexistencia, y enfocándonos un tanto a nuestro Derecho, nos referiremos a la crítica que realiza Ortiz Urquidí sobre éste punto.

19. *Ibidem.* Pág. 233.

El citado autor menciona, que su postura anti-inexistencialista se basa en el hecho de que le parece inconcebible que se diga que no existe lo que existe. Pues con tal aseveración se viola todo principio lógico y ontológico y sobre todo la Ley de la no contradicción.

"Pues bien, señala que un juicio es falso o verdadero, pero no falso y verdadero al mismo tiempo, (principio lógico) ni nada puede ser y no ser al mismo tiempo, en el mismo lugar y desde un mismo punto de vista (principio ontológico) . Y con base en ello se cuestiona casi irrisoriamente como puede ser inexistente lo que existe".[20]

En este sentido y en relación a las características de la inexistencia, mismas que referimos al inicio del estudio del punto que nos ocupa, señala Ortiz Urquidí que si el acto inexistente produce cuando menos un efecto jurídico, como lo es de vincular a las partes por las situaciones de hecho que nazcan de su ejecución voluntaria, cómo es que se dice que es un acto inexistente pues si produce efectos es porque existe, entonces no es inexistente.

Continúa diciendo al respecto, tanto la Doctrina como la Ley, niegan la inexistencia ya que al facultar a todo interesado a invocar la inexistencia y al obligar consecuentemente al Juez a pronunciar resolución sobre ella cuando se le hace valer, es porque no se trata de la nada sino de algo que existe.

20. Ortiz Urquidí Raúl: Ob. Cit., Pág. 566.

Por lo tanto concluye que no hay por que hablar de actos o negocios inexistentes, sino en todo caso de actos o negocios nulos. Y por tanto propone dar a la inexistencia el verdadero nombre que jurídica y propiamente le corresponde, nulidad de pleno derecho.

Como hemos visto, la inexistencia resulta ser un tema de gran polémica, no obstante ello no entraremos a su estudio pues sólo hablaremos brevemente al respecto por formar parte de la Teoría Tripartita de las Nulidades.

Aún así, la contraposición de ideas, resulta muy interesante y al respecto podemos concluir que en México no había necesidad de traer a nuestro Derecho, apegándonos a la opinión de Ortiz Urquidí, la institución de la Inexistencia, ya que no teníamos necesidad de ella; pues en nuestro sistema jurídico se utilizaron fundamentalmente las dos nulidades clásicas, la absoluta y la relativa, y siempre había regido el principio de que la declaración judicial solamente es necesaria cuando haya un principio de ejecución, ya que en caso contrario la nulidad absoluta se produce *ipso iure*, es decir, por el sólo hecho de cometer la infracción.

Y por ello importamos un remedio extremo para una enfermedad que nunca habíamos padecido, pues bien, la teoría de la Inexistencia es obra de la Jurisprudencia y de los Tratadistas Franceses, aclarando que su Código Civil, no la consigna, misma que surgió en razón de que la Teoría Bipartita de las Nulidades resultó insuficiente para los Franceses, ya que entre ellos regía el principio de que la nulidad debe ser declarada

Judicialmente, y por ello a partir de que su doctrina y su jurisprudencia estableció la categoría de los actos inexistentes, este principio se dejó de aplicar, pues para tales actos ya no se requería la declaración judicial, sino su simple constatación.

Sirve de apoyo a lo anterior el hecho de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene sentada Jurisprudencia en apoyo a las tesis anti-inexistencialistas antes manifestadas, ya que se sostiene que la diferencia que el Código establece entre la inexistencia y la nulidad es meramente teórica. Pues el tratamiento que se da a la inexistencia es el de las nulidades.

La referida Jurisprudencia se contiene en el número 238, p. 751, de la Cuarta Parte correspondiente a la Tercera Sala, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, editado en 1965, que reza lo siguiente:

"...NULIDAD E INEXISTENCIA.-SUS DIFERENCIAS SON
"MERAMENTE TEORICAS.- Aún cuando el artículo 2224 del
"Código Civil para el Distrito y Territorio Federales emplea la
"expresión acto jurídico inexistente en la que pretende basarse la
"división tripartita de invalidez de los actos la distinción tiene meros
"efectos teóricos, porque el tratamiento que el propio Código da a
"las Inexistencias es el de las Nulidades, según puede verse en las
"situaciones previstas por los artículos 1427, 1433, 1434, 1826, en
"relación con el 2950 fracción III, 2042, 2270 y 2779, en las que"

"teóricamente se trata la inexistencia por falta de objeto no obstante, el Código las trata como nulidades, y en los casos de los artículos 1802, 2182 y 2183. en los que la falta de consentimiento originaria la inexistencia por falta de objeto, no obstante, el Código las trata como Nulidades."

"Sexta Epoca (del Semanario Judicial de la Federación en que se publican las 5 ejecutorias que integran dicha Jurisprudencia)," "Cuarta Parte:"

"Vol. XI, pág. 130, A.D. 2596/57.- Federico Baños.- Unanimidad de 4 votos."

"Vol. XIX , pág. 172, A.D. 2633/58.- Donato Antonio Pérez.- 5 votos."

"Vol. LXVI, pág. 44, A. D. 1924/60.- Pilar Mancilla Pérez.- Unanimidad de 4 votos."

"Vol. LXXXVII, pág. 16, A.D. 8668/62.-Pedro Flores López," "Unanimidad de 4 votos."

"Vol. XC, pág. 46, A.D. 1205/52.- Manuel Ahued, Unanimidad de 4 votos..."[21]

21. Cit. por Ortiz Urquidí Reúl., Ob. Cit.; Pág. 574.

8.- NULIDAD ABSOLUTA Y NULIDAD RELATIVA

Julien Bonnacase define a la nulidad genérica como aquella invalidez o ineficacia que afecta un acto, por contravenir a un mandato o prohibición de la Ley.^[22]

Existen dos variedades de nulidad, la absoluta y la relativa, estas operan de acuerdo con las características que les son propias, resultan del incumplimiento de una prescripción legal, ya sea de fondo o de forma.

Esto es, cuando las personas no acatan en un contrato o acto jurídico lo que el Derecho ordena, la Ley sanciona o castiga invalidando el acto jurídico; es decir, afectando el acto de nulidad o ineficacia. Un acto es invalidado cuando está privado de sus efectos por la Ley, en virtud de no reunir los requisitos exigidos, y por tanto no recibe del Derecho o de la Ley la fuerza suficiente para que se produzcan los efectos buscados.

En ese sentido, para que el acto surta los efectos deseados, es necesario que las partes del negocio jurídico, al ejecutarlo llene los requisitos que la Ley exige o de lo contrario no se alcanzará el fin perseguido.

Luego entonces, podemos concluir, que un acto afectado de nulidad es aquel que no produce los efectos jurídicos deseados por no haberse cumplido con los requisitos exigidos por la Ley.

22 Cit. por Morales González José Antonio; Cs Cd.; Pág. 73

Ahora bien, por lo que hace a la nulidad absoluta o también llamada de pleno derecho, diremos tan sólo que es:

" aquella nulidad que afecta un acto jurídico cuando éste se realiza violando una Ley prohibitiva, o cuando no llena los requisitos de fondo, o en fin; cuando va en contra del Orden Público y las buenas costumbres" [23]

Respecto de la nulidad relativa o también denominada anulabilidad, es necesario mencionar que esta surge cuando el acto va en contra de la equidad .

De la Cruz Gamboa señala que, el acto sancionado con esta clase de nulidad es aquel que no va en contra del orden público, sino que en virtud de un vicio perjudica a ciertas personas en particular, a quienes el Derecho protege concediéndoles acción para destruir dicho acto.

Se dice también que el acto es anulable o afectado de Nulidad Relativa cuando hay ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición; o faltan los requisitos o un requisito de validez.

Pues bien, el estudio de ambos conceptos, Nulidad Absoluta y Nulidad Relativa nos sitúan en un punto clave de nuestro estudio, ya que el análisis que realizamos de sus características, podremos comprender el alcance de la Nulidad para Efectos en la materia Fiscal.

23. De la Cruz Gamboa ,Alfredo: Introducción al Estudio del Derecho, 5a ed., México, 1978,Pág.101.

En efecto podemos, equiparar la nulidad para efectos en materia fiscal, a la nulidad relativa que surge en materia civil, que es de donde retoma sus características esenciales, e igualmente comparar la nulidad absoluta con la nulidad lisa y llana utilizada en el procedimiento contencioso administrativo.

Observaremos que la teoría y la práctica de ambas nulidades trascienden notablemente a la reglamentación de nuestro Código Fiscal de la Federación, ya que las principales características de ambas nulidades, conservan ese toque esencial, que se desarrolla en materia civil, aunque impregnando un rasgo igualmente característico, de acuerdo con el ámbito fiscal, mismo que nos motivó a realizar el presente estudio, pues consideramos omitió conservar en todos sus sentidos ese principio de equidad y justicia que reviste, la figura jurídica de la nulidad, y se adecuó a los intereses del Fisco Federal, aún sobre la esfera jurídica de los particulares.

9.- LA TEORIA Y PRACTICA DE LAS NULIDADES ABSOLUTAS.

"Planio!, señala que el acto nulo de pleno Derecho es, fundamentalmente, el que va contra una Ley prohibitiva. Coviello considera que el acto nulo es el que carece de elementos intrínsecos o elementos esenciales por su misma naturaleza o por voluntad de la Ley o de las partes."^[24]

24.- Cit. por Lutzesco Georges; Ob. Cit.:Pág.243.

En términos generales, el acto nulo de pleno Derecho es el contrario a las normas Jurídicas de orden público, a las cuales los particulares no pueden sustraerse libremente.

Pues bien, analizaremos las características de la nulidad absoluta, señalando primordialmente que la noción de orden público, está protegida por la nulidad de pleno Derecho. Nuestra Ley dice que la ilicitud en el objeto, en el fin o en la condición del acto produce su nulidad, y por tanto las infracciones a las Leyes de orden público producen la nulidad del acto, al respecto es necesario recordar que un acto es ilícito cuando es contrario a la Ley.

Ejemplificado lo anterior Moto Salazar, cita, el supuesto de alguna persona que celebra algún pacto o convenio que tuviere por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de su libertad de hombre y señala que estaría actos contrarios a una Ley de orden público y por tanto dicho acto sería nulo.^[25]

En ese sentido, la determinación de los efectos de la nulidad absoluta, deben hacerse teniendo en cuenta el propósito de esta, que es castigar las infracciones más graves del Derecho, impidiendo que produzca efectos el acto contrario a este.

Los efectos de la Nulidad Absoluta son los siguientes:

25. Ob. Cit.: Pág. 40

a) La nulidad se produce ipso iure, por el simple hecho de que se cometa la infracción legal.- El acto nulo no llega a tener existencia Jurídica, ni siquiera transitoriamente, y no produce efectos en ningún tiempo, una situación jurídica no puede fundarse válidamente en un acto nulo de pleno Derecho, ni aún antes de que se haya reconocido de modo expreso la nulidad.

b) La nulidad de pleno derecho puede ser invocada por cualquier persona que tenga interés legítimo de hacerla valer.

c) La nulidad absoluta es una sanción para poder prevenir las infracciones de los preceptos de orden público y de interés colectivo, y no tienden a proteger intereses privados.

d) La nulidad no desaparece nunca ni se extinguen los derechos para hacerla valer, es decir estos derechos no prescriben.

De lo anterior se infiere que la nulidad absoluta existe como consecuencia directa de la infracción legal.

"En tal consideración la acción de nulidad no tiene, pues, por objeto, tratándose de actos nulos de pleno Derecho obtener la nulidad de estos, sino solamente que la misma sea reconocida y que como consecuencia de ella, se repongan las cosas al estado que tenían antes de celebrarse el acto nulo, en el caso de que su celebración haya creado una situación diversa de la que antes existía."^[26]

26. García Trinidad: Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho, 26a. ed.; Pomés, México, 1968, Pág.222.

10.- TEORIA Y PRACTICA DE LAS NULIDADES RELATIVAS

Recordemos que los elementos de validez del acto jurídico son la capacidad, la forma y la ausencia de vicios en la voluntad, mismos que se transforman en elementos de invalidez que nulifican el acto jurídico.

En tal consideración son tres los casos que originan la nulidad relativa o denominada también anulabilidad.

a) Incapacidad.- Cuando alguna de las partes es incapaz en el momento de celebrar el acto.

b) Inobservancia de la forma.- En cuanto que el acto carece de la forma que la Ley ordena.

c) Existencia de vicios en la voluntad.- Como lo es cuando el acto se encuentra viciado por error, dolo, violencia o lesión.

"Así las cosas, los actos anulados están afectados de nulidad relativa o anulabilidad cuyo objeto es la defensa de las personas injustamente perjudicadas por el acto, asea la protección de intereses privados, este objeto constituye el carácter específico de la nulidad relativa, en oposición al de la nulidad absoluta, pues si esta tiende a la guarda del interés colectivo o de todos, aquella sólo se ocupa del interés particular de determinadas personas indudablemente consideradas." [27]

27. Ibidem; Pág.223.

Por cuanto a las características de la nulidad relativa, se dice que la acción es prescriptible, en oposición a la nulidad absoluta que es imprescriptible, sólo el perjudicado, es decir, el que sufre el vicio, el incapaz o las partes en el acto jurídico cuando no se observa la forma, pueden pedir la nulidad relativa.

En cambio la nulidad absoluta se puede pedir por todo tercero a quien perjudique esa nulidad, aún cuando no sea parte del acto jurídico. La nulidad relativa desaparece por la confirmación expresa que se vuelva a otorgar al acto jurídico sin incurrir en el mismo vicio.

Otra característica es que la nulidad relativa siempre produce efectos provisionales, en cambio en la nulidad absoluta por regla se producen efectos provisionales pero hay casos en que la Ley de pleno derecho priva al acto de todo efecto.

De la misma manera que se determinaron los efectos de la nulidad absoluta, lo haremos respecto a la nulidad relativa, atendiendo a su objeto, que es claro, la protección del interés privado o particular; dichos efectos son:

a) Los efectos de la nulidad no se producen desde que el acto se celebra, pues es necesario que una resolución judicial lo declare nulo para que la nulidad opere con todas sus consecuencias.

b) El vicio que hace al acto anulable no puede ser aprovechado sino por las personas para cuya protección se haya establecido la sanción de nulidad relativa, esto atendiendo a que sólo el perjudicado puede hacerla valer.

c) El vicio de nulidad puede desaparecer por medio de la confirmación o ratificación del acto anulable, o sea por el hecho de que, desaparecido el motivo o causa de ese vicio el acto sea reconocido o aceptado como válido por la persona que tendría derecho a alegar la nulidad.

d) Finalmente debemos mencionar que la acción de nulidad relativa se extingue por prescripción, ya que al estar establecida en beneficio de particulares, sólo estos pueden hacer valer sus derechos en tiempo.

Así las cosas, la acción de nulidad relativa tiene por objeto modificar la situación jurídica creada por el acto anulable al declararse la nulidad de éste, y aniquilar sus efectos producidos, no se limita pues, la acción a obtener una declaración judicial que reconozca una nulidad ya existente, sino que su resultado es que la nulidad del acto, se produzca por la declaración misma señala Trinidad García.^[28]

De lo anterior podemos concluir que tanto la nulidad absoluta, como la nulidad relativa como creación del Derecho Civil marcan las pautas del surgimiento y adecuación de la nulidad en materia Fiscal, tomando un rasgo muy peculiar, y nos referimos en específico a las implicaciones de las declaratorias de nulidad que analizaremos en el último capítulo.

28. Ibidem: Pág. 226.

c) El vicio de nulidad puede desaparecer por medio de la confirmación o ratificación del acto anulable, o sea por el hecho de que, desaparecido el motivo o causa de ese vicio el acto sea reconocido o aceptado como válido por la persona que tendría derecho a alegar la nulidad.

d) Finalmente debemos mencionar que la acción de nulidad relativa se extingue por prescripción, ya que al estar establecida en beneficio de particulares, sólo estos pueden hacer valer sus derechos en tiempo.

Así las cosas, la acción de nulidad relativa tiene por objeto modificar la situación jurídica creada por el acto anulable al declararse la nulidad de éste, y aniquilar sus efectos producidos, no se limita pues, la acción a obtener una declaración judicial que reconozca una nulidad ya existente, sino que su resultado es que la nulidad del acto, se produzca por la declaración misma señala Trinidad García.^[26]

De lo anterior podemos concluir que tanto la nulidad absoluta, como la nulidad relativa como creación del Derecho Civil marcan las pautas del surgimiento y adecuación de la nulidad en materia Fiscal, tomando un rasgo muy peculiar, y nos referimos en específico a las implicaciones de las declaratorias de nulidad que analizaremos en el último capítulo.

26. Ibidem; Pág. 226.

**CAPITULO II.- JURISDICCION CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA ENCOMENDADA
AL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.**

1.- LEY DE JUSTICIA FISCAL.

Siendo nuestro tema de estudio la nulidad y específicamente la nulidad para efectos en materia Fiscal, resulta necesario analizar las características fundamentales del organismo ante el cual se ventila este procedimiento, para lograr una mejor comprensión de la figura jurídica que nos ocupa.

Así las cosas haremos un breve análisis de los antecedentes del Tribunal Fiscal de la Federación, de la competencia de dicho Tribunal, así como de la de transformación del precepto que establece el sentido en que deberán pronunciarse las sentencias definitivas dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, encaminándonos así, al estudio de la declaratoria de nulidad para efectos, y finalizando consecuentemente con el análisis de las facultades del Tribunal Fiscal de la Federación, y de la legislación vigente refiriéndonos en específico al artículo 239 del Código Fiscal de la Federación.

La Ley de Justicia Federal o Justicia Fiscal, fue propiamente un antecedente nacional que puntualizó el Contencioso Administrativo, en nuestro país, esta fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 31 de Agosto de 1936, misma que fué dictada por el General Lázaro Cárdenas, en uso de sus facultades legislativas extraordinarias como Presidente de la República Mexicana para la organización de los Servicios Públicos Hacendarios, resaltándose que en dicho documento legislativo, tanto en la exposición de motivos como en el texto de la misma Ley; se establece en nuestro país un Tribunal de carácter administrativo, situado fuera del ámbito del poder Judicial Federal.

Esto es, se establece un tribunal con autonomía para dictar sus fallos, por delegación de facultades que la propia Ley establece, es decir un Tribunal administrativo de justicia delegada.

Las directrices de dicha Ley, se refieren a la creación de Tribunales administrativos en México, dotados de la autoridad, tanto por lo que hace a facultades, como a la forma de proceder y a la situación orgánica que es indispensable para que puedan desempeñar con eficacia funciones de control de la administración activa, en defensa y garantía del interés público y de los derechos de intereses legítimos de los particulares, situaciones planteadas en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal.^[29]

En esa testura la Ley de Justicia Fiscal vino a crear una especie de organismo que anteriormente era totalmente desconocido en la Legislación Mexicana, el Tribunal Administrativo. Este organismo tiene la peculiaridad de encontrarse dentro del marco del poder Ejecutivo y actuar por delegación de este, es decir Justicia Delegada que mencionamos con anterioridad, pero a su vez; de realizar una función no propiamente administrativa, sino jurisdiccional.

29. Cfr. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Ley de Justicia Fiscal, Exposición de Motivos, México Distrito Federal, Diario Oficial de la Federación de 31 de Agosto de 1936.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el título tercero, capítulo cuarto que se refiere al Poder Judicial y específicamente en la fracción primera de artículo 104, expresamente autoriza la creación de Tribunales de lo Contencioso Administrativo, dotados de toda autonomía para dictar sus fallos y que tengan por objeto dirimir las controversias entre los particulares y la Administración Pública.

De dicho precepto legal, se desprende que la función de los Tribunales Administrativos, es la de dirimir controversias, es decir que en su materia propia, realizan las mismas funciones que los Organos del Poder Judicial, que son las de "decir el Derecho".

En la exposición de motivos señalada con anterioridad, se decía que el Tribunal Fiscal de la Federación estaría colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo, pero no estaría sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran este poder; si no que fallaría en representación de propio Ejecutivo, y que ni el Presidente de la República, ni ninguna otra autoridad administrativa tendría intervención alguna en sus procedimientos o resoluciones.

Las características antes mencionadas, han determinado que el Tribunal Fiscal de la Federación sea una institución formalmente administrativa; pero desde el punto de vista material, su función es la de un organismo jurisdiccional, es decir que los procedimientos y actos que de él emanan, tiene esta naturaleza, como se señaló en un inicio.

2.- COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

El Tribunal Fiscal de la Federación "se estableció inicialmente como competencia exclusiva de materia tributaria, pero mediante diversas reformas, se ha ampliado para darle la posibilidad de conocer sobre diversos problemas de naturaleza administrativa. La Ley de Justicia Fiscal tuvo vigencia hasta el 31 de Diciembre de 1938, y el 1º de Enero del año siguiente entro en vigor el Código Fiscal de la Federación, que recogió el contenido de la Ley de Justicia Fiscal e incorporó todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, el Procedimiento Económico coactivo y las infracciones y sanciones."^[30]

En efecto la competencia del el Tribunal Fiscal de la Federación, se ha extendido con el paso del tiempo, dicha competencia, estructura y funcionamiento, fueron posteriormente materia de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, misma que fué publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de Enero de 1967, separada del Código Fiscal donde anteriormente se incluía, a esa Ley vino a sustituir la del 27 de diciembre de 1977 Diario Oficial de 2 de Febrero de 1978 que entraría en vigor 180 días después de su publicación, o sea el 1º de Agosto de 1978. ^[31]

30.Martínez Lara,Ramón;El Sistema Contencioso Administrativo en México;México;Trillas;1990;Pág.467.

31.Cfr. Frege Gabino, Derecho Administrativo, 2da.ed. México,Ponúa, 1990, Pág. 460.

Margain Mansoutou Emilio, señala que la competencia del Tribunal Fiscal deriva de ordenamientos formalmente legislativos como son:

- a) Su Ley orgánica
- b) Leyes especiales.

La Ley Orgánica de el Tribunal Fiscal de la Federación, contiene la competencia de las salas del Tribunal Fiscal en sus artículos 23 y 24 y las Leyes especiales, otorgan competencia a dichas Salas para conocer de controversias que surjan con motivo de su aplicación o interpretación, como por ejemplo:

- a) Ley del Seguro Social, artículo 267.
- b) Ley del Instituto Nacional de Vivienda para los Trabajadores, artículo 54.
- c) Ley Federal de Instituciones de Fianzas, artículos 95 y 96 bis, etc.

En atención a que consideramos que dicha división, resulta clara para el estudio del tema que nos ocupa, procederemos a seguir su estudio apeándonos a dicho criterio.^[32]

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en su artículo 23 fracciones I y IV, otorga competencia a las Salas Regionales en juicios que se inicien contra resoluciones:

I.- Dictadas por autoridades Fiscales Federales y Organismos Fiscales Autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida y se den las bases para su liquidación

32, Cfr. Margain Mansoutou, Emilio; De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Illegitimidad; 5a ed.; México; Porrúa; 1995; Pág. 332.

II.- Que niegue la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibidos por el Estado.

III.- Que impongan multas por infracción a las normas Administrativas Federales.

IV.- Que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

Los cuatro casos citados, son de carácter general, de los juicios de anulación, ya que las Salas Regionales del Tribunal Fiscal, son competentes para conocer de toda controversia de naturaleza fiscal que surge en materia federal, ya sea que se trate de controversias por ingresos de naturaleza fiscal que deriven de tributos, productos o aprovechamientos conforme a lo dispuesto por el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, quedan comprendidos en los casos generales del juicio de anulación, aquellos que promuevan las autoridades contra resoluciones favorables a los particulares, dictados con violación de las Leyes aplicadas, que versen sobre materia fiscal que se refieran a alguno de los cuatro casos antes señalados.

Dentro del caso general, se comprende también las aportaciones de Seguridad Social, ya que conforme lo dispone el artículo 135 de la Ley del Seguro Social, las prestaciones pecuniarias que se determinen en los términos de dicho ordenamiento a cargo de los trabajadores y de los patrones, tendrán el carácter de fiscales, y lo mismo la Ley de Instituto Nacional de la Vivienda para los trabajadores en su artículo 30.

Por lo tanto se concluye que las resoluciones que emita tanto el Instituto Mexicano del Seguro Social, como el Instituto Nacional de la Vivienda para los trabajadores determinando la existencia de un crédito, o fijando las bases para su liquidación o determinando en cantidad líquida a pagar, quedan comprendidas dentro del caso general de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que en dichas resoluciones se alude a créditos Fiscales.^[33]

Por lo que hace a los casos especiales, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en su artículo 23, fracciones V a X, señala los casos de competencia especial que se han incorporado.

La fracción V del citado artículo prevé que las Salas de dicho Tribunal son competentes para conocer de juicios que versen sobre pensiones militares y civiles. Esto es la Salas conocerán de los juicios que se inicien contra resoluciones que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las Leyes en favor de los miembros del Ejército o de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la dirección de pensiones Militares o al erario Federal, así como los que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, desacuerdo a las Leyes que otorgan dichas prestaciones.

33. *Ibidem*: Pág. 333

En ese sentido cuando el interesado afirme para fundar su demanda, que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado mayor al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa a que fué reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina; o cuando versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado, o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal solo tendrán efectos en cuanto, a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases de su depuración.

Por otro lado la fracción sexta del artículo 23 de la Ley citada, establece que las Salas conocerán de los juicios contra resoluciones, que se dicten en materia de pensiones civiles, o sea con cargo al herario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los trabajadores del Estado.

En la fracción VII del artículo 23, establece la competencia de las Salas para conocer de juicios que versen contra resoluciones que dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de Obras Públicas, celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

El precepto legal en estudio señala en su fracción VIII como competencia especial de las Salas del Tribunal Fiscal, el conocimiento de los juicios que inciden en contra de las resoluciones que constituyan créditos por responsabilidades contra Servidores Públicos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los Organismos Públicos Descentralizados Federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

Señala Margain Manautou, que mediante Decreto promulgado el 28 de Diciembre de 1987, se adicionó la fracción novena del artículo 23 para prever como competencia especial de las Salas, el conocimiento de los juicios que se inicien contra las resoluciones que requieran el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros, es decir en juicios que versen contra actos que tienden a hacer efectivas las garantías que terceros han otorgado, sea para suspender el procedimiento administrativo de ejecución interesado en contra del deudor, o para garantizar las obligaciones que imponen Leyes administrativas para el otorgamiento de una concesión o permiso Federal para operar ciertas actividades que originariamente le corresponden al Estado.^[34]

Finalmente debe mencionarse el caso especial de fianzas, que encuadra la fracción X del multicitado artículo 23 del Tribunal Fiscal de la Federación, al referirse a las causas señaladas en las demás Leyes como competencia del Tribunal, donde en caso de inconformidad, contra el requerimiento, las Instituciones de Fianzas demandarán ante el Tribunal Fiscal de la Federación la improcedencia del cobro, situación prevista en el artículo 95 y 95 bis de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

34. Cfr.; *ibidem*.; Pág. 134.

3.-ALCANCE DE LA SENTENCIA DEFINITIVA, ARTICULO 239 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Una vez analizada la diversidad de materias de las cuales conoce el Tribunal Fiscal de la Federación, dependerá de cada caso en particular, que se pueda establecer que la actuación de dicho Tribunal se ajusta al modelo contencioso de anulación en donde la labor del Juez consiste únicamente en determinar la regularidad del acto administrativo, o el contencioso de plena jurisdicción, en donde se precisará la existencia y medida de un derecho subjetivo del particular, temas que analizaremos con más detalle en el capítulo siguiente de nuestro trabajo de tesis, repercutiendo lo anterior precisamente en el tema que nos ocupa, es decir, en el pronunciamiento de la sentencia de nulidad para efectos.

En ese orden de ideas, resulta necesario transcribir, el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación vigente:

***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, si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado o a iniciar procedimiento, deberá cumplirse un plazo de cuatro meses cuando halla**

transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código.

En caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

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

El precepto aludido establece en sus tres fracciones el sentido en que deberán pronunciarse las sentencias definitivas dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, el cual podrá ser reconociendo la validez de la resolución impugnada, declarando la nulidad lisa y llana o nulidad para efectos.

El reconocimiento de validez de la resolución impugnada, implica dejar actuar libremente a las autoridades para ejecutar dicha resolución, cuya validez siempre existió y únicamente quedó suspendida mientras se emitía la sentencia en el juicio contencioso administrativo.

La nulidad prevista en la fracción II, implica dejar si efectos jurídicos la resolución impugnada y la autoridad emisora se debe abstener de realizar, cualquier acto que conlleve la aplicación o ejecución de dicha resolución.

En el caso de la nulidad prevista en la fracción III la autoridad se ve obligada a realizar determinados actos, según las peculiaridades del asunto resuelto, que bien puede ser:

a) El reconocimiento de un derecho subjetivo tutelado (Vg. negativas de devolución de lo pagado indebidamente, las relativas al reconocimiento de derecho a pensiones de retiro, las que versen sobre el cumplimiento de obligaciones derivadas de contratos de obras públicas).

b) La insubsistencia del acto ilegalmente emitido con emisión de una nueva resolución que se ajuste a Derecho. (Contencioso de anulación).

c) Desvío de poder; y ,

d) Cuando el acto impugnado haya sido pronunciado en su recurso administrativo.

Es precisamente esta última causal de anulación, la que analizaremos con más detalle ya que por sus características es la que importa un estudio más profundo.

En efecto esta causal de anulación tiene un matiz muy especial, que a nuestro parecer se aleja mucho del principio de justicia fiscal, ya que la balanza se desnivela en gran número de casos en sentido opuesto del contribuyente, y consecuentemente en pro de los intereses del fisco federal.

Podría pensarse que un asunto ventilado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en el que se declare una nulidad para efectos, fuese favorable, pues el fin de dicha interposición fué precisamente conseguir que se declare la nulidad de la resolución impugnada, pero que sucede con los efectos en el supuesto de que se declaren estos como ha quedado señalado, normalmente los contribuyentes se encuentran en el mismo o peor estado que al inicio de la controversia.

Lo anterior en razón de que en la práctica procesal fiscal y dadas las características que dan lugar a la nulidad para efectos, las sentencias emitidas en ese sentido prevén la reposición del acto administrativo impugnado o la emisión de uno nuevo dejando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.

Qué significa lo anterior, pues simple y sencillamente que las autoridades fiscales, pueden hacer y deshacer a su antojo determinando créditos, imponiendo multas, solicitando documentación, etc., realizando un sin fin de actos de autoridad fallos en algunas ocasiones, de una debida fundamentación y motivación acorde a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con el diverso 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, situaciones anteriores que colocan a los contribuyentes en un grave estado de indefensión ya que toda actuación de autoridad, afecta de una u otra forma su esfera jurídica, causando consecuentemente un perjuicio económico considerable, dadas las cantidades de las multas impuestas, con motivo de las diversas infracciones previstas en la Ley Tributaria.

Por lo anterior, realizaremos un análisis de las transformaciones de dicho precepto legal para lograr una mejor comprensión del tema que nos ocupa.

4.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

Con el fin de analizar los efectos de la nulidad en materia fiscal procederemos a realizar un breve estudio de las transformaciones que ha sufrido el artículo 239, del Código Fiscal de la Federación, el cual prevé el alcance de la sentencia definitiva.

4.1 - LEY DE JUSTICIA FISCAL, ARTICULO 58

"Artículo 58.-Cuando la sentencia declare la nulidad y salvo a que se limite a mandar reponer el procedimiento o reconocer la ineficiencia del acto en los casos de la fracción VII del artículo 14 (nulificación por la Secretaría de Hacienda de una decisión administrativa favorable al particular), indicará de manera concreta en que sentido debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. Entretanto que esta no se pronuncie continuaran en vigor la suspensión del procedimiento administrativo que haya sido decretado dentro del juicio".

Este precepto legal, estableció la obligación para el Organismo Sentenciador de pronunciar sentencias de nulidad con determinados efectos, consistentes en el deber a cargo de la autoridad de conducirse en determinada forma, es decir, salvo los casos de reposición del procedimiento y de anulación de una resolución favorable a un particular, indicará la manera respecto de la cual debería dictarse una nueva por la autoridad.

Brisefo Sierra, al referirse a la organización y actuación procesal del Tribunal Fiscal cita lo siguiente:

Al resolver la contradicción en las resoluciones de los expedientes 1102/37 y 2393/37, el Pleno en sentencia de 12 de Julio de 1937 expuso: La naturaleza jurídica del procedimiento que desarrolla ante el Tribunal es simplemente la de un juicio de anulación.

En efecto la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, dice en la parte relativa: El contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación.

Decía también la exposición de motivos: El Tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos...

La doctrina distingue el contencioso de anulación, del contencioso de plena jurisdicción, en efecto Roger Bonnard dice: Desde el punto de vista de la decisión contenida en el acto jurisdiccional se obtiene esta otra distinción material que consiste en dividir el contencioso administrativo, en contencioso de anulación, que culmina en la anulación del acto administrativo, y en contencioso de plena jurisdicción que además del poder de anulación supone un poder de reforma o de sustitución del acto. Pudiera desprenderse de la disposición contenida en el artículo 58 de la Ley de Justicia Fiscal que el contencioso que regula la Ley de Justicia Fiscal es de plena jurisdicción, dicho precepto establece que cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que ordene reponer el procedimiento, indicará de manera concreta en que sentido debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. Sin embargo dicho precepto no es bastante para llegar a la conclusión de que el Tribunal Fiscal es un Tribunal de plena jurisdicción. En efecto por una parte, y como se dijo en el considerando segundo de este fallo, la

exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de manera expresa indica que el contencioso que dicha Ley regula es el de anulación. Por otra parte, lo característico del contencioso de plena jurisdicción consiste en la existencia de un derecho subjetivo y el objeto de la demanda es la petición que se hace al Tribunal para que realice los actos materiales necesarios para que se respete ese derecho subjetivo preexistente, sometiéndose al Estado a la jurisdicción de ese Tribunal, que conoce de juicios contra el Estado. En el contencioso de anulación el demandado no es el Estado, es el Organismo y el Tribunal solamente resuelve sobre la legalidad del acto administrativo".[35]

En tal consideración, en México no se adoptó el sistema puro del Derecho Francés del contencioso de anulación, el cual analizaremos en el siguiente capítulo de nuestro trabajo de tesis, en el cual el fallo se restringe solamente a declarar la nulidad del acto combatido, sino que, desde su creación en la Ley de Justicia Fiscal de 1936, como acabamos de observar, el Tribunal Fiscal de la Federación, fue revestido de facultades que excedieron los lineamientos de dicho contencioso, al considerar que puede indicar los términos conforme a los cuales habrá de emitirse un nuevo acto, cuando esto sea procedente.

35. Briseño Sierra, Humberto; Derecho Procesal Fiscal, El Régimen Federal Mexicano, 2a. ed.; México; Porrúa; 1975; Pág. 236

Al abrogarse la Ley de Justicia Fiscal, el sistema de precisar las bases sobre las cuales la autoridad administrativa deberá dictar un nuevo acto no fué suprimido por los Códigos Fiscales de la Federación de 1938 y 1967, sino que se mantuvo.

4.2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938, ARTICULO 204.

"Artículo 204.- Cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que se limite a mandar reponer el procedimiento o a reconocer la ineficiencia del acto en los casos de la fracción VII del artículo 160 (resolución favorable a un particular), indicará las bases conforme a las cuales deberá dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. Entretanto que esta o se pronuncie, continuará en vigor la suspensión del procedimiento administrativo que haya sido decretada dentro del juicio".

4.3.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967, ARTICULO 230

En ese sentido, el Código Tributario de mil novecientos sesenta y siete, enunciaba lo siguiente:

"Artículo 230.-Cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que se limite a mandar reponer el procedimiento o a reconocer la ineficacia del acto en los casos en que la autoridad haya demandado la anulación de una resolución favorable a un particular, indicará los términos conforme a los cuales debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal".

Así las sentencias que dicta el Tribunal Fiscal de la Federación, participan de las características que la doctrina Francesa atribuye al contencioso de anulación al declarar la nulidad o validez, también pueden contener elementos, que dicha doctrina establece para el contencioso de plena jurisdicción en el cual obliga a hacer.

En razón de lo anterior haremos el señalamiento de que el Tribunal Fiscal de la Federación se caracteriza por ser mixto o ecléctico, puesto que tiene competencia para juzgar en abstracto la legalidad de los actos administrativos y declarar así la nulidad o validez de la resolución impugnada pero también tiene competencia para modificar dicho acto, estableciendo en la sentencia de nulidad, las bases conforme a las cuales la autoridad administrativa ha de dictar uno nuevo, la nulidad para determinados efectos.

4.4.-CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1981, ARTICULO 239.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación de mil novecientos ochenta y uno enuncia:

*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 la forma y términos en que la autoridad debe cumplir, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto, o iniciar un procedimiento deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses.

En caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia".

Como podremos observar, si bien en un inicio se estableció la obligación para el Tribunal Fiscal de pronunciar sentencias de nulidad con determinados efectos, consistentes en el deber a cargo de la autoridad de conducirse en determinada forma, como ya habíamos señalado con anterioridad, posteriormente, se aceptó la declaración de nulidad lisa y llana de la resolución administrativa impugnada, pero siempre se dejó en manos del propio Tribunal el decidir cuando debía pronunciarse una nulidad lisa y llana o bien una nulidad para efectos.

5.- NULIDAD LISA Y LLANA Y NULIDAD PARA EFECTOS

Con el fin de determinar en que casos procede la nulidad lisa y llana o para efectos, de una resolución impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es necesario mencionar lo que dispone el artículo 238 del Código Fiscal, además de hacer un análisis más detallado en el siguiente capítulo de nuestro trabajo de tesis.

Dicho precepto establece lo siguiente:

"Artículo 238.- Se declarará que una resolución administrativa es legal 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 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 y motivación, en su caso;

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

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

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

Es posible advertir del anterior dispositivo que la enumeración de las causales de legalidad de los actos administrativos en el juicio contencioso administrativo, encuentran un orden lógico y secuencial, en tanto que la satisfacción de algunos de ellos excluye el análisis de los demás.

Dicho precepto legal, guarda estrecha vinculación con el artículo 239 del mismo Código y de él se pueden derivar las siguientes conclusiones generales:

1.- El acto impugnado en el juicio de nulidad lo constituirá una resolución administrativa definitiva (artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y, por lo tanto, será precisamente dicha resolución la que por virtud de la sentencia dictada será reconocida válidamente o declarada nula.

Cabe hacer notar que tanto el Código Fiscal de la Federación de mil novecientos treinta y ocho, como el Código Fiscal de mil novecientos sesenta y siete, aluden a nulidad de la resolución y a la nulidad del procedimiento administrativo, en los términos siguientes: "Serán causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo:...b).- "Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado", cuestión que sólo fué reformada en el Código Vigente Fiscal vigente, en el que sólo alude a la resolución definitiva.

2.- Interpretado a contrario sensu, cuando no se este en presencia de ninguna de las causales de nulidad establecidas por el artículo, la sentencia deberá reconocer la validez de la resolución impugnada en términos de la fracción I del artículo 239.

3.- La actualización de cualquiera de las causales de anulación previstas, implicará por sí mismas, una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídicas del gobernado, consagradas en el artículo 14 y 16 Constitucionales.

Analizando específicamente cada una de las causales de nulidad previstas en el artículo mencionado, podemos establecer lo siguiente:

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

Esta causal contempla la nulidad de la resolución por incompetencia de la autoridad, que puede actualizarse tanto en la propia resolución como en el procedimiento del que deriva. En este caso, la nulidad de la resolución debe ser lisa y llana en virtud de que, ante la incompetencia del funcionario emisor de dicha resolución o del procedimiento que le dio origen, la resolución carece de valor jurídico, pero dicha nulidad no impide que la autoridad competente en uso de sus atribuciones legales pueda dictar una nueva resolución o bien llevar a cabo de un nuevo procedimiento.

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

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

Es conveniente realizar el estudio conjunto de estas dos fracciones para una mayor comprensión. Estas dos causales de anulación estaban establecidas en el Código Fiscal de la Federación de mil novecientos sesenta y siete, artículo 238, de la siguiente manera:

* Serán causales de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo: b).- Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente debe revestir la resolución o el procedimiento impugnado*

Ahora bien, como ha quedado señalado con anterioridad, el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo lo va ha constituir, actualmente, una resolución administrativa definitiva (artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación).

Dicha resolución puede ser impugnada, por considerar que reviste vicios de ilegalidad en sí misma considerada, o bien que es el procedimiento del que en su caso derivó, el que está afectado de nulidad.

Las dos causales en estudio establecen vicios formales, que contrarían al principio de legalidad, pero mientras que la fracción II se refiere a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso, la fracción III contempla los vicios de procedimiento del cual derivó dicha resolución, vicios que pueden implicar también la omisión de formalidades establecidas en las leyes, violatorias de la garantía de legalidad, pero que se actualizaron en el procedimiento, es decir, en los antecedentes o presupuestos de la resolución impugnada.

La configuración de cualquiera de estas dos causales implicará la nulidad de la resolución administrativa combatida, ya que es precisamente dicha resolución el acto impugnado en el juicio contencioso administrativo, y es aquí donde se aprecia con mayor claridad la actuación del Tribunal Fiscal de la Federación como un Tribunal contencioso de anulación.

En efecto, como ha quedado manifestado con anterioridad, la finalidad del modelo de jurisdicción contencioso administrativo de mera anulación es controlar la legalidad del acto restableciendo el orden jurídico violado, es decir, tiene como propósito tutelar el derecho objetivo, pero además en nuestro sistema el Legislador con el propósito de evitar inconvenientes que se presentan en las sentencias de nulidad, estableció la obligación para el Tribunal Fiscal de la Federación de indicar de una manera concreta en que sentido debía dictar su nueva resolución la autoridad fiscal.

Así, la sentencia no sólo se limita a declarar la nulidad del acto, sino en caso de que la autoridad en uso de sus atribuciones legales y en virtud de que únicamente fueron objeto de estudio violaciones de carácter formal, emita una nueva resolución, debe previamente ajustarse a los lineamientos marcados en dicha sentencia, o sea, cumplir con las formalidades que ha de estar revestido el acto o reponer el procedimiento para que la nueva resolución que dicte después de llenarse todos los requisitos que deben existir previamente al pronunciamiento de la decisión.

En este sentido se pronunció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, en la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Volumen IX, página ciento seis, cuyo rubro y texto señalan:

"SENTENCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO,"
"REPOSICION DE LAS.- Cuando la autoridad administrativa quede"
"en libertad de dictar o no una nueva resolución, resulta para ella"
"potestativo abstenerse de dictarla, pero es claro que si en la"

"sentencia del Tribunal Fiscal se le fijan las bases"
"correspondientes, la nueva resolución debe emitirse precisamente"
"con arreglo a las bases. Debe tenerse en cuenta que el inciso c)"
"del artículo 202 del Código Fiscal tiene aplicación cuando la"
"legalidad es atribuible a la resolución administrativa impugnada,"
"considerándola en sí misma, y de ninguna manera en sus"
"antecedentes o presupuestos, pero cuando la legalidad del acto"
"combatido se hace depender de la circunstancia de no haberse"
"cumplido los requisitos o formalidades que son antecedentes del"
"acto mismo, o que deben acompañarlo, entonces resulta aplicable"
"el inciso b) del propio precepto, y la consecuencia de declarar la"
"nulidad consiste en que, o se reponga el procedimiento, para que"
"la nueva resolución se dicte después de llenarse todos los"
"requisitos que deben existir previamente al pronunciamiento de la"
"decisión, o se llenen las formalidades de que ha de estar revestido"
"o acompañado el acto. (El artículo 202 corresponde al artículo 238"
"del Código Fiscal de la Federación Vigente, el inciso c) es la actual"
"fracción IV y el inciso b) corresponde a las fracciones II y III"
"vigentes)."

Por lo que, para que actualicen estas causales se debe examinar en cada caso concreto, si se da la afectación a las defensas del particular y la trascendencia al sentido de la resolución impugnada.

Aquí nuevamente es conveniente hacer notar que por disposición de la Ley en términos del último párrafo del artículo 239 del Código Tributario Federal, el Tribunal Fiscal de la Federación debe declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que se emita una nueva resolución, cuando se este en presencia de las causales de anulación examinadas.

Finalmente señalaremos las dos últimas causales de legalidad que prevén lo siguiente:

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

La actualización de esta fracción implica, en principio, que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación realizó el examen de fondo de la controversia planteada.

Se presenta una violación sustancial de fondo porque no existen los motivos del acto, porque no resultan aplicables los preceptos legales señalados por la autoridad, o bien porque no se aplicaron las disposiciones debidas.

Se debe distinguir entre una sentencia que declare la nulidad de una resolución por vicios de forma de aquella que la declara nula por vicios de fondo.

Lo anterior es así, porque mientras que la primera no impide que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades (subsana las irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de dichas facultades establece la Ley), la segunda impide cualquier actuación posterior de la autoridad.

Así ante la presencia de una violación de fondo, que no implique el reconocimiento de un derecho subjetivo del particular, se debe declarar la nulidad lisa y llana del acto, según ha sido establecido por esta Segunda Sala en la tesis visible en el informe de labores de mil novecientos ochenta y dos, segunda parte, página ciento veintisiete, que dice:

"SENTENCIA FISCAL, DEBE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y
"LLANA EN PRESENCIA DE UNA VIOLACION DE FONDO.- La"
"sentencia fiscal anulatoria debe declarar la nulidad lisa y llana de"
"la resolución impugnada y no resolver en el sentido de declarar la"
"nulidad de la aludida resolución para efectos, si se está en"
"presencia se una violación de fondo y no de procedimiento."

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

Esta fracción se refiere a lo que la Doctrina reconoce como "desvío de poder" y siguiendo la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, referida con anterioridad, la anulación se circunscribe a las sanciones.

En este acto la sentencia tendrá dos pronunciamientos, por una parte implica el reconocimiento de la validez del proveído sancionador y por otra supone la anulación del proveído sólo en cuanto a la cuantificación de la multa que fue realizada con abuso de poder, por lo que la autoridad puede emitir un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción.

De lo hasta aquí expuesto se advierte que, precisamente son en los casos en que la autoridad puede, en uso de sus atribuciones legales, volver a emitir una nueva resolución (por no haberse analizado en el juicio contencioso administrativo el fondo del asunto o bien, porque la resolución fué dictada por el funcionario competente), fracciones II, III y en su caso V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, cuando en términos del último párrafo del artículo 239 del ordenamiento legal citado, el Tribunal Fiscal de la Federación debe emitir una sentencia de nulidad para efectos, es decir, indicándole a dicha autoridad los lineamientos que debe seguir en caso de la emisión de una nueva resolución.

6.- FACULTADES DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, JURISPRUDENCIA AL RESPECTO.

Fué precisamente por ese arbitrio otorgado al Tribunal Fiscal de la Federación, para determinar una nulidad *ísa* y *íana* o bien una nulidad para efectos, que surgió un gran cúmulo de inconformidades ya sea por parte de los contribuyentes o de las autoridades fiscales, dependiendo de quien se considerará afectado en razón de la resolución pronunciada.

Es aquí, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció tanto respecto de la facultad de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, para dictar sentencias de nulidad para efectos, como para determinar en que casos procedía una nulidad *ísa* y *íana* o bien una nulidad para efectos:

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. SENTENCIAS PARA EFECTOS.-No es exacto que el Tribunal Fiscal carezca de facultades para pronunciar sentencias para efectos, pues el artículo 204 del Código Fiscal establece que cuando la sentencia declare la nulidad y salvo que se limite a mandar reponer el procedimiento, indicará las bases conforme a las cuales debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. De esta disposición se desprende que si tiene facultades el Tribunal Fiscal para dictar la nulidad de una resolución para el efecto de que se reponga el procedimiento."

Segunda Sala, Sexta Epoca, volumen XXIV, del Semanario Judicial de la Federación. página treinta.

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, FACULTADES DEL.-"Por cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación sea un Tribunal de mera anulación, cabe aclarar que ello no excluye que dicho Tribunal, al declarar la nulidad de una resolución determine a la autoridad demandada los efectos de la misma declaración, pues el artículo 204 del Código Fiscal de la Federación le exige fijar a la propia autoridad demandada, en los casos de anulación, las bases conforme a las cuales debe dictar su nueva resolución".

"Segunda Sala, Sexta Epoca, volumen LXVI, del Semanario"
"Judicial de la Federación, página treinta y seis."

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL. EFECTOS.-Las"
"sentencias del Tribunal Fiscal, desde el punto de vista de la"
"decisión comprendida en el acto jurisdiccional que integran, tienen"
"un efecto similar a las que emite el Poder Judicial de la"
"Federación en un juicio de amparo cuando al declarar la nulidad"
"de la resolución impugnada, formalmente ilegal por desconocerse"
"sus motivos y fundamentos, se deja sin efecto lo actuado por la"
"autoridad, y ésta o la que en su caso sea competente, queda en"
"aptitud para emitir un nuevo acto en el que purgue los vicios"
"formales del anterior, el cual, obviamente, puede ser reclamado"
"por el particular en un nuevo juicio, entonces si por violaciones de"
"fondo, relativos a la fundamentación y motivación que se"
"expresen".

"Segunda Sala, Séptima Epoca, Tercera Parte, Volumen veintidos"
"del Semanario Judicial de la Federación, página treinta y siete."

**"NULIDAD, ES CORRECTO QUE LAS SALAS DEL TRIBUNAL
"FISCAL DE LA FEDERACION DECLAREN LA NULIDAD DE LA
"RESOLUCION IMPUGNADA PARA DETERMINADOS EFECTOS."
"No es exacto que las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación se"
"sustituyen indebidamente a la autoridad fiscal demandada cuando,"
"en acatamiento a lo establecido por el artículo 204 del Código"
"Fiscal de la Federación, declaren la nulidad de la resolución"
"impugnada y señalen las bases para que dicha autoridad dicte"
"nueva resolución que se ajuste a los hechos reales que"
"constituyen su motivación. No cabe entender que en la especie la"
"Sala responsable hubiera incurrido en sustitución de las"
"autoridades demandadas, pues precisamente la circunstancia de"
"que haya señalado a éstas el deber de pronunciar un nuevo fallo"
"pone de manifiesto que operó el reenvío. Habría existido"
"sustitución si la Sala hubiera fijado por sí y ante sí los términos de"
"la liquidación de los créditos fiscales a cargo de la quejosa, lo que"
"no hizo. Aceptar el criterio de la quejosa de que no caben más"
"posibilidades que la de declarar la nulidad de la resolución"
"impugnada, en forma lisa y llana, o declarar la nulidad de la misma"
"para el efecto de que las autoridades demandadas dicten nueva"
"resolución, dejándolas siempre, en éste último supuesto en"
"absoluta libertad para dictar nuevos fallos en cuanto a sus"**

"términos, fundamentos y motivos, significaría privar de toda
"eficacia a las resoluciones emitidas en los juicios de nulidad como"
"el de que se trata, y hacer interminables dichos juicios, con lo que"
"se atentaría contra los principios de seguridad y de certeza"
"inherentes a cualquier procedimiento contencioso".

"Informe de mil novecientos setenta y tres, segunda parte, Sala"
"Auxiliar, páginas treinta y tres y treinta y cuatro."

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. LA"
"NULIDAD DECRETADA POR FALTA DE FUNDAMENTACION Y"
"MOTIVACION NO ADMITE EFECTOS.- En una Sala del Tribunal"
"Fiscal de la Federación estimó procedente declarar la nulidad de"
"una resolución ante ella impugnada, no debe decretarla para el"
"efecto de que la autoridad demandada declare la nulidad total de"
"las liquidaciones impugnadas por falta de motivación y"
"fundamentación de las mismas, puesto que si ya analizó tales"
"liquidaciones y las declaró nulas por considerárlas incorrectas, no"
"ha lugar a ordenar que la autoridad demandada resuelva acerca"
"de la nulidad ya decretada precisándole que ésta debe obedecer"
"a la falta de motivación y fundamentación, pues tal determinación"
"dejaría sentado que la resolución carente de tales requisitos"

"puede ser fundada y motivada en un acto posterior, lo cual es
"indebido".

"Segunda Sala, Séptima Epoca, volumen ciento treinta y tres y
"ciento treinta y ocho, del Semanario Judicial de la Federación,"
"página ciento veintitres."

"RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS ILEGALES."
"IMPUGNACION DE LAS.- Si una sentencia del Tribunal estimó
"que una resolución administrativa en sí adolece del vicio de
"legalidad por carecer de las formalidades de fundamentación y
"motivación y no el procedimiento en el que se emitió la propia
"resolución, la sentencia recurrida al declarar la nulidad de la
"resolución controvertida, sin condición alguna, no viola las
"disposiciones de los artículos 203 y 156 del Código de
"Procedimientos Civiles".

"Segunda Sala, Sexta Epoca, volumen LXXXVIII, del Semanario
"Judicial de la Federación, página treinta y cuatro."

De la simple lectura que se realice de dichos criterios, se puede observar el hecho
de considerar como una facultad del Tribunal Fiscal de la Federación, el fijar los efectos

de las declaratorias de nulidad señalándose que ello es con el fin de no hacer interminables los juicios, pues en todo caso se atentaría contra los principios de seguridad y certeza inherentes a cualquier procedimiento contencioso, pues la Ley exige a las Salas fijar a la propia autoridad demandada, en los casos a las cuales debe dictar su nueva resolución.

7.-LEGISLACION VIGENTE, LA REFORMA AL ARTICULO 239 DE FECHA 31 DE DICIEMBRE DE 1982.

En virtud de una reforma al Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del año de mil novecientos ochenta y tres, introducida por el artículo quinto de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, se adicionó el último párrafo del artículo 239, estableciéndose:

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

Dicha reforma obedeció a razones de política legislativa relacionadas a la suspensión de interrupción del computo para la extinción de facultades del fisco, vía caducidad, según se observa de la exposición de motivos de la iniciativa presidencial:

"Se precisa que el plazo de extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales no está sujeto a interrupción ni a suspensión, salvo cuando se interponga el recurso de nulidad de notificaciones y en correlación con la propuesta de reforma que se hace del artículo que fija los efectos de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, se elimina la posibilidad de que el plazo de extinción de facultades, en los casos en que una resolución fuera anulada por vicios formales en su expedición, se comenzará a computar nuevamente a partir de la fecha en que se notificará la resolución que dio fin a la controversia. Esta modificación atiende a las recomendaciones de diversos sectores... Se precisa que el Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia definitiva, deberá ordenar que la autoridad emita una nueva resolución siempre que se declare nula la que se impugnó por haberse demostrado incompetencia, omisión de las formalidades legales o vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, o por falta de fundamentación y motivación.- Esta modificación es consecuencia de la que se efectúa al artículo que regula la caducidad y responde a las sugerencias hechas por diversos sectores."

En la discusión y aprobación del proyecto la Cámara de Diputados sustituyó la mención de la fracción I del artículo 238, por la V, señalando:

"Cabe hacer notar que esta Comisión, modificando la iniciativa ha
"considerado conveniente eliminar la fracción I relativa a la
"incompetencia e incluir la fracción V, relativa al desvío de poder,"
"respecto del artículo 239 del Código".

Además de ello en el texto definitivo se sustituyó la expresión "siempre que", por la de "cuando se este en alguno de los supuestos..."

En este orden de ideas cabe concluir que, a partir del año de mil novecientos ochenta y tres, y por disposición expresa de la Ley, las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación deben declarar la nulidad para efectos de la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III, o en su caso V, del artículo 238 del Código Tributario, que consisten en:

- 1).-Omisión de 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 y motivación, en su caso;
- 2).-Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada;

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

**CAPITULO III.- DIFERENCIAS ENTRE EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE
PLENA JURISDICCION Y EL DE ANULACION**

1.-ESPECIFICACION DE LAS DIFERENCIAS.

Antes de analizar las diferencias entre el contencioso administrativo de plena jurisdicción y el de anulación, consideramos necesario mencionar que el contencioso administrativo constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la administración pública, ya que representa una instancia a través de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus intereses cuando se vean afectados por actos administrativos ilegales.

"El término contencioso en su aspecto general significa contienda, pugna de intereses, es el proceso seguido ante un órgano jurisdiccional competente sobre derechos o cosas que se disputan las partes contendientes entre sí, en el ámbito del Derecho Administrativo se refiere a la jurisdicción especial encargada de resolver los litigios, las controversias, las pugnas entabladas entre los particulares y la Administración Pública. De lo anterior podemos señalar que la materia sobre la que versará el contencioso administrativo, la constituyen exclusivamente actos de los órganos integrantes de la Administración Pública, sean centralizados o descentralizados, emitidos en el desenvolvimiento de su gestión administrativa, y no los que correspondan a su actividad política o gubernativa, ni los derivados del Derecho Privado."⁽³⁶⁾

36. Lucero Espinoza, Manuel; Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación; México: Porrúa; 1992; Pág. 17.

Dicho lo anterior, resulta conveniente señalar que existen diversos sistemas del contencioso administrativo, existiendo así el sistema francés o administrativo y el angloamericano o judicial.

El sistema francés, señala Lucero Espinoza Manuel, nació de la interpretación de la división de poderes que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que al no quedar ninguno sometido al otro, el poder judicial sólo debe juzgar asuntos del orden común que planteen los particulares sin inmiscuirse en materia de la Administración, ya que si los asuntos de ésta quedaran sometidos a los Tribunales Judiciales, habría dependencia de un poder a otro.

En ese orden de ideas se planteó un sistema de justicia retenida, posteriormente se otorgaron facultades para que el consejo de Estado francés que en un principio instruyó los expedientes de las controversias entre la Administración y los gobernados para que la resolución administrativa la dictara el soberano, instruyera ahora la causa y emitiera la resolución, dando lugar a un Tribunal de justicia delegada.

"La jurisdicción retenida es la que realizan los órganos jurisdiccionales enclavados en la esfera de la Administración Pública activa, que aunque poseen cierta independencia sus resoluciones requieren la aprobación de las autoridades administrativas de mayor jerarquía. La jurisdicción delegada, se presenta cuando el

Tribunal Administrativo, situado dentro del Poder Ejecutivo, emite sus resoluciones en forma definitiva y obligatoria, pero lo hace a nombre de la Administración Pública". (37)

Ahora bien, la finalidad del contencioso administrativo de plena jurisdicción, fue instaurada para la protección de los derechos subjetivos públicos, ya que para la procedencia del juicio es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante como se pretende a contrario sensu de la fracción I del artículo 202 del Código Tributario.

El procedimiento de anulación se desarrolla en un juicio simple sin que sea necesaria la participación de la autoridad como parte demandada, pues su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiere el Tribunal.

"En cambio en el procedimiento contencioso de plena jurisdicción se caracteriza por ser de tipo judicial, con la participación de una parte demandante y una demandada, un proceso con todas sus etapas procedimentales: instrucción y sentencia." (38)

Respecto de la sentencia, el contencioso de anulación sólo se construye a declarar la validez o nulidad del acto según corresponda, en cambio, en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena.

37. Ibidem; Pág. 18.

38. Ibidem; Pág. 25

Así las cosas, podemos concluir que nuestro contencioso administrativo en algunos casos es de anulación pues sólo se construye a declarar la validez o nulidad del acto según corresponda, mientras que en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena, como por ejemplo en los asuntos de pensiones civiles o militares cuando la nulidad es a efecto de que se otorgue al actor una pensión mayor de la considerada por la autoridad, o en los casos de devolución de impuestos, en la que se condena a la devolución de éstos.

"Cortina Gutiérrez afirma que el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación es un juicio de anulación en algunos casos, pero también de plena jurisdicción en otros casos"⁽³⁹⁾

En esta tesitura reiteramos que el señalamiento de que el Tribunal Fiscal de la Federación se caracteriza por ser mixto o ecléctico, puesto que tiene competencia para juzgar en abstracto la legalidad de los actos administrativos y declarar así la nulidad o validez de la resolución impugnada pero también tiene competencia para modificar dicho acto, estableciendo en la sentencia de nulidad, las bases conforme a las cuales la autoridad administrativa ha de dictar uno nuevo, la nulidad para determinados efectos.

39. Citado por Merguín Manautou Emilio, Ob. Cit. Pág. 6.

Para finalizar diremos por cuanto a los efectos de la sentencia, que la dictada por el Tribunal en el contencioso objetivo, sólo logra anular la resolución combatida a través de una declaración que no puede ser ejecutada por el propio Tribunal, en tanto que en el de plena jurisdicción el Tribunal sí puede ejecutar sus resoluciones en virtud de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo.

2.-CAUSALES DE NULIDAD.

La declaración de nulidad procede en cualquiera de los cinco supuestos señalados por el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que se citan a continuación:

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

2.-Omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación.

3.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trascienda 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 se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

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

Una vez transcritas dichas causales de ilegalidad procederemos al estudio de cada una de ellas.

3.- INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE LA HAYA DICTADO, U ORDENADO O TRAMITADO EL PROCEDIMIENTO DEL QUE DERIVA DICHA RESOLUCION .

Señala Margalín Manautou Emilio que esta causal de ilegalidad comprende tres actos de incompetencia; a) de la autoridad que la dictó, b) de la autoridad que ordenó que se dictara y c) el de la autoridad que tramitó el procedimiento del que deriva dicha resolución.

a) Respecto de la incompetencia de la autoridad que la dictó se refiere a la invasión de funciones de orden jerárquico, y se presenta cuando el acto, es emitido por quien no tiene atribuida la facultad que esta ejerciendo.

Tal situación se comprueba examinando la fundamentación legal en que se apoya la autoridad para emitir el acto, refiriéndonos en este caso al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o al correspondiente de la Secretaría de Estado o Departamento Administrativo que recoge las Unidades Administrativas y asigna funciones a cada una de ellas. Ordenamientos legales donde se puede comprobar que en efecto la autoridad demandada tiene la competencia que se atribuye.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

En relación a lo anterior la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto lo siguiente:

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-
"EFECTOS DE LA NULIDAD DECLARADA POR INCOMPETENCIA"
"DE LA AUTORIDAD.- De conformidad con lo establecido por el"
"artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, cuando se declare"
"la nulidad de una resolución la responsable deberá indicar los"
"términos conforme a los cuales la demandada debe dictar su"
"nueva resolución. Sin embargo, si la Sala fiscal declara la nulidad"
"en virtud de la incompetencia de la autoridad, para el efecto de"
"que se emita una nueva resolución revocando la primera y dejando"
"a salvo las facultades de la autoridad competente para que si lo"
"considera pertinente emita un nuevo proveído, esa determinación"
"viola el precepto mencionado del Código Tributario, y por ende, las"
"garantías de legalidad y seguridad jurídica que consagran los"
"artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, ya que la declaración"
"de nulidad para el efecto mencionado se excede de lo dispuesto"
"por el citado precepto secundario, en tanto que advirtiéndose la"
"competencia de la autoridad que emitió el proveído materia del"
"recurso de revocación cuya resolución fué impugnada la nulidad"

**"sólo debe declararse para el efecto de que se deje insubsistente la
"resolución combatida y en su lugar se emita otra en que se
"revoque el proveído de autoridad incompetente." [40]**

Para algunos esta sentencia no impide que la autoridad competente aparezca emitiendo la misma resolución, para otros, esa sentencia es para efectos lisa y llana de la resolución impugnada.

**"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-"
"LA NULIDAD DECRETADA POR INCOMPETENCIA DE LA"
"AUTORIDAD DEMANDADA NO IMPIDE QUE LA AUTORIDAD"
"COMPETENTE PUEDA EMITIR UN NUEVO ACTO SIMILAR AL"
"ANULADO, MIENTRAS NO SE EXTINGAN SUS FACULTADES.-"
"Es inexacto que por el hecho de que la Sala fiscal haya"
"declarado la nulidad lisa y llana de la resolución combatida en el"
"juicio de nulidad, porque la liquidación de cuotas obrero"**

40. Ibidem: Pág. 15.

"patronales fué emitida por autoridad incompetente, la"
"determinación de la autoridad administrativa responsable"
"(contenida en la resolución mediante la cual dejó sin efectos el"
"crédito) en el sentido de que quedan a salvo los Derechos del"
"IMSS para emitir un nuevo crédito por conducto del funcionario"
"legalmente competente, sea violatoria de las garantías de"
"legalidad y seguridad jurídica que protegen los artículos 14 y 16"
"Constitucionales porque entraña incumplimiento y repetición del"
"acto que fué declarado nulo. Lo cierto es que aunque"
"efectivamente la incompetencia del funcionario constituye una"
"violación de fondo; por su naturaleza (que no se relaciona con las"
"causas inmediatas que determinaron la existencia del crédito), no"
"impide que se pueda dictar un nuevo acto similar por la autoridad"
"que tenga competencia para ello, mientras que no se extingan"
"sus facultades, sin que esto implique desacato fiscal, ni repetición"
"del acto, pues la resolución combatida se estimó ilegal única y"
"exclusivamente por el hecho de que reconoció la validez de la"
"liquidación emitida por el Tesorero General del IMSS, quien"
"carece de competencia para ello y por ese motivo no podrá"
"reiterarla, pero no habiéndose oído en el juicio de nulidad a la"
"autoridad competente, ni vinculándola en modo alguno la"
"resolución de la Sala fiscal no existe ningún impedimento para"

"que una vez desaparecido el acto que resultó viciado, pueda este"
"en ejercicio de atribuciones propias emitir uno nuevo en similar"
"sentido, ya que la nulidad sólo afecta a la autoridad incompetente"
"y no puede considerarse que en esas condiciones exista"
"repetición pues la fuente de ambos actos será distinta y en esto"
"estibará la diferencia específica entre uno y otro."

"Amparo en revisión 1952/83, visible en el Informe rendido a la"
"Suprema Corte por su Presidente al terminar el año de 1984,"
"Tercera Parte, p. 89."

"ACTO RECLAMADO. INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD"
"EMISORA DEL.- LA SALA FISCAL DEBE DECLARAR SU "
"NULIDAD EN FORMA LISA Y LLANA Y NO PARA "
"EFECTOS (INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 238"
"FRACCION I Y 239 DEL CODIGO FISCAL DE LA"
"FEDERACION).- El artículo 238 del actual Código Fiscal de la"
"Federación señala en su fracción I como causa de ilegalidad de"
"la resolución administrativa combatida, la incompetencia del"
"funcionario que la haya dictado, a su vez el artículo 239 del"
"propio Código Tributario establece el propio sentido que pueden"
"tener las sentencias emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de"

"la Federación: reconocer la validez de la resolución impugnada,"
"declarar su nulidad en" "forma lisa y llana y declarar su nulidad"
"para determinados efectos , señalando en su parte final que la"
"declaración de nulidad para efectos será cuando se este en"
"alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III, y V del"
"artículo 238 del propio Código, (omisión de los requisitos"
"formales exigidos por las Leyes, inclusive la ausencia de"
"fundamentación y motivación, vicios del procedimiento que"
"afectan las defensas del particular y cuando la resolución"
"administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no"
"corresponda a los fines para los cuales la Ley confiere esas"
"facultades); en consecuencia haciendo una interpretación"
"armónica de los preceptos legales antes indicados, se debe"
"concluir que cuando se declara la nulidad de una resolución, por"
"ser incompetente la autoridad que la emitió se debe de hacer en"
"forma lisa y llana y no para efectos, por no estar el caso en"
"ninguno de los supuestos contemplados por el párrafo final del"
"artículo 239 del Código Fiscal de la Federación ."

"Amparo Directo 268/84 , visible en el informe rendido a la"
"Suprema Corte por su Presidente, al terminar el año de 1984,"
"Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, p. 99."

Las Salas del Tribunal Fiscal ha resuelto que la nulidad decretada por incompetencia de la autoridad demandada no impide que la autoridad competente pueda emitir un nuevo acto similar al anulado, mientras no se extingan sus facultades. (41).

b) La segunda causal de incompetencia es la referente a la autoridad que ordenó que se dictará el acto administrativo, en la cual al existir carencia de las atribuciones que se ejercen, y ordenar el inicio de un procedimiento, este desemboca en una resolución que lesiona Intereses de los particulares.

En la práctica fiscal existen muchos casos de esta naturaleza, ya que algunos requerimientos realizados por la autoridad fiscal, son emitidos por funcionarios públicos que carecen de facultades para requerir a los contribuyentes, para emitir dichos actos y mucho menos cuentan con facultades para imponer multas, lo anterior lo justifican en el cúmulo de trabajo que tienen las autoridades fiscales competentes para ello, ya que dichos funcionarios no pueden firmar los miles de requerimientos que se emiten diariamente, por lo que deciden que otros funcionarios dependientes de su cargo,

41. Ibidem; Pág. 19.

los emitan aún careciendo de facultades para ello, ya que la finalidad real de la Hacienda Pública es recaudar, escudando tal actuación por demás legal en el hecho de que, del total de los contribuyentes requeridos, un porcentaje mínimo acudirá a las instancias correspondientes a demandar la ilegalidad de su actuación, mientras que la mayoría o bien cumplimenta los requerimientos si es que se encuentran al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o bien pagarán la multa correspondiente.

Tan triste es la actual situación de los contribuyentes, frente a las actuaciones de las autoridades administrativas, ya que muchas veces no obstante que la ilegalidad de tales actuaciones los afecta en su esfera jurídica optan por cubrir las determinaciones de créditos, o multas de que son sujetos antes de perderse en el laberinto de las instancias legales a las que pueden acudir; ya que ello implicaría un gasto mayor que no asegura la restauración de la afectación de sus intereses.

c) Por último debemos mencionar, la incompetencia de la autoridad que tramitó el procedimiento del cual deriva la resolución a impugnarse. Es decir la autoridad administrativa inicia un procedimiento de auditoría y posteriormente se percata de su incompetencia, por lo que remite todas las actuaciones a la autoridad competente y ésta con apoyo en dichas actuaciones, emite una resolución que causa agravio al contribuyente.

En tal supuesto el acto debe nulificarse por violación del requisito formal de competencia que exige la parte inicial del artículo 16 Constitucional de que nadie puede ser molestado en su persona sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente.

Es necesario señalar que pueden surgir diversas clases de incompetencia, ya que las enumeradas son sólo las más comunes, en efecto, la competencia de los órganos administrativos puede referirse a la materia, ya que es un tipo de competencia, resulta de la especialización que requiere la división del trabajo que exige, la función administrativa, la competencia por grado, ya la citamos al referimos a la incompetencia de la autoridad que dictó la resolución impugnada, por lo que hace a la invasión de funciones de orden jerárquico.

Existe también la incompetencia, por territorio refiriéndose al ámbito especial o la circunscripción territorial dentro del cual el órgano administrativo puede ejercer sus funciones.

Puede darse la incompetencia temporal por lo que hace al lapso de tiempo con el que cuenta el órgano para emitir sus actos.

Finalmente nos referiremos a la competencia por cuantía, refiriéndose al valor económico que tiene el asunto conforme al cual se le asigna a los órganos superiores la resolución de asuntos de mayor valor económico y a los de menor valor a los órganos inferiores.

4. OMISION DE LOS REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS POR LAS LEYES QUE AFECTEN LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDA AL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, INCLUSIVE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACION EN SU CASO.

Esta causal de ilegalidad es muy importante, ya que consagra el principio de seguridad jurídica que origina el forzoso cumplimiento de formalidades del procedimiento. Como se señaló en el capítulo primero del presente trabajo, la forma es uno de los elementos esenciales del acto administrativo, toda vez que se exterioriza la voluntad del órgano administrativo para el hacer del conocimiento a los administrados de las resoluciones que en ejercicio de sus facultades tiende a emitir.

Lo anterior se encuentra previsto en el artículo 16 Constitucional en relación con el diverso 38 del Código Fiscal de la Federación.

El precepto Constitucional citado en primer término, señala que, "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".

En nuestra materia el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, establece como requisitos, formales que deben contener los actos administrativos, los siguientes:

"I.- Constar por escrito."

"II.- Señalar la autoridad que lo emite."

"III.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate."

"IV.- Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido, señalaran los datos siguientes que permitan su identificación."

En ese orden de ideas, los actos administrativos deben constar por escrito, conforme a la garantía prevista en el artículo 16 Constitucional, ello con el fin de establecer con certeza el contenido de los deberes o Derechos que de tales actos emanan y valorar así la legalidad del acto.

Cabe señalar que no obstante lo anterior no existe una norma jurídica que imponga una determinada estructura formal del acto, situación que origina conflictos muy interesantes, ya que existen usos administrativos en el sentido de emitir actos administrativos utilizando los comúnmente llamados "machotes", sin tomar en cuenta en muchos casos si se encuentran debidamente fundados y motivados.

En ese sentido existe el siguiente criterio:

**"EMPLAZAMIENTO HECHO EN MACHOTE.- El hecho de haber
"usado para el emplazamiento un documento impreso de los
"llamados vulgarmente "machote" no viola ninguna garantía del
"quejoso, ni le puede causar agravio porque su uso no esta"**

"prohibido por la Ley, ni existe precepto alguno que estipule una forma especial por escrito, ya sea manuscrita o máquina e impresa en parte y manuscrita en otra parte, según se desprende de lo dispuesto en los artículos 110 y 11 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito y Territorios Federales y del " 1396 del Código de Comercio. "

"Amparo directo No. 5165/69 .- Homero Bustamante Carmelo, 17 de Noviembre de 1971, 5 votos.- Ponente: Mariano Azuela .-"
"Tomo E , Séptima Epoca.- Vol. 35, Cuarta Parte, Tercera Sala, Pág" "64, Suprema Corte de Justicia de la Nación."

Los actos administrativos deben señalar la autoridad que los emita con la finalidad de que el gobernado, este en posibilidad de saber a quien imputar dicho acto además de que esta forma se puede determinar si la autoridad emisora del acto resulta competente para emitirlo.

La fracción tercera del artículo 38 del Código Tributario, señala también como requisito formal de todo acto administrativo el expresar el objeto del mismo, ya que ello permite al gobernado conocer las pretensiones de la autoridad, el fin de la emisión de dicho acto, su contenido, pudiendo en cualquier supuesto determinar si existe algún vicio en el objeto.

La última fracción del artículo en estudio prevé como requisito esencial del acto, la firma del funcionario emisor del acto administrativo, ya que a través de ella se acredita que la voluntad del órgano administrativo efectivamente ha sido emitida de la manera que en el acto se indica.

La firma de los actos administrativos debe constar plenamente y de manera autógrafa, de puño y letra del funcionario que haya emitido el acto.

En ese sentido resulta aplicable el criterio sostenido en la revisión Fiscal 69/80, visible en el informe rendido a la Suprema Corte por su presidente, al terminar el año de 1981, Segunda Parte, Segunda Sala, Pág.122.

"FIRMA FACSIMILAR.- EL MANDAMIENTO DE AUTORIDAD EN"
"QUE SE ESTAMPA CARECE DE LA DEBIDA"
"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- Conforme a los artículos"
"14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en"
"sus propiedades o posesiones sin mandamiento escrito de"
"autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa"
"legal del procedimiento, de aquí , para que un cobro fiscal pueda"
"considerarse un mandamiento de autoridad competente debe"
"constar en un documento público debidamente fundado, que en"
"los términos del artículo 129 del Código Federal de Procedimientos"
"Civiles, es el expedido por un funcionario público en el ejercicio de"
"sus funciones cuya calidad de tal se demuestra por la existencia"

"regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos"
"exteriores que en su caso, prevengan las Leyes. de ello se deduce"
"que la firma que a dichos documentos estampe la autoridad debe"
"ser siempre auténtica, ya que no es el signo gráfico con el que en"
"general , se obligan a las personas en todos los actos jurídicos en"
"que se requiere la forma escrita, de tal manera que carece de"
"valor una copia facsimilar sin la firma auténtica del original del"
"documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del"
"causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y"
"motivado."

"Revisión fiscal 69/80 , visible en el informe rendido a la Suprema"
"Corte por su Presidente, al terminar el año de 1981, Segunda"
"Parte, Segunda Sala, Pág. 122."

Dicha fracción señala también como requisito formal, el que se señale el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, señalando los datos suficientes, que permitan su identificación.

Lo anterior en razón de que el destinatario o sujeto pasivo de acto administrativo lo es una persona ya sea física o moral, por lo que su debida identificación es necesaria pues sobre él recaerán los efectos del acto, permitiendo conocer al titular

de los Derechos contenidos en el mismo, lo cual no sería posible si se omitiera el nombre del destinatario, lo que además, traería como consecuencia que el acto no pudiera surtir efectos.

En el supuesto de que no fuera posible identificar al sujeto pasivo del acto de autoridad por medio de un nombre, se deberán asentar los datos suficientes que permitan su identificación.

Ahora bien, la causal en estudio prevé que la omisión de los requisitos fiscales exigidos por las Leyes deben afectar las defensas del particular y trascender al sentido de la resolución impugnada para poder configurarse así, la legalidad del acto controvertido.

Lo anterior significa que el actor deberá probar dentro del juicio las omisiones en que haya incurrido la autoridad, que de no haberse cometido, no hubiesen causado el perjuicio sufrido.

Esta causal de anulación está íntimamente relacionada con la prevista en la fracción III del artículo 238 en estudio, ya que ambas se refieren a que la autoridad no haya observado las formalidades establecidas por la Ley para la formación del acto administrativo o tratándose de actos que deriven de un procedimiento administrativo, la autoridad no se haya ajustado al mismo, como la falta de fundamentación de ese acto o de aquellos que permitan su integración.

Es precisamente la ausencia de fundamentación y motivación del acto de autoridad, el último supuesto de la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación en estudio la que analizaremos para finalizar este punto.

Alfonso Nava Negrete en la revisión No. 258/87, resuelta en sesión de 19 de junio de 1990 por unanimidad de 8 votos, señaló lo siguiente:

**"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- Todo acto de autoridad
"debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado"
"entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión"
"el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo que también"
"deben señalarse con precisión las circunstancias, razones"
"particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en"
"consideración para la emisión del acto, siendo necesario además"
"que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas"
"aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las"
"hipótesis normativas."**

En esa testitura se protege la garantía de la seguridad jurídica de los gobernados ante las autoridades fiscales.

Ahora bien, es precisamente aquí donde nos parece lógico lo dispuesto en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, porque el mismo prevé que cuando se declare la nulidad de una resolución por omisión de requisitos formales, inclusive el de la falta de fundamentación y motivación, la autoridad puede emitir una nueva resolución en la que se subsanen las irregularidades cometidas, al respecto se menciona el siguiente criterio.

**"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-
"EFECTOS DE LAS DECLARATORIAS DE NULIDAD CON
"FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 238 FRACCION II DEL
"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-Cuando se declare la
"nulidad de la resolución por omisión de requisitos formales incluso
"el de motivación y fundamentación previsto en la fracción II del
"artículo 238 del Código Fiscal de la Federación debe señalarse
"como efecto de dicha declaratoria, que se emita una nueva"
"resolución pues así lo dispone expresamente el artículo 239 último
"párrafo del mismo ordenamiento."**

**"Revisión No. 3150/86.- Resuelta en sesión de 20 de Octubre de
"1989 por unanimidad de 6 votos, Magistrado Ponente: Armando
"Días Olivares; Secretaria: María de Jesús Herrera Martínez."**

No es absurdo, que después de que la propia autoridad y aún los Tribunales admitan la ilegalidad de la actuación de la autoridad, misma que afectó la esfera jurídica del promovente, sin mencionar el aspecto económico, resuelvan que se emita un nuevo acto, que caso tiene acudir a ese H. Tribunal si no es para que la autoridad pueda una y otra vez colocar a los contribuyentes en un grave estado de indefensión, que finalmente se ve reflejado en un perjuicio económico.

Sinceramente consideramos que todo deviene del sistema de justicia fiscal con que contamos, ya que por Derecho este espíritu de justicia es hermoso y puro, pero que podemos decir de hecho, los contribuyentes quedan envueltos en la inmensa telaraña de la burocracia y la ideología recaudadora del fisco federal.

Y finalmente todos somos contribuyentes , es una obligación Constitucional , la cual se encuentra prevista en el artículo 31 de nuestra Carta Magna, fracción IV, donde se señala como obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos, así de la federación, como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes, todos somos al fin y al cabo tan sólo un número, un registro que por obra del azar en algún momento de nuestras vidas podemos ser sujetos a revisión por parte de la autoridad fiscal.

5.-VICIOS DEL PROCEDIMIENTO QUE AFECTAN LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDEN AL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.

Pues bien la causal de ilegalidad prevista en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, referente a la omisión de requisitos formales exigidos por las Leyes, que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, la cual acabamos de analizar en el punto inmediato anterior, así como la contenida en la fracción IV del citado precepto legal referente a los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, tiene como característica principal que están referidas a los actos de formación del acto administrativo y a la fundamentación y motivación de este último o de aquellos, razón por la cual son susceptibles de repararse, es decir que previa declaratoria de nulidad por el H. Tribunal Fiscal de la Federación, la autoridad estará en condiciones de repetir esos actos satisfaciendo las formalidades de Ley, ajustándose al procedimiento respectivo o dando la fundamentación y motivación del acto cuestionado o de aquellos que llevaron a su formación, siempre que así lo ordene la sentencia de anulación, para que no pueda imputarse a la autoridad repetición indebida del acto anulado.

Una vez hecho el señalamiento anterior diremos que la causal de legalidad en estudio se refiere a la violación de formalidades del procedimiento que deben seguirse previamente a la emisión del acto impugnado.

Espinoza Manuel menciona al respecto, que la Doctrina ha englobado dentro de un mismo concepto las formas y las formalidades del acto administrativo aclarando que las formalidades del procedimiento, constituyen aspectos que forman parte del procedimiento administrativo, y por o tanto resultan requisitos anteriores o previos al acto administrativo, que en su caso de haber sido transgredidos darán lugar a vicios en el procedimiento, en cambio las formas del acto, al constituir el medio por el cual se exterioriza la voluntad administrativa, su existencia resulta concomitante al acto, que al no cumplirse se produce el vicio de forma del acto administrativo.^[42]

De lo anterior se desprende que los vicios de procedimiento tendrán lugar en los casos en que no se cumplan los requisitos establecidos por la Ley, en la reparación de la voluntad administrativa.

En ese orden de ideas debemos evidenciar el hecho de que las autoridades fiscales deben sujetarse a una serie de formalidades establecidas en la propia Ley, antes de emitir cualquier acto administrativo, de lo contrario se incurriría en vicios del procedimiento ya que el acto administrativo no se preparó conforme a la Ley, trayendo como consecuencia la ineficacia del acto y la violación a los derechos del gobernado.

42. Cfr. Ob. Cit, Pág.191.

Estos derechos o garantías del gobernado se encuentran consagradas en el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, bajo el concepto genérico de formalidades esenciales del procedimiento, las cuales señala Lucero Espinoza se ha desarrollado ampliamente por la Doctrina y la Jurisprudencia en un doble aspecto: oportunidad de defensa y oportunidad probatoria.

Esta oportunidad de defensa o garantía de audiencia, refiere el derecho de los gobernados de ser oídos y vencidos en juicio, por lo que las autoridades al ejercer sus facultades deben apegarse a los procedimientos señalados en la Ley.

Así las cosas, debe procurarse una debida publicidad dentro del procedimiento, que permita al gobernado un leal conocimiento de las actuaciones administrativas.

Este es un aspecto muy importante, ya que muchos de los vicios del procedimiento que se suscitan dentro de las actuaciones de la autoridad, se originan en este supuesto.

Margain Manautou, menciona que la causal de ilegalidad que nos ocupa alude a dos violaciones:

- a) Al procedimiento administrativo de notificación,
- b) Al procedimiento administrativo de ejecución ^[43]

Nos referiremos en primer término a las violaciones dentro del procedimiento administrativo de notificación. El artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, señala que los actos administrativos se haran:

43 Cfr.: Ob. Cit., Pág. 34.

"I.- Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que pueden ser recurridos."

"II.- Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior."

"III.- Por estrados, en los casos que señalen las Leyes fiscales y este Código."

"IV.- Por edictos; únicamente en el caso de que la persona a quien debe notificarse hubiere fallecido y no se conozca al representante de la asociación, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que este o el de su representante no se encuentren en territorio nacional."

"V.- Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código."

Dicho precepto nos señala cuál es la práctica de las notificaciones, ahora bien las formalidades de las notificaciones, las prevé el artículo 135 del Código Tributario el cual señala que estas surtirán sus efectos, al día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique, debiendo asentarse la fecha en que esta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entiende la diligencia.

Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quien debe notificarse se presentan en las mismas, también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para el efecto de registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones

al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos, conforme lo dispone el artículo 136 del Código Fiscal Federal.

Finalmente nos referiremos al artículo 137 del citado Código, que señala que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales.

El incumplimiento de lo dispuesto en los preceptos legales citados con anterioridad por parte de las autoridades fiscales, al dar a conocer a los gobernados determinada actuación puede dar lugar a un vicio de procedimiento.

Por lo que hace a las violaciones al procedimiento administrativo de ejecución señalaremos que estas se presentan cuando se procede a aplicar el procedimiento económico coactivo, exigiéndose el pago de créditos fiscales sin haberse notificado previamente la resolución que los determine y que se cite en el acto del requerimiento, cuando se proceda al embargo de bienes sin existir resolución determinando el importe de los créditos que se aseguran, por mencionar algunos supuestos.

Respecto de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y si la persona citada o su representante legal no esperen, se practicará la diligencia con quién se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino, y en caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, esta se hará por medio de un instructivo que se fijará en un lugar

visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al Jefe de la Oficina Extractora.

Retomando el señalamiento que hace Lucero Espinoza sobre la oportunidad de defensa, que ya analizamos y la oportunidad probatoria, diremos sobre esta última que consagra la oportunidad de los gobernados para expresar sus razones antes y después de la emisión del acto administrativo además del derecho de hacerse patrocinar y representar profesionalmente.

En se orden de ideas, diremos que los vicios de procedimiento son todas aquellas anomalías y actos contrarios a Derecho, realizados por las autoridades fiscales que restan legalidad a los actos de autoridad desde su origen trayendo como consecuencia frutos de actos viciados.

Cabe señalar que para que pueda declararse la nulidad de una resolución por vicios de procedimiento, es necesario que se demuestre que estos hayan trascendido al sentido de la resolución impugnada, es decir, que resulta imperante demostrar dentro del juicio que de no haberse cometido estos el sentido de la resolución hubiera sido otro.

Apoyando tal razonamiento se invoca el siguiente criterio:

**"VICIOS 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 hubiere sido otro, debe considerarse insuficiente"
"el agravio que se haga valer y reconocerse la validez de la"
"resolución impugnada."

"Juicio No. 722/86.- Sentencia de 10. de diciembre de 1987, por"
"unanimidad de votos.- Magistrado Instructor.- Raúl Lerma Jasso.-"
" Secretario.- Lic. Alfredo Ortega Mora."

6.- SI LOS HECHOS QUE LA MOTIVARON NO SE REALIZARON, FUERON DISTINTOS O SE APRECIARON EN FORMA EQUIVOCADA, O BIEN SE DICTO EN CONTRAVENCION A LAS DISPOSICIONES APLICADAS O DEJO DE APLICAR LAS DEBIDAS.

La actualización de esta causal de ilegalidad, implica en principio que la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación realizó el examen del fondo de la controversia planteada. Se presenta una violación substancial de fondo porque no existen los motivos del acto, porque no resultan aplicables los preceptos legales señalados por la autoridad o bien porque no se aplicaron las disposiciones debidas.

Se debe distinguir entre una sentencia que declara la nulidad de una resolución por vicios de forma de aquella que la declara nula por vicios de fondo. Lo anterior es así, porque mientras que la primera no impide que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades (subsana las irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de dichas facultades establece la Ley), la segunda impide cualquier actuación posterior de la autoridad.

Así, ante la presencia de una violación de fondo que no implique el de un derecho subjetivo del particular se debe declarar la nulidad lisa y llana del acto, según ha sido establecido por diversos criterios como el siguiente sustentado por la Segunda Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación, tesis visible en el informe de labores de 1982, segunda parte, pag. 127 que dice:

"SENTENCIA FISCAL, DEBE DECLARAR LA NULIDAD LISA Y
"LLANA EN PRESENCIA DE UNA VIOLACION DE FONDO.- La"
"sentencia fiscal anulatoria debe declarar la nulidad lisa y llana de"
"la resolución impugnada y no resolver en el sentido de declarar la"
"nulidad de la aludida resolución para efectos, si se esta en"
"presencia de una violación de fondo y no de procedimiento."

7.- CUANDO LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA DICTADA EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES NO CORRESPONDA A LOS FINES PARA LOS CUALES LA LEY CONFIERA DICHAS FACULTADES.

Esta última causal en estudio hace referencia al desvío de poder, que se regula para todos los casos emitidos en ejercicio de facultades discrecionales.

Se entiende por facultades discrecionales; aquellas consagradas por una norma jurídica en la cual se le faculta a un Organó Administrativo para que con cierta libertad, ante determinadas circunstancias de hecho decida lo que es oportuno hacer o no hacer.^[44]

En oposición a las facultades discrecionales, existen las facultades regladas que, consisten en que ante determinadas circunstancias la norma jurídica prescribe los términos en que ha de emitir la decisión el Organó Administrativo, la determinación de ambas facultades tiene como finalidad la eficacia administrativa, algunas veces determinada por la propia Ley en el supuesto de las facultades regladas y en otros casos se deja a la apreciación del Organó que emite el acto, es decir, facultades discrecionales.

Un ejemplo de lo anterior, lo encontramos en diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación que establecen multas fijas, es decir estamos en presencia de facultades regladas y las que establecen multas que van de un mínimo a un máximo, las cuales refieren facultades discrecionales.

44. Cfr. Lucero Espinoza, Manuel; Ob. Cit.: Pág. 196.

La jurisprudencia número 165 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, establece la distinción entre los conceptos que nos ocupan:

"FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES,"
"SU DISTINCION.- Cuando las facultades o poderes de que se
"encuentra investido el Organó Administrativo se hayan"
"establecidos en la Ley, no solo señalando la Autoridad"
"competente para obrar, sino también su obligación de obrar y"
"como debe hacerlo, en forma que no deja margen alguno para la"
"apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del"
"acto, se esta en presencia de facultades o poderes totalmente"
"reglados, vinculando su ejercicio por completo a la Ley. En"
"cambio cuando el Organó 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 tanto 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."

Lucero Espinoza menciona que la Doctrina ha considerado que existe desvío de poder en tres supuestos o casos de actuación de los funcionarios.

1.- Cuando existe un fin personal, es decir, cuando el acto administrativo ha sido emitido para satisfacer las aspiraciones personales del servidor público como por ejemplo, venganza, partidismo, favoritismo o lucro.

2.- Con la finalidad de favorecer a un tercero o a un grupo de terceros.

3.- Con la finalidad de favorecer a la Administración Pública, como por ejemplo cuando se aplican multas para obtener fondos para el fisco.^[45]

Resulta necesario mencionar que existe dificultad probatoria para demostrar dicha causal de ilegalidad, ya que para acreditarla es necesario demostrar el carácter subjetivo de las intenciones del funcionario quien a su vez procura disimular que actuó con un fin distinto al requerido por la Ley, ya que el acto es aparentemente legal pues goza de la competencia requerida, así como las formalidades y procedimientos establecidos en la Ley, por lo que resulta difícil demostrar la desviación de poder.

⁴⁵. Cfr.: *ibidem*, Pág. 199.

Al respecto resulta aplicable el siguiente criterio:

"DESVIO DE PODER DEBE SER PROBADO POR EL PARTICULAR.- De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación anterior al vigente el desvío de poder puede producirse cuando la sanción no guarda proporción con las sanciones económicas del infractor por la gravedad de la infracción, pero en todos los casos corresponde al actor acreditar de manera fehaciente que se encuentra comprendido dentro de alguno de los supuestos señalados. Si en la especie el actor solamente impugna las multas que le fueron impuestas por excesivas, pero no aporta prueba alguna que establezca la desproporcionalidad entre su capital en giro y el monto de las multas aplicadas; así como tampoco que estas hayan sido aplicadas por la autoridad fuera de los términos y en cantidad superior a la establecida en la Ley, no se puede concluir que la autoridad incurrió en desvío de poder. Revisión No. 802/82"

Así las cosas, diremos que el abuso de poder es un abuso de mandato o de Derecho, ya que la autoridad no obstante que realiza un acto de su competencia respetando las formalidades necesarias, utiliza su poder para fines distintos de los que le han sido conferidos.

En consecuencia, la desviación de poder regula los fines en la conducta de los órganos administrativos.

Ahora bien y siguiendo los lineamientos de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, recordaremos que esta causal de anulación se circunscribe a las sanciones, por lo que en este caso la sentencia tendrá dos pronunciamientos, por una parte el reconocimiento de la validez del proveído sancionador y por otra la anulación del proveído solo en cuanto a la cuantificación de la multa que fué realizada con abuso de poder, con lo que la autoridad puede emitir un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción.

De lo hasta aquí expuesto se advierten los casos en que la autoridad en uso de sus atribuciones legales, volver a emitir una nueva resolución ya sea por no haberse analizado en el juicio contencioso administrativo el fondo del asunto o bien, porque la resolución fué dictada por funcionario competente según lo dispuesto en el artículo 238 fracciones II, III y en su caso V, del Código Fiscal de la Federación, supuestos en los que el Tribunal Fiscal de la Federación debe emitir una sentencia de nulidad para efectos, conforme a lo dispuesto por el último párrafo del artículo 239 del Código Tributario, indicándole a dicha autoridad los lineamientos que debe seguir en caso de la emisión de una nueva resolución.

CAPITULO IV.- EFECTOS DE LA NULIDAD EN MATERIA FISCAL

1.- SE AFECTA O NO LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA DEL PROMOVENTE

Una de las características del modelo contencioso de plena jurisdicción, el cual analizamos en el capítulo anterior, es precisamente la competencia atribuida al Tribunal Fiscal de la Federación para conocer y decidir respecto de la reparación del derecho subjetivo del actor, lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance de sólo anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la Administración a restablecer y hacer efectivos tales derechos.

Ahora bien como ha quedado apuntado en la presente investigación, la Ley de Justicia Fiscal dió nacimiento a una jurisdicción híbrida, ya que no trasplantó en sus exactos términos el modelo contencioso de mera anulación, donde recordaremos se caracteriza porque la labor del Juez consiste únicamente en determinar la regularidad del acto administrativo, ni tampoco el de plena jurisdicción el cual acabamos de referir, situación que repercute notablemente en el pronunciamiento de la nulidad para efectos en materia fiscal.

Como observamos en el desarrollo del capítulo segundo de nuestro trabajo de tesis, el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación establece el sentido en que deberán pronunciarse las sentencias definitivas dictadas por las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, es decir podrán emitirse reconociendo la validez de la resolución impugnada, declarando la nulidad lisa y llana o bien declarando una nulidad para determinados efectos.

Ahora bien del análisis realizado de los antecedentes legislativos del citado precepto legal, pudimos observar que inicialmente se estableció la obligación para el Tribunal Fiscal de la Federación de pronunciar sentencias de nulidad con determinados efectos, posteriormente se concedió la declaración de nulidad lisa y llana de la resolución administrativa impugnada, pero debemos recalcar el hecho de que el Tribunal Fiscal de la Federación tenía la facultad de decidir cuando debía pronunciarse una nulidad lisa y llana o bien una nulidad para efectos.

En ese orden de ideas con la reforma al Código Fiscal de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1982 se precisó que el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita una nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III y en su caso V, del artículo 238 del citado Código, es decir tratándose de incompetencia, omisión de las formalidades legales o vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular y trascendan al sentido de la resolución impugnada o por falta de fundamentación o motivación.

Ahora bien la declaración de una nulidad para efectos o bien una nulidad lisa y llana, dependerá de la causal de ilegalidad que se haya demostrado por parte del accionante dentro del juicio. A nosotros nos importa aquella declaratoria de nulidad para efectos prevista en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación referente a la emisión de una nueva resolución. Porque nos importa tanto, pues precisamente por el hecho de que con base en tal declaratoria de nulidad la autoridad demandada emisora del acto impugnado puede emitir una nueva resolución subsanando

las omisiones en que incurrió al emitir dicho acto de autoridad.

Que significa lo anterior, simplemente que la autoridad puede reponer un procedimiento para que la nueva resolución que dicte sea legal, después de llenarse todos los requisitos que deben existir previamente al pronunciamiento del acto.

Es aquí donde nos cuestionamos lo siguiente; los efectos de la declaratoria de nulidad previstos en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación afectan o no la garantía de seguridad jurídica del promovente.

Consideramos que lo dispuesto en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, si afecta la garantía de seguridad jurídica de los promoventes e incluso la garantía de legalidad.

El precepto legal en comento señala en su último párrafo lo siguiente:

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

Lo anterior implica una obligación para el Tribunal de declarar una nulidad para efectos de que se emita una nueva resolución cuando se haya demostrado en el juicio que existieron omisiones de los requisitos formales exigidos por las leyes que afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso.

También cuando se haya demostrado que existieron vicios de procedimiento que afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada. Y en el último caso cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades.

Las tres causales de ilegalidad antes citadas protegen las garantías de legalidad y seguridad jurídica del gobernado en tanto que aseguran que los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien al demostrarse alguna de estas causales de ilegalidad, se demuestra lógicamente que el acto de autoridad impugnado es violatorio de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, como lo es por ejemplo la falta de fundamentación y motivación del acto recurrido.

En razón de lo anterior, si dicho acto es violatorio de garantías debe dejarsele insubsistente, puesto que al declararse tan sólo la nulidad del mismo para el efecto de que se emita una nueva resolución subsanando las irregularidades cometidas, implica una restricción a la garantía de seguridad jurídica de los promoventes, oponiéndose a lo dispuesto por los artículos 1, 14 y 16 Constitucionales.

Por lo tanto la declaratoria de nulidad para efectos que prevé el último párrafo del artículo 239 del Código Tributario, además de violar las garantías de legalidad y seguridad jurídica de los promoventes otorga un reconocimiento de valdez Constitucional

de un acto de molestia carente de los elementos esenciales que todo acto de autoridad debe contener, situación por demás ilegal y contraria a Derecho, ya que no existe una lógica jurídica al reconocer por un lado la ilegalidad de un acto y al mismo tiempo obligar a la autoridad a que lo subsane emitiéndolo nuevamente.

No obsta para lo anterior el hecho de que las autoridades fiscales cuenten con facultades discrecionales para poder iniciar si así lo deciden nuevamente sus facultades de comprobación respecto del mismo acto, situación que debería dejarse a su arbitrio puesto que así lo señala la Ley y no obligarla a ejercer dichas facultades como lo prevé el último párrafo del artículo 239 del cuerpo legal antes citado, puesto que ello contraviene a la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 Constitucional, debiéndose reiterar el hecho de que una Ley secundaria no puede ir más allá de lo que señala nuestra Carta Magna.

Así las cosas resulta incongruente que el Tribunal Fiscal de la Federación obligue a la autoridad emisora del acto impugnado a realizar algo que la Ley le permite hacer o dejar de hacer por razones de conveniencia que la propia autoridad debe ponderar con entera libertad.

Además en el supuesto de que se hubiera demostrado durante el juicio que la autoridad fundó y motivó indebidamente su competencia, al declararse con apego a lo dispuesto en el presente legal en estudio, la nulidad de dicha resolución para el efecto de que se emita una nueva debidamente fundada y motivada, el Tribunal indebidamente presupone que la autoridad es legalmente competente para emitir la resolución y que sólo omitió la cita del precepto fundatorio de su legitimidad, cuando bien puede ser que

la autoridad haya sido omisa porque no existe la disposición, caso en el que no sería legalmente posible a la autoridad dictar una nueva resolución purgando el vicio, por lo que resulta carente de sentido obligarla a que emita nuevos actos, sustituyéndose en la decisión que sólo a la referida autoridad compete tomar.

Existen criterios que apoyan nuestra afirmación, los cuales aún siendo aislados no restan importancia a nuestras manifestaciones, sino por el contrario refuerzan ese sentimiento de asombro y de inconformidad por lo que hace al sistema de justicia fiscal con que contamos hoy día.

En ese sentido, el Tercer Tribunal Colegiado en la tesis publicada en las páginas 173 y 174 del Semanario Judicial de la Federación correspondiente al mes de marzo de 1991, concluyó lo siguiente:

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-"
 "INCONSTITUCIONALIDAD DEL ULTIMO PARRAFO DEL "
 "ARTICULO 239.- El artículo 239 último párrafo del Código Fiscal"
 "de la Federación dice: El Tribunal Fiscal de la Federación"
 "declarará la nulidad para el efecto de que se emita una nueva"
 "resolución cuando se este en alguno de los supuestos previstos"
 "en las fracciones II y III y en su caso V del artículo 238 de este"
 "Código. este precepto es violatorio del artículo 16 Constitucional"
 "ya que este último consagra la garantía individual que mayor"
 "protección imparte al gobernado, o sea la garantía que"

"condiciona que todo acto de molestia este fundado y motivado."
"Así pues es de tal manera importante la protección que contiene"
"y tan terminante la exigencia de que al emitir un acto de molestia"
"se cubran los requisitos esenciales que previene, de donde"
"resulta claro que de carecer los mismos, dicho acto es violatorio"
"de garantías y necesariamente debe dejárcele insubsistente,"
"pues declarar únicamente su anulación relativa mediante la orden"
"de autoridad emisora de reponerlo pero debidamente fundado y"
"motivado, implicaría no sólo una restricción a la mayor garantía"
"de seguridad jurídica consagrada en favor del gobernado, sino el"
"reconocimiento de validez constitucional de un acto de molestia"
"carente de los citados elementos esenciales, lo que es"
"inadmisible porque significaría, a su vez, la aceptación de que las"
"autoridades puedan pronunciar actos en perjuicio de un particular"
"sin otorgarle el derecho contra el mismo. En consecuencia no es"
"debido que una Ley secundaria permita y aún obligue al Tribunal"
"ante quien se solicite la revisión de la legalidad del acto de"
"molestia a pronunciar un fallo declarando la anulación relativa del"
"mismo, esto es, la nulidad para el efecto de que la autoridad dicte"
"otro debidamente fundado y motivado si se atiende a que, como"
"antes, se dijo un acto de molestia carente de toda"
"fundamentación o indebidamente fundado y motivado,"

"necesariamente debe dejarse insubsistente por ser violatorio de"
"la garantía de legalidad que contiene el derecho de defensa del"
"particular contra tal acto y en todo caso, no es legalmente posible"
"obligar a la autoridad emisora del mismo a que lo reponga o se"
"abstenga de hacerlo, pues será a su juicio que lo emita"
"nuevamente para fundarlo y motivarlo, por ello el último párrafo"
"del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación en vigor, que"
"previene la obligación de declarar la nulidad del acto impugnado"
"para el efecto de que se reponga debidamente fundado y"
"motivado, es inconstitucional por contravenir la esencia de la"
"citada garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16"
"Constitucional."

Amparo Directo 305/91.- José Jorge Gómez G..- 5 de Septiembre
de 1991. Unanimidad de votos.-Ponente.- Olivia Heiras de
Mancisdor.- Secretaria.- María de la Paz Flores Barruecos.

2.-CONTRADICCIÓN DE TESIS AL RESPECTO, NULIDAD LISA Y LLANA O NULIDAD PARA EFECTOS

Consideramos importante referirnos a la contradicción de tesis No. 39/92, sustentada entre el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y del Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, en razón de que se analiza y resuelve si en tratándose de vicios formales como en el caso de la indebida identificación de visitantes o el hecho de que no se haga constar en el acta respectiva de manera circunstanciada todos los datos relativos al documento de su identificación, procede declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad demandada deje insubsistente la resolución reclamada y emita una nueva en la que declare nulo el procedimiento de la vista desde el momento en que se cometió la violación formal, sin que con ello se obligue ni se impida a la autoridad iniciar un nuevo procedimiento a partir de ese momento, o en todo caso si procede una declaratoria de nulidad lisa y llana.

La tesis de jurisprudencia número quince sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito con residencia en la Ciudad de Monterrey Nuevo León, señalaba lo siguiente:

"VISITAS SUS ACTUACIONES NO FORMAN PARTE DEL
"PROCEDIMIENTO FISCAL, CUANDO EXISTE OMISION DE LOS
"FUNCIONARIOS QUE LAS PRACTICAN DE IDENTIFICARSE"
"PLENAMENTE AL INICIO DE LAS, POR LO QUE LA NULIDAD"
"DEBE SER LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS.- La"
"realización de una auditoría aunque bien puede conceptuarse"
"materialmente como a un proceso, al tener un desarrollo en el"
"tiempo y en el espacio compuesto de un inicio, una fase"
"intermedia y una final, sin embargo dicho mecanismo no"
"constituye sino una de las formas por las que la autoridad fiscal"
"ejercita sus facultades de comprobación de las obligaciones"
"tributarias a cargo de los contribuyentes, siendo además eventual,"
"el hecho de que practicada una visita domiciliaria, se emita una"
"resolución administrativa en algún sentido, toda vez que a ello no"
"se encuentra obligada la autoridad fiscal por lo que la auditoría"
"en modo alguno puede ser estimada como un procedimiento para"
"los efectos de la fracción III del numeral 238 del Código Fiscal de"
"la Federación, dentro del cual sean susceptible de cometerse"
"vicios procedimentales, que produzcan la nulidad para"
"determinados efectos de la resolución respectiva, siempre que"
"afecten las defensas del particular y trasciendan al resultado del"

"fallo; pues la causal de nulidad relativa a la comisión de vicios del
"procedimiento solo se actualiza en el caso que previamente al
"juicio contencioso administrativo, tiene lugar la instauración de un"
"procedimiento seguido en forma de juicio o bien el agotamiento"
"de un recurso administrativo, hipótesis en la cuales es forzosa la"
"emisión de una resolución a la cual podrán trascender los vicios"
"procedimentales que originara la nulidad para determinados"
"efectos, en términos del artículo 239 fracción III de la multicitada"
"Ley la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la"
"Federación, dada la omisión de los requisitos formales exigidos"
"por la fracción III del artículo 44 del mismo ordenamiento relativos"
"a la debida identificación de los auditores que practicaron una"
"visita domiciliaria al no asentar en las actas los pormenores de"
"los documentos con que se identificaron ante el contribuyente"
"vistado afectando las defensas de éste último con trascendencia"
"al sentido del fallo, la declaración de nulidad de la resolución"
"administrativa impugnada debe ser para efectos y no en forma"
"lisa y llana de conformidad con lo previsto en la fracción III del"
"numeral 239 del Código Tributario."

La contraposición de criterios se debió fundamentalmente a que la indebida identificación de visitantes se encuadraba en distintas causales de ilegalidad razón por la cual se declaraba en algunos casos la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada y en otros una nulidad para efectos.

Esto es, en un supuesto se considero que una auditoría no constituía un procedimiento de los considerados en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación dentro del cual pudieran ser cometidos vicios del procedimiento, ya que es tan sólo una de las formas por la que la autoridad fiscal ejercita sus facultades de comprobación aclarándose que la auditoría en si misma no afecta el ámbito de derechos, sino hasta la emisión de la resolución administrativa que determine la situación fiscal del contribuyente.

Por lo tanto no se comparte el criterio de considerar que en el curso de una auditoría pudieran cometerse vicios del procedimiento, de los preceptuados sean la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que se consideró que indebidamente se estaba confiriendo a la autoridad fiscal una segunda oportunidad de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales en el período respectivo cuando se actúa en contravención a lo dispuesto por los artículos 44 fracción III y 46 fracción I del Código Fiscal de la Federación, referentes a las formalidades para llevar a cabo las vistas domiciliares.

Por lo tanto se declaró que si los funcionarios que llevaron a cabo una visita domiciliaria, omitieron identificarse al inicio de la misma se surtía en la especie la causal prevista en el artículo 238 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, existía un criterio diverso que ubicó dicha actuación de la autoridad en los dispuesto por la fracción III del artículo 238 del Código Tributario, considerando que se trataba de vicios del procedimiento dando lugar a una declaratoria de nulidad para efectos.

Pues bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis que nos ocupa consideró que si se estaba en presencia de vicios de procedimiento por cuanto hace a la indebida identificación de visitantes, puesto que al estar en presencia de vicios de forma se actualizaba la causal de ilegalidad prevista en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, dando lugar a una declaratoria de nulidad para efectos de que se emitiera una nueva resolución subsanando las irregularidades cometidas.

Al efecto se transcribe el criterio que la Segunda Sala Superior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró debe prevalecer al resolver la contradicción de tesis antes señalada:

"La nulidad de la resolución por vicios de carácter formal que se configuran al actualizarse una omisión dentro del procedimiento fiscalizador, como lo es la indebida identificación de los visitantes o que no se haga constar en el acta respectiva la de manera circunstanciada todos los datos relativos al documento de su identificación, encuadra dentro de la fracción III del artículo 238, pues constituye un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución."

"por lo que en términos del último párrafo del artículo 239 del
"Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Fiscal de la
"Federación declarará la nulidad para el efecto de que la autoridad
"demandada deje insubsistente la resolución reclamada y emita
"una nueva en la que declare nulo el procedimiento de la visita
"desde el momento en que se cometió la violación formal sin con
"ello se obligue ni se impida a la autoridad a la autoridad iniciar un
"nuevo procedimiento a partir de este momento y de acuerdo con
"lo establecido por la Ley (debe entenderse subsanando las
"irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de las
"facultades de comprobación establece la Ley), porque el ejercicio
"de esta última atribución queda dentro del campo de las
"facultades discrecionales de la autoridad, esto es la posibilidad de
"que la autoridad determine o no continuar con ese procedimiento"
"de visita es una atribución propia. La garantía de seguridad
"jurídica queda resguardada desde el momento en que se deja
"insubsistente el procedimiento viciado pero el alcance de esa
"garantía no se extiende a tal grado de que no pueda ser objeto
"de una nueva visita domiciliaria, por que el ejercicio de las
"facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad derivan
"de la Ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad."

3.- NUESTRO PUNTO DE VISTA

Una vez finalizado el presente estudio, reiteramos nuestra manifestación en el sentido de que si se afecta la garantía de seguridad jurídica de los promoventes, por lo que hace a la declaratoria de efectos de la nulidad en materia fiscal, en apego a lo dispuesto por el artículo 239 fracción III último párrafo del Código Fiscal de la Federación, en tanto que se obliga a la autoridad a emitir una nueva resolución subsanando las omisiones en que se incurrió, violando así lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional.

Ahora bien refiriéndonos a la contradicción de tesis analizada en el punto anterior del presente trabajo misma que justifica la emisión de una nueva resolución tratándose de vicios del procedimiento cometidos durante la actuación de la autoridad, consideramos que resulta igualmente contrario a Derecho puesto que se concluye que la nulidad por vicios de carácter formal debe ser para el efecto de que la autoridad demandada deje insubsistente la resolución reclamada y emita una nueva en la que declare nulo el procedimiento realizado desde el momento en que se cometió la violación formal sin que con ello se obligue ni se implida a la autoridad iniciar un nuevo procedimiento a partir de ese momento y de acuerdo con lo establecido en la Ley, porque el ejercicio de esta última atribución que da dentro del campo de las facultades discrecionales de comprobación de la autoridad, esto es, la posibilidad de que la autoridad determine o no continuar un procedimiento de visita es una atribución propia.

Ahora bien el razonamiento realizado en el sentido de que la garantía de seguridad jurídica de los promoventes queda resguardada desde el momento en que se deja insubsistente el procedimiento viciado, pero el alcance de esa garantía se dice que no se extiende a tal grado de que no puede ser objeto de una nueva visita domiciliaria porque el ejercicio de las facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad derivan de la Ley y no de lo señalado en una sentencia, resulta en síntesis a nuestro parecer una aberración.

Lo anterior en razón de las siguientes consideraciones. En primer término se critica el hecho de que con fundamento en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación se obligue a la autoridad a emitir un nuevo acto ya que con ello se esta obligando a la autoridad emisora del acto impugnado a realizar algo que la Ley le permite hacer o dejar de hacer por razones de conveniencia que la propia autoridad debe ponderar con entera libertad.

En segundo lugar debe aclararse que la garantía de seguridad jurídica al ser tutelada por una norma Constitucional reviste una característica muy singular e importante, ya que en el supuesto de que un particular considere que esta se infringió acudiendo por tal motivo ante la instancia correspondiente haciendo valer tal ilegalidad, se busca fundamentalmente el restablecimiento del orden jurídico violado, esto es, que las cosas se repongan al estado que tenían antes de tal afectación.

Por lo tanto no basta con el hecho de que una vez existiendo una resolución se "resgarden" dicha garantía hasta en tanto la autoridad decida ejercer nuevamente sus facultades respecto de un hecho o acto ya revisado, ya sea en el ejercicio de sus

facultades discrecionales o en cumplimiento a lo señalado en una sentencia.

Cabe señalar que nuestra Carta Magna al consagrar garantías individuales en favor de los gobernados proclama un espíritu y un estado de Derecho definitivo y no transitorio como se desprende de la indebida interpretación que realiza la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar que el alcance de la garantía de seguridad jurídica de los promoventes no se extiende a tal grado de que no pueda ser objeto de una nueva visita domiciliaria porque las facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad derivan de la Ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad.

Entonces, cierto es también que las garantías de seguridad jurídica derivan no tan sólo de una Ley sino de la Ley suprema, de nuestra Carta Magna y por ende lo señalado en una sentencia no debe contravenir al principio de legalidad y de seguridad jurídica que tutelan las garantías individuales consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Qué significa esto, pues que no obstante que exista una sentencia que haya reconocido la ilegalidad del actuar de la autoridad no existe la certeza para el promovente de que el orden jurídico afectado se restablecerá conforme a Derecho, pues si esta nulidad es simplemente por cuestiones de forma o por desvío de poder tratándose de sanciones, habrá una forma posible de que la autoridad vuelva a emitir la resolución impugnada cumpliendo esta vez con todas las formalidades previstas en la Ley.

En ese orden e ideas concluiremos lo siguiente, definitivamente la declaratoria de nulidad para efectos en materia fiscal rompe totalmente con el esquema jurídico de la

teoría de las nulidades en razón de que la justificación de la misma se encuentra en la política fiscal que rige en nuestro país, la cual se inclina descaradamente a favorecer los intereses del fisco federal, lo anterior lo podemos comprobar de lo señalado en el artículo 239 del Código Fiscal el cual previene que si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aún y cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del citado Código el cual prevé la caducidad en el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales.

Por tanto es obvio que la obligación para el Tribunal Fiscal de la Federación de declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que se emita una nueva tiene como finalidad primordial que la autoridad administrativa prorrogue o extienda el término de la caducidad el cual comenzaría a correr nuevamente al emitirse una nueva resolución.

Tal situación resulta criticable en tanto que con dicha disposición los juicios se hacen interminables debiendo señalar que la justicia demorada es injusticia y no puede aceptarse que pasen años sin conocer en que sentido se resolvió un juicio.

Por otra parte, y en el supuesto de que existiese ya una sentencia mediante la cual se declare la nulidad de una resolución para que se reponga el procedimiento muchas veces la autoridad al cumplimentar la sentencia se aparta de tales efectos surgiendo el problema de que el Tribunal Fiscal de la Federación carece de imperio para hacer respetar sus decisiones, ya que se trata en este caso de una nueva resolución que puede ser impugnada nuevamente mediante el juicio de nulidad o en todo caso

interponer queja o amparo, por lo tanto nunca se tendrá la certeza no obstante que exista una sentencia que haya reconocido la ilegalidad del actuar de la autoridad, de que el orden afectado se restablecerá conforme a Derecho, una razón más que robustece la crítica al sistema de justicia fiscal que impera en nuestro país.

En efecto no existe disposición alguna ni en el Código Fiscal de la Federación ni en su propia Ley Orgánica que faculte en el ordenamiento tributario a ejecutar las decisiones del propio Tribunal, así lo ha considerado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis que a continuación se transcribe:

**"TRIBUNAL FISCAL.- CARECE DE IMPERIO PARA EJECUTAR"
"SUS DECISIONES.-SI bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la"
"Federación, para resolver los asuntos sometidos a su"
"conocimiento, también es verdad que carece de imperio para"
"hacer respetar sus decisiones, según se establece expresamente"
"en la exposición de motivos de la Ley de Justicia del 27 de"
"Agosto de 1936. Ahora bien como el imperio es uno de los"
"atributos de la jurisdicción es forzoso concluir que el Tribunal "
"Fiscal de la Federación no tiene jurisdicción."**

**"Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1917"-
"1975, Tercera Parte, Tesis 408, página 514."**

En tales consideraciones es obvio que el Derecho Fiscal Mexicano se encuentra muy lejos de propiciar un ámbito de seguridad jurídica, ya que existen innumerables laberintos que entorpecen la defensa de los derechos de los gobernados.

Por lo anterior y con la idea de que exista efectivamente un estado de Derecho en el procedimiento contencioso administrativo se propone que se otorgue a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación el poder de ejecutar sus sentencias obligando de tal forma a las autoridades fiscales a cumplir sus fallos, evitando con ello que los promoventes tengan que solicitar el amparo y justicia de la Unión para exigir el cumplimiento de las sentencias del Tribunal Fiscal, alargando con ello el restablecimiento del orden jurídico que resintieron afectado.

Se propone derogar también el último y antepenúltimo párrafos de la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación para que con ello se impida que la autoridad reponga una y otra vez los procedimientos que realiza, colocando a los particulares en grave estado de indefensión, además de que se protege también a los contribuyentes en el sentido de que la caducidad de las facultades de la autoridad se extingan en el término de cinco años como lo establece el artículo 67 del Código Tributario, sin que corra nuevamente el plazo con motivo de una resolución mediante la cual se haya declarado una nulidad para efectos, de tal forma la autoridad quedaría obligada a realizar sus actos con cautela y apegándose a la Ley, repercutiendo ello en un beneficio común.

CONCLUSIONES

1.- Todo acto jurídico es una manifestación de voluntad que tiene por objeto, crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, de esta definición se desprenden los elementos esenciales del acto, todo acto implica una manifestación de voluntad la cual se propone un objeto jurídico, tenemos al lado de estos elementos esenciales del acto jurídico, manifestación de voluntad y objeto, los elementos de validez del acto, que le vienen a dar una existencia perfecta y en ausencia de los cuales el acto existe pero de manera imperfecta; es un acto nulo, pues la nulidad es la existencia imperfecta de los actos jurídicos, dichos elementos son, ausencia de vicios en la voluntad, capacidad de las partes y las formalidades.

2.- La nulidad es una sanción que la Ley impone a quien realiza el acto jurídico sin los debidos requisitos y consiste en privar a este de los efectos que normalmente hubiera producido en Derecho.

3.- El acto jurídico inexistente es el que no se ha formado en razón de la ausencia de un elemento esencial para su existencia, como lo es la manifestación de voluntad y el objeto jurídico.

4.- La nulidad absoluta es la que afecta un acto jurídico cuando este se realiza violando una Ley prohibitiva o cuando no llena los requisitos de forma, es decir cuando va en contra del orden público, existe como consecuencia directa de la infracción legal, la acción de nulidad absoluta tiene entonces por objeto que la misma sea reconocida y que como consecuencia de ella se repongan las cosas al estado que tenían antes de celebrar el acto nulo, en el caso de que su celebración haya creado una situación diversa a la que antes existía.

5.- La nulidad relativa es aquella que se origina cuando existe incapacidad de las partes, inobservancia de la forma que la Ley ordena o cuando el acto se encuentra viciado al existir vicios en la voluntad como el error, dolo, violencia o lesión, el objeto de dicha nulidad es la defensa del interés privado o particular y por ende se pretende modificar la situación jurídica creada por el acto anulable al declararse la nulidad de este, y aniquilar sus efectos producidos.

6.- El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo dotado de una autoridad tanto por lo que hace a facultades como al a forma de proceder, y a la situación orgánica que es indispensable para desempeñar con eficacia sus funciones de control de la administración en defensa del interés público y de los derechos de intereses legítimos de los particulares, se caracteriza por contar con autonomía para dictar sus fallos por delegación de facultades que la propia Ley establece, artículo 104

Constitucional, esto es un tribunal administrativo de justicia delegada, y realiza una función no propiamente administrativa sino jurisdiccional; esto es de "decir el Derecho".

7.- El Tribunal Fiscal de la Federación tiene competencia para conocer juicios que se inicien contra resoluciones dictadas por autoridades fiscales federales y organismos autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida y se den las bases para la liquidación, cuando se niegue la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado, cuando se impongan multas, cuando la resolución cause un agravio en materia fiscal, en caso de juicios que versen sobre pensiones militares y civiles, sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada así como resoluciones que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

8.- La reforma mediante la cual se adicionó el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación obedeció a razones de política legislativa relacionadas a la suspensión o interrupción del computo para la extinción de las facultades del fisco via caducidad.

9.- El Tribunal Fiscal de la Federación se caracteriza por ser mixto o ecléctico puesto que tiene competencia para juzgar en abstracto la legalidad de los actos administrativos y declarar así la nulidad o validez de la resolución impugnada pero también tiene competencia para modificar dicho acto estableciendo en la sentencia de nulidad las bases conforme a las cuales la autoridad administrativa ha de dictar una nueva.

10.- La declaratoria de "nulidad para efectos" que prevé el último párrafo del artículo 239 del Código Tributario, si lesiona la garantía de seguridad jurídica de los promoventes e incluso la garantía de legalidad , ya que obliga al Tribunal Fiscal a declarar una nulidad para efectos de que se emita una nueva resolución cuando se haya demostrado en el juicio que existieron omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes que afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso, también cuando se haya demostrado que existieron vicios de procedimiento que afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución impugnada. Y en el último caso cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades. Las tres causales de ilegalidad antes citadas protegen las garantías de legalidad y seguridad jurídica del gobernado en tanto que aseguran que los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento.

Ahora bien al demostrarse alguna de estas causales de ilegalidad, se demuestra lógicamente que el acto de autoridad impugnado es violatorio de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, como lo es por ejemplo la falta de fundamentación y motivación del acto recurrido. En razón de lo anterior, si dicho acto es violatorio de garantías debe dejarse insubsistente, puesto que al declararse tan sólo la nulidad del mismo para el efecto de que se emita una nueva resolución subsanando las irregularidades cometidas, implica una restricción a la garantía de seguridad jurídica de los promoventes, oponiéndose a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucionales.

11.- La declaratoria de nulidad para efectos en materia fiscal es el resultado de la política fiscal que rige en nuestro país, la cual se inclina descaradamente a favorecer los intereses del fisco federal.

12.- El Tribunal Fiscal de la Federación carece de imperio para hacer respetar sus decisiones, ya que no existe disposición alguna ni en el Código Fiscal de la Federación ni en su propia Ley Orgánica que faculte al Tribunal a ejecutar sus propias decisiones.

13.- En razón de lo anterior y con la idea de que exista efectivamente un estado de Derecho en el procedimiento contencioso administrativo se propone que se otorgue a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación el poder de ejecutar sus sentencias,

obligando de tal forma a las autoridades fiscales a cumplir sus fallos, evitando con ello que los promoventes tengan que solicitar el amparo y justicia de la Unión para exigir el cumplimiento de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, alargando con ello el restablecimiento del orden jurídico que resultó afectado.

14.- Se propone derogar también el último y antepenúltimo párrafo de la fracción III el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación para que con ello se impida a la autoridad reponer una y otra vez los procedimientos que realiza, colocando a los particulares en grave estado de indefensión, además de que se protege a los contribuyentes en el sentido de que la caducidad de las facultades de la autoridad se extingan en el término de cinco años como lo establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sin que corra nuevamente el plazo con motivo de una resolución mediante la cual se haya declarado una nulidad para efectos, de tal forma la autoridad quedaría obligada a realizar sus actos con cautela y apeándose a la Ley.

BIBLIOGRAFIA

BRISEÑO SIERRA Humberto.

Derecho Procesal Fiscal, El Régimen Federal Mexicano.
Segunda Edición, México, Porrúa , 1976, p. 752.

BURGOA ORIHUELA Ignacio.

Las Garantías Individuales.
Vigésimo Tercera Edición, México, Porrúa 1991, p. 780.

DE LA CRUZ GAMBOA Alfredo.

Introducción al Estudio del Derecho.
Quinta Edición, México, Porrúa , 1978, p.107.

DE GASPERI Luis .

Tratado de Derecho Civil, de las obligaciones.
Tomo II, Buenos Aires Editora Argentina, 1964, p. 704.

DOMINGUEZ MARTINEZ Jorge Alfredo.

Derecho Civil, Parte General, Personas,
Cosas, Negocio Jurídico e Invalidez
Segunda Edición, México, Porrúa , 1990, p. 704.

FRAGA Gabino.

Derecho Administrativo.
Trigésimo Segunda Edición, México, Porrúa , 1990, p. 506

GALINDO GARFIAS Ignacio.

Derecho Civil Primer Curso, Parte General,
Personas y Familia.
Segunda Edición, México, Porrúa , 1976, p. 752.

GARCÍA Trinidad.

Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho.
Vigésimo Octava Edición ,México, Porrúa , 1986, p. 244

HEDUAN VIRUES Dolores.

Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación.
México , Publicaciones de la Academia Mexicana
de Derecho Fiscal, 1971, p. 319.

J. KAYE Dionisio.

Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa.
Tercera Edición, México, Isef, 1993, p. 203.

LUCERO ESPINOZA Manuel.

Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo
ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
México, Porrúa, 1992. p. 312.

LUTZESCO Georges.

Teoría y Práctica de las Nulidades.
Séptima Edición, México, Porrúa 1993, p. 412.

MAGALLON IBARRA Jorge Mario.

Instituciones de Derecho Civil. Introducción.
Tomo I, México, Porrúa, 1987, p. 254.

MARGAIN MANAUTOU Emilio.

De lo Contencioso Administrativo de Anulación
o de Legitimidad.
Quinta Edición, México, Porrúa , 1995, p.402.

MARQUEZ GONZALEZ José Antonio.

Teoría General de las Nulidades.
México , Porrúa, 1992, p. 532.

MARTINEZ LARA Ramón.
El sistema Contencioso Administrativo en México.
México, trillas, 1990, p. 467.

MOTO SALAZAR Efraín.
Elementos de Derecho.
Vigésimo Séptima Edición, México, Porrúa , 1986, p. 452.

NAVA NEGRETE Alfonso.
Legislación Comparada de Justicia Administrativa,
Obra Conmemorativa del Quincuagésimo Aniversario
de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal.
México, S.H.C.P.1987, p. 657.

ORTIZ URQUIDI Raúl.
Derecho Civil, Parte General.
Segunda Edición, México, Porrúa , 1982, p. 632,

ROJINA VILLEGAS Rafael.
Derecho Civil Mexicano. Introducción y Personas.
Tomo I. Quinta Edición, México, Porrúa , 1986, p. 525.

LEGISLACION.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Centésima Edición ,México, Porrúa , 1993.

Nueva Legislación de Amparo Reformada. Doctrina,
Textos Jurisprudencia.
Trueba Urbina Alberto, Trueba Barrera Jorge.
Quincuagésima Edición , México , Porrúa , 1992

Código Civil para el Distrito Federal en Materia de Fuero
Común y para toda la República en Materia Federal
Octava Edición, México, Delma, 1993.

Código Fiscal de la Federación
Novena Edición, México, Delma, 1994.

ECONOGRAFIA

Diccionario de la Lengua Española
Decimocuarta Edición, México, Porrúa, 1979.

Diccionario Jurídico Mexicano.
UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
Cuarta Edición, México, Porrúa, 1991.

Contradicción de Tesis 39/92.
Sustentada entre el Primer Tribunal Colegiado
del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal
Colegiado del Cuarto Circuito, resuelta por
la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia
de la Nación con fecha 22 de Octubre de 1993.

Ley de Justicia Fiscal.
México, Diario Oficial de la Federación.
31 de Agosto de 1936.