

Precedente (Sentencia)

Registro digital: 20719

Asunto: CONTRADICCIÓN DE
TESIS 15/2006-PL.

Novena Época

Fuente: Semanario Judicial de
la Federación y su Gaceta,
Tomo XXVII, Enero de 2008,
página 743

Instancia: Pleno

JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN ESPECIFICAR LAS CAUSAS Y EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR VINCULA A LA AUTORIDAD QUE LA EMITIÓ.

JUICIO DE LESIVIDAD. EL PLAZO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005, PARA PROMOVERLO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL.

NULIDAD ABSOLUTA Y NULIDAD PARA EFECTOS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU ALCANCE DEPENDE DE LA NATURALEZA DE LA RESOLUCIÓN ANULADA Y DE LOS VICIOS QUE ORIGINARON LA ANULACIÓN.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 15/2006-PL. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LA PRIMERA Y LA SEGUNDA SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

MINISTRO PONENTE: MARIANO AZUELA GÜITRÓN.
SECRETARIA: OLIVA ESCUDERO CONTRERAS.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente asunto, de conformidad con los artículos 107, fracción XIII, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 197, párrafo primero, de la Ley de Amparo, y 10, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, dado que los criterios divergentes provienen de la Primera y la Segunda Salas de este Alto Tribunal, al resolver amparos directos en revisión, siendo el tema de éstos el estudio de constitucionalidad del artículo 36, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO. La denuncia de contradicción de tesis proviene de parte legítima, conforme a lo establecido en el artículo 197 de la Ley de Amparo, habida cuenta que dicha denuncia fue realizada por el entonces presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

TERCERO. La Primera Sala de este Alto Tribunal, al resolver el amparo directo en revisión número ADR. 782/2001, promovido por Agroservicios Ragasa, S.A. de C.V., en sesión de treinta y uno de octubre de dos mil uno, por unanimidad de cuatro votos; estimó, en la parte que al presente asunto interesa, lo siguiente.

"OCTAVO. Hechas las anteriores precisiones, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que es sustancialmente fundado el agravio expresado por la recurrente, marcado con la letra B, en atención a las razones que a continuación se expresan.

"En efecto, la quejosa en su demanda de amparo señala como garantías violadas, las de legalidad y seguridad jurídica, contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"En lo conducente en el agravio bajo la letra B, señala que contrario a lo resuelto por el Tribunal Colegiado, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, viola el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque constituye una disposición legislativa imperfecta, por limitarse a señalar la facultad del Tribunal Fiscal de la Federación de modificar las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, otorgándole libre arbitrio para elegir, entre otros, las consecuencias jurídicas de su resolución. El numeral impugnado no previene esas circunstancias; no obstante corresponderle constitucionalmente esa atribución al Poder Legislativo Federal, por lo que deja en evidente estado de indefensión a la quejosa.

"Ahora bien, la recurrente erróneamente en el agravio referido señala como violado en su perjuicio el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, precisa que se violó en su perjuicio la garantía de seguridad jurídica, misma que se encuentra contenida en el artículo 16 constitucional.

"Para abordar el estudio de inconstitucionalidad de leyes planteada en los conceptos de violación, competencia de esta Primera Sala, y materia del recurso de revisión en amparo directo, de conformidad con los artículos 83, fracción V y 84, fracción II, de la Ley de Amparo; en primer término, es necesario transcribir el contenido del artículo 79 de la Ley de Amparo, del texto siguiente:

"'Artículo 79.' (Resulta innecesario transcribirlo).

"Ahora bien, el artículo 79 de la Ley de Amparo establece la posibilidad de que las autoridades jurisdiccionales suplan la deficiencia en la cita de los preceptos constitucionales y legales que se estimen violados, pero tal facultad no se circunscribe únicamente a la corrección del error en la cita de la garantía violada, pues también autoriza al Tribunal de Amparo a analizar en su conjunto los conceptos de violación expresados por la quejosa, para determinar la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda.

"Esto quiere decir que para que se pueda estudiar un concepto de violación aun en un amparo directo, en el que se impugna la constitucionalidad de una ley, que es de estricto derecho, es suficiente que se exprese con claridad la causa de pedir, señalándose cuál es la lesión o agravio que el demandante estima le causa la ley impugnada, y los motivos que originan tal agravio.

"La falta de mención del precepto exactamente aplicable no es bastante para estimar inexistente o inoperante el concepto de violación, ya que el artículo 79 de la Ley de Amparo autoriza al juzgador a suplir el error en la cita o invocación de la garantía violada, tanto en su denominación como en el numeral constitucional que la contenga; así como, de igual manera tratándose del precepto legal.

"Por lo tanto, expresados los hechos del caso, y la lesión que se estima se recibió, es posible que el tribunal examine cuál es el derecho aplicable, determinando inclusive, con exactitud, el precepto legal cuya inconstitucionalidad se controvierte en los conceptos de violación y que se reitera en los agravios expresados por la quejosa en el recurso de revisión.

"Resultan aplicables los criterios sustentados por las anteriores Tercera Sala y Segunda Sala, en las tesis del contenido siguiente:

"Sexta Época
"Instancia: Tercera Sala
"Fuente: Semanario Judicial de la Federación
"Tomo: XIII, Cuarta Parte
"Página: 19

"AGRAVIOS EN LA APELACIÓN, CITA EQUIVOCADA DE PRECEPTOS LEGALES.' (Resulta innecesario transcribir su texto).

"Quinta Época
"Instancia: Segunda Sala
"Fuente: Semanario Judicial de la Federación
"Tomo: CXXXI
"Página: 473

"ARTÍCULOS, CITA EQUIVOCADA DE.' (resulta innecesario transcribir su texto).

"En esas condiciones, el examen de los argumentos propuestos por la inconforme en su capítulo de agravios, se realiza en relación con la garantía de seguridad jurídica, prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

"Ahora bien, el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, dispone que:

"Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.'

"Este precepto establece el principio de presunción de legalidad que se atribuye en general a los actos administrativos y, en especial a los tributarios.

"Esta presunción lleva a entender que las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales se pronunciaron de acuerdo con los requisitos legales, salvo prueba en contrario ante los tribunales administrativos o las autoridades correspondientes.

"Esta presunción se apoya en que el orden jurídico fija a la autoridad administrativa un procedimiento que debe acatar antes de emitir sus resoluciones, reuniendo todos los elementos para la correcta aplicación de las disposiciones fiscales a los contribuyentes que se encuentran colocados dentro de sus supuestos normativos, con independencia del sentido de la resolución, ya que ésta puede ser favorable al fisco o al particular.

"Partiendo de la base de que todas las resoluciones fiscales se presumen legalmente válidas, es lógico considerar que, para su anulación, modificación o alteración la parte inconforme debe combatirlas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal

y Administrativa, o ante la autoridad que fijen las leyes.

"En ese orden de ideas, destaca que las resoluciones favorables al particular (que también se presumen legales), deben controvertirse ante dicho tribunal por las autoridades administrativas que pretendan su nulidad y que, precisamente por gozar de esa presunción de legalidad, no pueden ser modificadas o revocadas por tales autoridades por sí y ante sí.

"El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, cuya constitucionalidad se controvierte, establece lo siguiente:

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.'

"De conformidad con lo dispuesto en el precepto transcrito, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio contencioso administrativo iniciado por las autoridades fiscales, por lo que para un mejor entendimiento de lo previsto en dicho numeral, se puntualiza qué debe entenderse por resolución individual favorable al particular.

"La resolución favorable a que se refiere el artículo 36 del ordenamiento tributario federal citado, es el acto de autoridad que se emite de manera concreta, particular o individual, precisando una situación jurídica favorable a un particular determinado, sin que de ningún modo se den o se fijen criterios generales que pueden o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos; la mayoría de las veces obedece a una consulta jurídica sobre una situación real, concreta y presente, que realiza el particular a la autoridad fiscal; resolución que vincula a la autoridad y que, por ende, no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, pues debe someter su validez al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, conforme a lo dispuesto en el precepto en comento.

"Al respecto la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido el criterio siguiente:

"Novena Época
"Instancia: Segunda Sala
"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
"Tomo: VIII, agosto de 1998
"Tesis: 2a. CV/98
"Página: 502

"CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE DE LA AUTORIDAD VINCULA A ÉSTA. Si conforme a lo establecido en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el administrado formula a la autoridad fiscal competente, en forma individual, una consulta sobre determinados aspectos imperantes en su realidad fiscal presente, no futura y probable y, paralelamente, la autoridad da respuesta a esa consulta, contestación que por razones de congruencia, debe referirse a la situación del solicitante en el momento en que éste realizó la petición y que de ser favorable al particular, vincula a la autoridad.'

"En ese orden de ideas, se entiende que cuando la autoridad considere que emitió una resolución que es lesiva a los intereses públicos, debe promover el juicio contencioso administrativo (de lesividad) ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que deberá cumplir con todos los requisitos de procedibilidad de la demanda de nulidad previstos en los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación; y el contribuyente, que en el caso tiene el carácter de

demandado, podrá oponer las excepciones y defensas establecidas en dicho cuerpo normativo, debiendo analizarse los conceptos de impugnación planteados por la autoridad, y con base en ese estudio, determinar si procede declarar la validez o la nulidad de dicha resolución.

"Ahora bien, para una mejor comprensión se transcribe el contenido íntegro del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, vigente el quince de diciembre de mil novecientos noventa y siete, fecha en que se presentó la demanda de nulidad ante la Sala Regional Noreste del Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales."

"Debe resaltarse de manera importante, que la naturaleza especial de la materia administrativa y sobre todo la tributaria, determina que las partes que intervienen en el proceso respectivo tengan una posición que se aparta del proceso común, e inclusive de otras ramas del enjuiciamiento.

"En la hipótesis examinada, se trata de un proceso jurisdiccional tributario en que la autoridad administrativa es la actora, juicio al que acude sin una situación preeminente, sin imperio y combatiendo una resolución favorable al particular, la cual, como se precisó al inicio del presente considerando, estima lesiva a los intereses públicos, pero que no puede revocar motu proprio, porque la resolución que impugna goza del principio de presunción de legalidad, por lo que si pretende su nulidad debe sustanciar dicho juicio.

"Ahora bien, la garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados constituye un límite que el legislador debe respetar, por lo que debe cubrir todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera jurídica del gobernado, que esté destinado a realizar.

"Asimismo, si del análisis de los artículos 36 y 68 del Código Fiscal de la Federación se desprende que la resolución administrativa favorable al particular goza de la presunción de legalidad que impide pueda ser modificada motu proprio por la autoridad y que para lograr su nulidad, la autoridad hacendaria debe someterla a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo en el que el particular demandado puede hacer valer lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas, refutando las de la actora, por lo que el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución que le es favorable, y que será dentro de un juicio en que exista igualdad procesal donde se resolverá la validez o nulidad de dicha resolución; sin embargo, el caso es, que el artículo 36 citado no precisa las consecuencias jurídicas que tendrá la sentencia de nulidad que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; es decir, no establece los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, al no especificar a partir de cuándo se retrotraerán sus efectos, si es a la fecha de la presentación de la demanda del juicio de lesividad, o a partir de que se expidió la respuesta a la consulta fiscal; qué conceptos incluye; además, si deberán presentarse declaraciones complementarias por el impuesto omitido, recargos y actualizaciones, o sólo por algunos de estos conceptos; lo que genera una situación de incertidumbre, al dejar a la voluntad de la autoridad el determinar, a partir de qué momento y por qué conceptos se modificará la resolución que le fue favorable y con base en la cual pagó sus contribuciones.

"Se viola la garantía de seguridad jurídica, ya que la quejosa no tiene certeza jurídica respecto a partir de cuándo surte sus efectos y qué conceptos abarca la modificación de la respuesta a la consulta fiscal, consecuencia de la resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa, en la que declara la nulidad de esa resolución favorable al particular, así se advierte del contenido de los numerales siguientes:

"Así, el artículo 36, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, señala:

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales."

"Por su parte el artículo 207, tercer párrafo, de ese ordenamiento legal, textualmente prescribe:

"Las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda."

"No es óbice para la consideración anterior lo resuelto por el Tribunal Colegiado, respecto a que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establece claramente los supuestos en los que procede el juicio de lesividad, que lo es cuando la determinación administrativa de carácter individual combatida por la autoridad es favorable al particular, en virtud de que dicho argumento no se relaciona con el argumento vertido por la quejosa en sus conceptos de violación.

"El Tribunal Colegiado reconoce que la naturaleza de la norma es enunciativa aunque señala que lo considera así, porque bajo la hipótesis que prevé se encuentran inmersas todas aquellas resoluciones que en materia tributaria, de forma individualizada, impliquen un provecho para el particular pues el procedimiento que debe seguirse se encuentra regido por las disposiciones del contencioso administrativo, de acuerdo a lo previsto por el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, sin que deje en estado de indefensión al particular, dado que no queda al arbitrio del órgano jurisdiccional, el determinar los casos de procedencia y la forma de tramitación del juicio.

"En efecto, no se opone a lo aquí considerado, dado que con independencia de la procedencia y forma de tramitación del juicio de lesividad, el contenido del primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, no especifica los efectos jurídicos que tendrá la modificación parcial o total de esa resolución.

"Asimismo, el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación vigente en la época en que se presentó la demanda de nulidad, es del tenor siguiente:

"Artículo 197. Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se regirán por las disposiciones de este título, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este código.

"En los casos en que la resolución impugnada afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, y éstas promuevan juicio, en el escrito inicial de la demanda deberán designar un representante común que elegirán de entre ellas mismas, y si no lo hicieren, el magistrado instructor designará con tal carácter a cualquiera de los interesados al admitir la demanda.

"Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida

en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.'

"Ahora bien, del análisis jurídico del título sexto del Código Fiscal de la Federación a que se refiere el numeral anterior, en sus capítulos del I al XII, no se advierte precepto legal alguno para establecer los alcances que debiera dar en su sentencia, el Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al declarar la nulidad de una resolución individual favorable al quejoso obtenida en respuesta a una consulta fiscal formulada por éste a la autoridad hacendaria.

"Igual consideración debe hacerse en relación al Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al procedimiento contencioso previsto en el Código Fiscal de la Federación, de conformidad con lo señalado expresamente en el párrafo primero del artículo 197, arriba transcrito; pues del análisis del Libro Segundo del código supletorio citado, no se advierte disposición legal que permita determinar el alcance de los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, cuanto más que tal disposición debe ser de carácter sustantivo y las normas analizadas son de carácter adjetivo.

"Ello es así, dado que el juzgador interpreta y aplica lo que el legislador dispone y en el caso no existe disposición legal que determine los efectos citados, dejando al arbitrio de éste, los alcances de la nulidad declarada, esto es, si los efectos se retrotraerán a partir de que se emitió la resolución favorable o a la fecha de presentación de la demanda, así como los conceptos que abarca.

"En las relacionadas condiciones, al quedar demostrado, que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, es violatorio de las garantías de legalidad y de seguridad jurídica previstas en el artículo 16 de la Constitución Federal, procede en la materia de la revisión, modificar la sentencia recurrida, dejar firme el sobreseimiento decretado en el punto resolutivo primero en relación con el considerando quinto de la sentencia recurrida, respecto de los actos reclamados al presidente de la República, secretario de Hacienda y Crédito Público y secretario de Gobernación, consistentes en la discusión, aprobación, promulgación, refrendo y publicación del Código Fiscal de la Federación, en específico sus artículos 36 y 207, y, conceder la protección constitucional solicitada a la quejosa; siendo innecesario hacerse cargo de los demás conceptos de violación hechos valer, toda vez que, cualquiera que fuera el resultado al que se llegara, no cambiaría el sentido del fallo, lo que se apoya en la jurisprudencia de la entonces Tercera Sala, que se cita:

"Séptima Época

"Instancia: Tercera Sala

"Fuente: Informes

"Tomo: Informe 1982, Parte II

"Tesis: 3

"Página: 8

"'CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, ESTUDIO INNECESARIO DE LOS.' (es innecesaria su transcripción).

"En similares condiciones a las expuestas en esta ejecutoria, por el espíritu que rige los razonamientos expresados por este Alto Tribunal, se resolvieron los asuntos que se citan a continuación, junto con las tesis a que dieron lugar, y el asunto más reciente fallado en tales términos.

"Novena Época

"Instancia: Primera Sala

"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

"Tomo: XIV, agosto de 2001

"Tesis: 1a. LX/2001

"Página: 167

"AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO Y SANEAMIENTO. LA SANCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 99 DE LA LEY QUE REGULA LA PRESTACIÓN DE ESE SERVICIO PÚBLICO EN EL ESTADO DE COLIMA, PARA LOS USUARIOS QUE INCUMPLAN CON EL PAGO DE LOS DERECHOS RESPECTIVOS, TRANSGREDE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONSAGRADAS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.' (se hace innecesario transcribirla).

"Novena Época

"Instancia: Segunda Sala

"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

"Tomo: XIII, abril de 2001

"Tesis: 2a. XXXVII/2001

"Página: 503

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECE QUE RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES NO EXISTE PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995).' (se hace innecesario transcribirla).

"Novena Época

"Instancia: Primera Sala

"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

"Tomo: XIII, junio de 2001

"Tesis: 1a. LVII/2001

"Página: 248

"VISITAS DOMICILIARIAS O REVISIÓN DE LA CONTABILIDAD. EL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN LOS AÑOS DE 1995 A 1997), ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, SÓLO EN CUANTO A QUE NO SEÑALA UN LÍMITE A LA DURACIÓN DE TALES ACTOS DE FISCALIZACIÓN QUE SE PRACTICAN A DETERMINADOS GRUPOS DE CONTRIBUYENTES.' (se hace innecesario transcribirla).

"Amparo directo en revisión 1199/2001, promovido por Transferencias Graneleras S.A. de C.V., resuelto en la Primera Sala por unanimidad de cuatro votos, en sesión de diecisiete de octubre del año en curso, siendo ponente el Ministro Juan N. Silva Meza y estando ausente el Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo."

De dicha resolución derivó la tesis aislada cuyo rubro, texto y datos de identificación se citan enseguida.

"RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FAVORABLE AL PARTICULAR EN RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PRECISAR CUÁNDO SURTE EFECTOS SU NULIDAD O, EN SU CASO, POR QUÉ CONCEPTOS SE MODIFICARÁ, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. La garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados, prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye un límite que el legislador debe respetar en las normas

que emite, por lo que en ellas debe establecer todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación que esté destinado a realizar en la esfera jurídica del particular. Ahora bien, del análisis de los artículos 36 y 68 del Código Fiscal de la Federación se desprende, por un lado, que la resolución administrativa favorable al particular goza de la presunción de legalidad que impide que pueda ser modificada motu proprio por la autoridad y, por otro, que para lograr su nulidad la autoridad hacendaria debe someterla a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a través del juicio contencioso administrativo en el que el particular demandado puede hacer valer lo que a su derecho convenga y ofrecer pruebas, refutando las de la actora, es decir, el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución que le es favorable, dentro de un juicio en que exista igualdad procesal donde se resolverá la validez o nulidad de dicha resolución. Sin embargo, el citado artículo 36 no precisa las consecuencias jurídicas que tendrá la sentencia de nulidad que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es decir, no establece los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, ni especifica a partir de cuándo se retrotraerán sus efectos, si es a la fecha de la presentación de la demanda del juicio de lesividad o a partir de que se expidió la respuesta a la consulta fiscal, así como tampoco establece qué conceptos incluye, esto es, si deberán presentarse declaraciones complementarias por impuestos omitidos, o si deberán cubrirse recargos o actualizaciones, o sólo por algunos, por lo que es indudable que es violatorio de la garantía de seguridad jurídica de referencia, pues se genera una situación de incertidumbre para el particular, al dejar a la voluntad de la autoridad el determinar a partir de qué momento y por qué conceptos se modificará la resolución que le fue favorable y con base en la cual pagó sus contribuciones." (Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, abril de 2002, tesis 1a. XXI/2002, página 469).

CUARTO. Por su parte, la Segunda Sala de este Alto Tribunal, al resolver, en sesión de fecha veinticinco de noviembre de dos mil cinco, el amparo directo en revisión número ADR. 1005/2004, promovido por Ferrecabsa, S.A. de C.V., por unanimidad de cinco votos; estimó, en la parte que interesa, lo siguiente.

"CUARTO. Atenta a la determinación precedente, esta Sala procede a hacerse cargo de la cuestión de fondo.

"...

"Como puede observarse, en su escrito de agravios el inconforme se duele, fundamentalmente, de que el primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación es violatorio de la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional, por no indicar el momento en que deben aplicarse los efectos de la sentencia dictada en un juicio de lesividad y los conceptos que se modifican, a diferencia del segundo párrafo del mismo precepto, donde el legislador sí reguló los efectos en la modificación de resoluciones de carácter general.

"A fin de resolver la cuestión planteada, es conveniente señalar respecto de la garantía de seguridad jurídica, cuya infracción alega la quejosa, que la palabra seguridad proviene de securitas, la cual deriva del adjetivo securus (de segura), que en su sentido más general, significa estar libre de cuidados; y en sentido amplio, indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro (Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa. Tomo Q-Z, página 381).

"La doctrina define a la seguridad jurídica como la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos, o si éstos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad protección y reparación. Es decir, la seguridad jurídica es la certeza del

individuo de que su situación jurídica no será afectada más que por los procedimientos regulares establecidos previamente.

"Dentro de un régimen jurídico, esa afectación de diversa índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

"Ese conjunto de modalidades jurídicas a que debe sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde el punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, traducida en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye la garantía de seguridad jurídica. Ésta implica, en consecuencia, un conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del derecho.

"En el derecho tributario, el respeto a la garantía de seguridad jurídica resulta imprescindible, pues el tributo es uno de los instrumentos de mayor afectación en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa, tanto de los derechos y deberes generados por la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

"Una de las garantías de seguridad jurídica es la de legalidad, prevista en el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de todo acto de autoridad, de 'fundar y motivar la causa legal del procedimiento'.

"Ahora bien, como ya se adelantó, la quejosa estima que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año dos mil dos, infringe dicha garantía, al disponer:

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

"Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

"Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

"Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.'

"De las disposiciones que contiene ese numeral, la inconforme impugna concretamente el primer párrafo, que permite a la autoridad promover el llamado por la doctrina como juicio de lesividad, el cual se inicia por las autoridades fiscales ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con el propósito de modificar las resoluciones administrativas de carácter individual, favorables a un particular; esto es, aquellas que constituyen el criterio de la autoridad respecto de un caso concreto y precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada.

"Esa clase de resoluciones, generalmente provienen de la consulta prevista en el artículo 34 del mismo ordenamiento legal, que al efecto establece:

"Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

"La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará anualmente las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este código.'

"De esa disposición se desprende que las resoluciones emitidas por las autoridades competentes en las consultas sobre situaciones reales y concretas efectuadas por los interesados individualmente, de ser favorables al particular, vinculan a la autoridad a respetarlas.

"Así lo sostuvo la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis 2a. CV/98, que dice:

"CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE DE LA AUTORIDAD VINCULA A ÉSTA.' (resulta innecesario transcribirla, ya que se reprodujo al transcribir el ADR. 782/2001).

"Ahora bien, las resoluciones favorables al particular, como todo acto administrativo, gozan de la presunción de legalidad conforme al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

"Artículo 68.' (su texto quedó transcrito al reproducir la sentencia dictada en el ADR. 782/2001).

"De acuerdo con ese precepto, el principio de presunción de legalidad atribuido en general a los actos administrativos y, en especial a los tributarios, lleva a entender que las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales se pronunciaron de acuerdo con los requisitos legales, salvo prueba en contrario ante los tribunales administrativos o las autoridades correspondientes. Y se apoya en que el orden jurídico fija a la autoridad administrativa un procedimiento a seguir antes de emitir sus resoluciones, reuniendo todos los elementos para la correcta aplicación de las disposiciones fiscales a los contribuyentes colocados dentro de sus supuestos normativos, con independencia del sentido de la resolución, que puede ser favorable al fisco, o al particular.

"Partiendo de la base de que todas las resoluciones fiscales se presumen legalmente válidas, es lógico considerar que para su anulación, modificación o alteración, la parte inconforme debe combatirlas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o ante la autoridad que fijen las leyes.

"Por igualdad de razón, si una resolución administrativa concede derechos a los particulares, y conforme al artículo 68 del Código Fiscal Federal, dicha resolución goza de la presunción de legalidad, las autoridades fiscales no pueden modificarla o revocarla por sí y ante sí, sino que deben controvertir su validez ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

"Es aplicable al respecto, la tesis XXII/2002 sustentada por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada con el rubro y texto siguientes:

"RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA. La resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular, a que se refiere el citado precepto, consiste en el acto de autoridad que se emite de manera concreta y particular, y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo alguno se den o se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos. Además, la mayoría de las veces, dicha determinación obedece a una consulta jurídica sobre una situación real, concreta y presente, que realiza el particular a la autoridad fiscal, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, pues aquélla goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe someter su validez al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo dispuesto en el precepto en cita.'

"De lo anteriormente señalado se desprende que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando prevé la posibilidad de instaurar el juicio contencioso administrativo en contra de una resolución favorable a un particular, ésta sólo podrá modificarse o revocarse previa declaración de nulidad que se haga en un juicio contencioso administrativo (de lesividad) tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que, en acatamiento a las garantías de legalidad y por consiguiente, de seguridad jurídica, deberá fundar y motivar la causa legal del procedimiento.

"El respeto a tales garantías se obtiene porque para la promoción, trámite y resolución del juicio de lesividad, es aplicable el título VI del Código Fiscal de la Federación, denominado: 'Del juicio contencioso administrativo', que abarca los artículos del 197 al 263. El primero de esos numerales, vigente en la época de presentación de la demanda de nulidad (mayo de dos mil dos) establece:

"Artículo 197. Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se registrarán por las disposiciones de este título, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este código.

"En los casos en que la resolución impugnada afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, y éstas promuevan juicio, en el escrito inicial de la demanda deberán designar un representante común que elegirán de entre ellas mismas, y si no lo hicieren, el magistrado instructor designará con tal carácter a cualquiera de los interesados al admitir la demanda.

"Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.'

"El plazo que se otorga a las autoridades para promover el juicio de lesividad, es el de cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, pues en este

caso, pueden demandar la modificación o nulidad en cualquier época, sin exceder de los cinco años del último efecto, de acuerdo al artículo 207 del mismo código, que dispone en su tercer párrafo:

"Artículo 207.

"...

"Las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.'

"No sobra decir que el plazo de cinco años para que las autoridades promuevan el juicio de lesividad respeta el principio de igualdad procesal en relación con los particulares, según lo determinó la Segunda Sala, al resolver el amparo en revisión 873/2000, promovido por Arbomex, Sociedad Anónima de Capital Variable, aprobado el diecisiete de abril de dos mil uno, emitiendo al efecto la tesis XLVIII/2001, que reza:

"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE LESIVIDAD). LOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA PROMOVERLO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL. Cuando la autoridad hacendaria se percata de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Ahora bien, el hecho de que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación otorgue a la autoridad fiscal un término de cinco años para promover el referido juicio y al particular sólo le conceda el término de cuarenta y cinco días, no viola el principio de igualdad procesal. Ello es así, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, por ejemplo, que al actor se le permitiera enjuiciar, probar o alegar y al demandado no, o viceversa; pero dicho principio no puede considerarse transgredido porque no se tenga exactamente el mismo término para ejercitar un derecho, pues no se pretende una igualdad numérica sino una razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa; además, la circunstancia de que se otorgue a la autoridad un término más amplio para promover el juicio de nulidad, en contra de una resolución favorable al particular, se justifica en atención al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, y porque aquélla defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales. Debe agregarse que la igualdad procesal en el juicio contencioso administrativo se corrobora con el texto de los artículos 212, 213, 214, 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, ya que de su contenido se infiere la posibilidad que tiene el particular de conocer la demanda instaurada en su contra, las pruebas aportadas por la autoridad actora, así como la oportunidad de contestar la demanda e impugnar dichas pruebas. Finalmente cabe señalar que si se aceptara que las autoridades hacendarias sólo tuvieran cuarenta y cinco días para promover la demanda de nulidad, vencido este término la resolución quedaría firme por consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptorio de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal.' (Novena Época. Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, mayo de 2001, tesis 2a. XLVIII/2001, página 456).

"De lo anteriormente señalado, es de concluirse que la promoción, trámite y resolución del juicio de lesividad respeta las garantías de legalidad y por consiguiente de seguridad jurídica, consagradas en el artículo 16 de la Constitución, porque cuando la autoridad considere que se emitió una resolución lesiva a los intereses públicos, debe promover dicho juicio, cumpliendo con todos los requisitos de procedibilidad de la demanda para el juicio contencioso administrativo, previstos en los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación; y el contribuyente, que en el caso tiene el carácter de demandado, conforme a los artículos 212 al 234 del mismo ordenamiento, podrá conocer de la demanda, oponer las excepciones y defensas que estime pertinentes, ofrecer pruebas y hacer valer los medios de impugnación que establece dicho cuerpo normativo. Además, para resolver la litis planteada, en acatamiento a los artículos 236 al 241 del mismo código, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe analizar los conceptos de impugnación planteados por la autoridad, así como los argumentos defensivos del particular demandado; y, con base en ese estudio, así como de las pruebas aportadas por las partes, determinar si procede declarar la validez o la nulidad de la resolución favorable impugnada.

"Lo anterior hace evidente que el juicio de lesividad constituye un proceso jurisdiccional, al cual resultan aplicables las disposiciones que contiene el Código Fiscal de la Federación para la promoción, trámite y resolución del juicio contencioso administrativo, donde la autoridad administrativa, en su carácter de actora, acude ante el órgano jurisdiccional sin una situación preeminente, sin imperio y combatiendo una resolución favorable al particular, la cual estima lesiva a los intereses públicos, pero que no puede revocar motu proprio, porque la resolución que impugna goza del principio de presunción de legalidad; por lo que, si pretende su nulidad, debe sustanciar dicho juicio donde se observarán las formalidades del procedimiento. Lo cual pone de manifiesto que el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución favorable, pues será dentro de un juicio, en que exista igualdad procesal, donde se resolverá sobre la validez o nulidad de dicha resolución.

"De ahí que, contrario a lo afirmado por la quejosa, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad jurídica, pues como señaló el tribunal a quo, ese precepto solamente establece la facultad de las autoridades fiscales de promover el juicio contencioso administrativo en contra de una resolución favorable a un particular, respecto de cuya validez o nulidad debe pronunciarse el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Por tanto, las causas y conceptos que abarque la modificación de la respuesta a la consulta fiscal, quedan sujetos al resultado de ese procedimiento, y las sentencias dictadas en él se regirán por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, que establecen:

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

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

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

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

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

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

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

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

"Artículo 239. La sentencia definitiva podrá:

"I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

"II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

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

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

"Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este código.

"En el 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.

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

"Disposiciones que, en términos generales, resultan aplicables a toda clase de juicios contenciosos administrativos, incluyendo los de lesividad promovidos por la autoridad en contra de una resolución administrativa favorable al particular, en la inteligencia de que las causas de nulidad y efectos, dependerán de las circunstancias que las originen, como lo destacó el Tribunal Colegiado; por tal motivo, resulta ineficaz el agravio de que dicho tribunal no desarrolló todas las posibles consecuencias de las resoluciones dictadas en el juicio de lesividad.

"Por otro lado, el que por la naturaleza de las resoluciones favorables al particular, la mayoría de las causas de ilegalidad provengan de la incompetencia de las autoridades emisoras (fracción I del artículo 238); o bien, porque los hechos que motivaron la resolución administrativa favorable al particular no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, porque dicha resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o la autoridad dejó de

aplicar las debidas (artículo 238, fracción IV), ello no imposibilita que se actualicen los diversos supuestos de ilegalidad; por lo tanto, las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en esa clase de juicios pueden dar lugar, tanto a la declaración de nulidad lisa y llana, como a la nulidad para determinados efectos, dependiendo de las particularidades del caso.

"Lo anterior, debido a que, contrariamente a lo aseverado por la quejosa, las sentencias de ese tribunal ya no son exclusivamente de naturaleza declarativa, pues si bien en relación con ciertos actos, efectivamente son de mera anulación, en otros son de plena jurisdicción, ya que en la actualidad se le reconocen facultades, no sólo para anular las resoluciones impugnadas cuando esto sea procedente, sino también para determinar, en ciertos casos, la forma de reparación de la violación cometida por la autoridad administrativa, con la finalidad de preservar la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y evitar con ello la promoción interminable de juicios de nulidad respecto de una misma materia.

"Así lo determinó el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia en las tesis de jurisprudencia 44/98 y 45/98, que rezan:

"SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, OTORGA AL TRIBUNAL FISCAL PARA DICTARLAS, PRESERVA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Lo dispuesto en la fracción III, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación puede emitir una sentencia de nulidad para efectos, es decir, indicándole a la autoridad administrativa los lineamientos que debe seguir, resulta, en términos generales, congruente con la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente ese tribunal, que se matiza, en relación con ciertos actos, como de mera anulación y, en cuanto a otros, de plena jurisdicción, por lo cual debe contar con facultades no sólo para anular las resoluciones definitivas impugnadas, cuando esto sea procedente, sino también para determinar, en ciertos casos, la forma de reparación de la violación cometida por la autoridad administrativa. Además, se identifica que esa disposición legal tiene como propósito fundamental preservar la seguridad jurídica que garantiza el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, brindando certeza a los fallos dictados en ese procedimiento contencioso al informar a la autoridad, cuando tenga que emitir un acto en sustitución del impugnado, el sentido en que debe respetar los derechos del demandante, lo que también evita la promoción interminable de juicios de nulidad respecto de una misma materia pues, estando vinculada la autoridad a proceder en determinada forma, no podrá seguir otro camino que le lleve a una nueva violación a los derechos del gobernado.' (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, septiembre de 1998, tesis P./J. 44/98, página 52).

"SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El sentido de lo dispuesto en el último párrafo de la fracción III, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación debe emitir una sentencia de nulidad para efectos cuando se actualice la causal prevista en la fracción II, del artículo 238 del mismo ordenamiento legal, referente a la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, se desentraña relacionándolo armónicamente con el párrafo primero de esa misma fracción, dado que así se distingue la regla de que la sentencia puede declarar la nulidad de la resolución para determinados efectos y una excepción, cuando la resolución involucra las facultades discrecionales de la

autoridad administrativa. Reconocida esa distinción en la hipótesis en que la resolución carece de fundamentación y motivación (artículo 238, fracción II), y la variada competencia que la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación otorga al mismo tribunal, descuella, que para poder determinar cuándo la sentencia de nulidad debe obligar a la autoridad administrativa a dictar una nueva resolución, y cuándo no debe tener tales efectos, es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional. Cuando la resolución se dictó como culminación de un procedimiento o en relación con una petición, donde el orden jurídico exige de la autoridad un pronunciamiento, la reparación de la violación detectada no se colma con la simple declaración de nulidad, sino que es preciso que se obligue a la autoridad a dictar otra, para no dejar incierta la situación jurídica del administrado, en el sentido que sea, pero fundada y motivada. Consideración y conclusión diversa amerita el supuesto en que la resolución nace del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad, en la que opera la excepción señalada, dado que el tribunal, al declarar la nulidad de la resolución, no puede obligar a la autoridad administrativa a que dicte nueva resolución, porque equivaldría a que se sustituyera a la autoridad administrativa en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes, independientemente de que también perjudicaría al administrado actor en vez de beneficiarlo, ya que al darle ese efecto a la nulidad, se estaría obligando a la autoridad a actuar, cuando ésta, podría no encontrar elementos para fundar y motivar una nueva resolución, debiendo abstenerse de emitirla. Por la misma causa, la sentencia que declara nula una resolución infundada e inmotivada, emitida en ejercicio de facultades discrecionales, no puede impedir que la autoridad administrativa pronuncie una nueva resolución, en virtud de que con tal efecto le estaría coartando su poder de decisión, sin haber examinado el fondo de la controversia. Las conclusiones alcanzadas responden a la lógica que rige la naturaleza jurídica del nacimiento y trámite de cada tipo de resoluciones, según la distinción que tuvo en cuenta la disposición en estudio, de tal modo que en ninguna de las dos hipótesis viola la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, ya que si bien este dispositivo fundamental no establece la posibilidad de que ante la anulación de una resolución administrativa por falta de fundamentación y motivación, se obligue a la autoridad que la emitió, a que reitere el acto de molestia, es inconcuso que cuando dicha autoridad, en virtud de las leyes que rigen su competencia, o con motivo de una instancia o recurso del demandante, debe pronunciarse al respecto, la sentencia anulatoria de su acto infundado e inmotivado que la obligue a dictar otra resolución y hasta a indicarle los términos en que debe hacerlo, como establece la regla general de la disposición examinada, además de que tiene por objeto acatar el derecho de petición que garantiza el artículo 8o. constitucional, viene a colmar la pretensión del particular, pues le asegura una resolución depurada conforme a derecho.' (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, septiembre de 1998, tesis P./J. 45/98, página 5).

"Como puede observarse, en la segunda de esas tesis de jurisprudencia se determinó expresamente que el hecho de señalar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa los efectos a imprimirse en la sentencia de nulidad, no infringe la garantía de legalidad y seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución, tratándose de resoluciones que tengan como origen una petición, recurso o instancia, pues éstas no pueden quedar sin resolver.

"Ese criterio fue reiterado por esta Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 52/2001, donde se analizó como causa de ilegalidad de la resolución impugnada, la incompetencia de la autoridad emisora, según se advierte de su transcripción:

"COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. LA NULIDAD DECRETADA POR NO HABERLA FUNDADO NO PUEDE SER PARA EFECTOS, EXCEPTO EN LOS CASOS EN QUE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA RECAIGA A UNA PETICIÓN, INSTANCIA O RECURSO. Si la ausencia de fundamentación de la competencia de la autoridad administrativa que emite el acto o

resolución materia del juicio de nulidad correspondiente, incide directamente sobre la validez del acto impugnado y, por ende, sobre los efectos que éste puede producir en la esfera jurídica del gobernado, es inconcuso que esa omisión impide al juzgador pronunciarse sobre los efectos o consecuencias del acto o resolución impugnados y lo obliga a declarar la nulidad de éstos en su integridad, puesto que al darle efectos a esa nulidad, desconociéndose si la autoridad demandada tiene o no facultades para modificar la situación jurídica existente, afectando la esfera del particular, podría obligarse a un órgano incompetente a dictar un nuevo acto o resolución que el gobernado tendría que combatir nuevamente, lo que provocaría un retraso en la impartición de justicia. No obsta a lo anterior el hecho de que si la autoridad está efectivamente facultada para dictar o emitir el acto de que se trate, pueda subsanar su omisión; además, en aquellos casos en los que la resolución impugnada se haya emitido en respuesta a una petición formulada por el particular, o bien, se haya dictado para resolver una instancia o recurso, la sentencia de nulidad deberá ordenar el dictado de una nueva, aunque dicho efecto sólo tuviera como consecuencia el que la autoridad demandada se declare incompetente, pues de otra manera se dejarían sin resolver dichas peticiones, instancias o recursos, lo que contravendría el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.' (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, noviembre de 2001, tesis 2a./J. 52/2001, página 32).

"Conforme a las citadas jurisprudencias, para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos, es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a fin de establecer si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, donde el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada y ésta no se colma con la simple declaración de nulidad, sino requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado; o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional, donde el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación que le otorgan las leyes, de las circunstancias y oportunidad para actuar.

"De ahí que para determinar el sentido y alcance de la sentencia dictada en un juicio contencioso administrativo, y en el caso específico, de lesividad, a efecto de preservar la garantía de seguridad jurídica y en particular la de legalidad, prevista en el artículo 16 de la Constitución, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe analizar la lógica que rige la naturaleza jurídica del nacimiento y trámite de la resolución impugnada.

"Ahora bien, si el motivo de nulidad es la hipótesis prevista en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, es decir, porque los hechos que motivaron la resolución administrativa favorable al particular no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si dicha resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, es jurídicamente posible que la sentencia no solamente declare la nulidad lisa y llana de esa resolución, sino para determinados efectos, pues como se dijo con anterioridad, el respeto a la garantía de seguridad jurídica impone a la autoridad una obligación de índole activa, y en la generalidad de los casos, para cumplir con esa garantía debe realizar actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación generada al particular sea jurídicamente válida.

"De esa manera, cuando un gobernado somete una consulta a la autoridad, pidiéndole la confirmación de un criterio, a fin de salvaguardar las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, la autoridad está obligada a emitir una respuesta; y si, como consecuencia del juicio de lesividad, con fundamento en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se declara la nulidad de la respuesta primigenia, para no dejar incierta la situación jurídica del administrado en relación con la consulta formulada, es perfectamente válido que se obligue a la autoridad consultada

a emitir una nueva respuesta, en términos del artículo 239, fracción III, y último párrafo, del mismo ordenamiento, pero salvando la circunstancia que motivó la declaración de nulidad.

"De todo lo anteriormente destacado es de concluirse que carece de razón la quejosa cuando aduce que el primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, porque no precisa los efectos que tendrá la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el juicio de lesividad en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular; y porque no establece a partir de cuándo se retrotraerán los efectos de la declaración de nulidad, si es a la fecha de la presentación de la demanda del juicio de lesividad o a partir de que se expidió la respuesta a la consulta fiscal; qué conceptos incluye; además, si deberán presentarse declaraciones complementarias por el impuesto omitido, recargos y actualizaciones, o sólo por algunos de estos conceptos, lo que, argumenta la quejosa, genera una situación de incertidumbre, al dejar a la voluntad de la autoridad el determinar, a partir de qué momento y por qué conceptos se modificará la resolución que le fue favorable y con base en la cual pagó sus contribuciones.

"En efecto, los anteriores argumentos son infundados, pues si bien el primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación no especifica las causas y efectos jurídicos de la declaración de nulidad, como se ha demostrado, tales cuestiones se dilucidan aplicando las disposiciones que establece el título sexto del Código Fiscal de la Federación, que permiten establecer las causas de nulidad, el trámite que debe seguirse en el juicio de lesividad (como del resto de los juicios contencioso administrativos), así como los alcances de la sentencia que llegue a dictarse; disposiciones perfectamente aplicables en caso de que se declare la nulidad de una resolución individual favorable al particular, como la obtenida en respuesta a una consulta fiscal que se formule a la autoridad hacendaria.

"En esa virtud, es de concluirse que las sentencias dictadas en los juicios de lesividad también se rigen por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, los cuales establecen las causas y efectos de la declaración de nulidad, atendiendo al origen de las resoluciones impugnadas; por lo cual, se estima que el primer párrafo del artículo 36 del mismo ordenamiento no deja al arbitrio de la autoridad los motivos y alcances de la nulidad declarada, pues los conceptos que abarque dicha declaración están supeditados, como en los demás juicios contencioso administrativos, a las prestaciones demandadas por la autoridad actora, así como las excepciones que haya opuesto el particular demandado, esto es, a la manera en que se haya fijado la litis del juicio; y en cuanto a los efectos de la declaración de nulidad, también dependerán de la causa que la origine. De ahí que para la preservación de la garantía de seguridad jurídica, en cuanto a la precisión de los efectos de la declaración de nulidad de esa clase de resoluciones, no puede seguirse el mismo criterio que tratándose de la modificación de resoluciones de carácter general que realiza la propia autoridad emisora, en términos del segundo párrafo del mismo artículo 36, como pretende la inconforme.

"Por último conviene destacar que de acuerdo a la doctrina, los efectos de la nulidad en general, consisten en que las partes se hagan las restituciones de los derechos violados; por tanto, a pesar de que en una resolución no se indique de manera expresa que la demandada debe restituir a la actora lo que omitió entregar a consecuencia de la resolución declarada nula, debe considerarse que dicha orden se encuentra implícita en la declaración misma de nulidad, pues aun cuando cualquier acto declarado nulo produce provisionalmente sus efectos, éstos se destruyen retroactivamente cuando los tribunales declaran su nulidad.

"Sin embargo, en el caso, los efectos de la declaración de nulidad de una resolución favorable al particular únicamente abarca el motivo que la originó, además de existir la limitante prevista en el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, de que los efectos de la sentencia, en caso de ser

total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda; con esa salvedad, el cumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado que deje de gozar de la ventaja adquirida por esa resolución, debe regirse por la situación específica en que se encuentre frente a las autoridades fiscales.

"No pasa desapercibido que la Primera Sala emitió la tesis XXI/2002, del siguiente rubro y contenido:

"RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FAVORABLE AL PARTICULAR EN RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO PRECISAR CUÁNDO SURTE EFECTOS SU NULIDAD O, EN SU CASO, POR QUÉ CONCEPTOS SE MODIFICARÁ, ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA." (quedó transcrita al reproducir la sentencia pronunciada en el ADR. 782/2001).

"Sin embargo, esta Segunda Sala no comparte ese criterio al estimar, por lo anteriormente señalado, que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación sólo establece la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver sobre el juicio de lesividad, así como la procedencia de este procedimiento, al cual se consideran aplicables todas las disposiciones del juicio contencioso administrativo regulado en el mismo ordenamiento, incluyendo las reglas para determinar las causas de nulidad y los efectos de la sentencia; por consiguiente, resulta innecesario que en ese numeral se especifiquen los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, ya que éstos dependerán del resultado del juicio.

"En las relacionadas condiciones, al considerar esta Segunda Sala que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación no es violatorio de la garantía de seguridad jurídica, específicamente la de legalidad, que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, procede en la materia de la revisión, declarar infundados los agravios de la quejosa y confirmar la sentencia recurrida."

De la resolución anterior derivó la tesis cuyo rubro, texto y datos de identificación se citan enseguida:

"JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA POR NO ESTABLECER LAS CAUSAS Y EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD. El citado precepto, al establecer la facultad de las autoridades fiscales de promover juicio para modificar una resolución de carácter individual favorable al particular y la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolverlo, sin precisar las causas de su procedencia ni las consecuencias jurídicas de la sentencia que declara total o parcialmente la nulidad de esa resolución, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues al tener ese juicio el carácter contencioso administrativo, aquel aspecto se dilucida aplicando las disposiciones del título VI del Código Fiscal de la Federación, donde se ubican los artículos 238 y 239, que establecen las causas de ilegalidad y los alcances de la sentencia que llegue a dictarse, la cual puede, incluso, declarar la nulidad para determinados efectos, dependiendo de las particularidades del caso, sobre todo cuando la resolución impugnada tiene como origen una petición, recurso o instancia que debe resolverse. De ahí que para la preservación de la garantía de seguridad jurídica, en cuanto a la precisión de los efectos de la sentencia que declara la nulidad de la resolución favorable al particular obtenida con motivo de una consulta, no puede seguirse el mismo criterio que tratándose de la modificación de resoluciones de carácter general realizada por la propia autoridad emisora, en términos del segundo párrafo del indicado artículo 36." (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, enero de 2006, tesis 2a. CXXXVI/2005, página

1295).

QUINTO. Como cuestión previa, debe examinarse si en el caso se actualizan los requisitos de existencia de la contradicción de tesis denunciada.

Los artículos 94 y 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establecen la obligatoriedad de la jurisprudencia y la necesidad de unificar los criterios contradictorios que sustenten las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

"Artículo 94. ...

"La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación."

"Artículo 107. Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:

"...

"XIII. ...

"Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo materia de su competencia, cualquiera de esas Salas, el procurador general de la República o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, que funcionando en Pleno decidirá cual tesis debe prevalecer.

"La resolución que pronuncien las Salas o el Pleno de la Suprema Corte en los casos a que se refieren los dos párrafos anteriores, sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción."

Por su parte, el artículo 197 de la Ley de Amparo dispone:

"Artículo 197. Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, cualquiera de dichas Salas o los Ministros que las integren, el procurador general de la República o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la misma Suprema Corte de Justicia, la que decidirá funcionando en Pleno cuál es la tesis que debe observarse. El procurador general de la República, por sí o por conducto del agente que al efecto designe, podrá, si lo estima pertinente, exponer su parecer dentro del plazo de treinta días.

"La resolución que se dicte no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de los juicios en los cuales se hubiesen dictado las sentencias que sustentaron las tesis contradictorias.

"El Pleno de la Suprema Corte deberá dictar la resolución correspondiente dentro del término de tres meses, y deberá ordenar su publicación y remisión en los términos previstos por el artículo 195."

Estos preceptos contemplan la figura de la contradicción de tesis y el procedimiento para su unificación con el propósito de garantizar al gobernado la seguridad jurídica a través de la jurisprudencia que emita el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que surja de la interpretación general del supuesto controvertido para que pueda regir en asuntos de idéntica o similar naturaleza con carácter obligatorio.

Por su parte, la jurisprudencia P./J. 26/2001 que sustentó el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, abril de 2001, página 76, señala los requisitos de existencia que debe reunir la contradicción de criterios, en los siguientes términos:

"CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA. De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y, c) que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos."

En el presente caso sí se actualizan los supuestos de existencia de la contradicción de tesis denunciada, porque:

1. Ambas Salas examinaron cuestiones jurídicas esencialmente iguales:

a) Analizaron en revisión sendas resoluciones pronunciadas por Tribunales Colegiados de Circuito en juicios de amparo directo.

b) Las sentencias combatidas en los juicios de amparo directo fueron las que a su vez se pronunciaron en sendos juicios de lesividad.

c) A su vez, en los juicios de lesividad fue materia de análisis la respuesta otorgada favorablemente al particular con motivo de una consulta fiscal formulada en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

2. Arribaron a conclusiones opuestas sustentadas en las consideraciones e interpretaciones de las sentencias respectivas, ya que:

a) La Primera Sala consideró que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación quebranta la garantía de seguridad jurídica toda vez que no puntualiza los efectos de la sentencia que de manera total o parcial resulte desfavorable al particular al no especificar: a) a partir de cuándo se retrotraen sus efectos, y b) por qué conceptos se modificará la resolución favorable, con lo que queda a la voluntad de la autoridad determinarlos.

b) En cambio, la Segunda Sala estimó que el mencionado artículo 36 no viola la garantía de seguridad jurídica, pues aun cuando no puntualiza las consecuencias jurídicas de la sentencia que declara total o parcialmente la nulidad de una resolución favorable al particular, como el juicio de lesividad se trata de un juicio de carácter contencioso administrativo, este aspecto se dilucida aplicando las disposiciones del título sexto del Código Fiscal de la Federación, cuyos artículos 238 y

239 establecen la causa de ilegalidad y los alcances de la sentencia que llegue a dictarse.

3. Los criterios sustentados provienen del examen de los mismos elementos, puesto que ambas Salas analizaron el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta dos mil cinco, a la luz de la garantía de seguridad jurídica que contempla el artículo 16 constitucional.

En este orden, es claro que el punto de contradicción se circunscribe a determinar si el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta dos mil cinco es violatorio o no de la garantía de seguridad jurídica en tanto que no precisa los efectos de la declaratoria de nulidad de una resolución favorable a un particular otorgada en respuesta a una consulta fiscal.

SEXTO. Previamente al análisis del tema, deben puntualizarse los aspectos que regirán el estudio:

- Debe advertirse que si bien, en principio, procedería circunscribirse al análisis de resoluciones favorables a particulares que surgen con motivo de una consulta fiscal, puesto que tales fueron las hipótesis que se pusieron a consideración en los juicios de amparo directo, materia de revisión en las Salas, así como a la legislación que se aplicó en las sentencias respectivas, al abordarse genéricamente el tema del juicio de lesividad y ser coincidentes las normas respectivas actuales a las que se aplicaron, conviene ampliar el estudio a estas cuestiones.

- Debe tomarse en cuenta que esas resoluciones fueron impugnadas por las autoridades fiscales con fundamento en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta dos mil cinco.

- También debe atenderse que tanto la Primera como la Segunda Salas, para resolver sobre la constitucionalidad de la norma en comento, analizaron lo dispuesto en el título sexto del Código Fiscal de la Federación vigente hasta dos mil cinco, puesto que la Primera textualmente señaló:

"... no se opone a lo aquí considerado, dado que con independencia de la procedencia y forma de tramitación del juicio de lesividad, el contenido del primer párrafo del artículo 36 del Código fiscal de la Federación no especifica los efectos jurídicos que tendrá la modificación parcial o total de esa resolución.

"Asimismo, el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación vigente en la época en que se presentó la demanda de nulidad, es del tenor siguiente: ...

"Ahora bien, del análisis jurídico del título sexto del Código Fiscal de la Federación a que se refiere el numeral anterior, en sus capítulos del I al XII, no se advierte precepto legal alguno para establecer los alcances que debiera dar en su sentencia el Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al declarar la nulidad de una resolución individual favorable al quejoso obtenida en respuesta a una consulta fiscal formulada por éste a la autoridad hacendaria ..."

Por su parte, la Segunda Sala estimó:

"... el respeto a tales garantías se obtiene porque para la promoción, trámite y resolución del juicio de lesividad, es aplicable el título VI del Código Fiscal de la Federación, denominado: 'Del juicio contencioso administrativo', que abarca los artículo del 197 al 263.

"...

"De ahí que ... el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad jurídica, pues ... ese precepto solamente establece la facultad de las autoridades fiscales de

promover el juicio contencioso administrativo en contra de una resolución favorable a un particular, respecto de cuya validez o nulidad debe pronunciarse el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa. Por lo tanto, las causas y conceptos que abarque la modificación de la respuesta a la consulta fiscal, quedan sujetos al resultado de ese procedimiento, y las sentencias dictadas en él se regirán por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación ... Disposiciones que en términos generales resultan aplicables a toda clase de juicios contenciosos administrativos, incluyendo los de lesividad promovidos por la autoridad en contra de una resolución administrativa favorable al particular, en la inteligencia de que las causas de nulidad y efectos, dependerán de las circunstancias que las originen ..."

• Asimismo, debe tomarse en cuenta que para la resolución del presente asunto no es obstáculo que el título sexto del Código Fiscal de la Federación haya sido derogado en términos del artículo segundo transitorio de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cinco, puesto que las disposiciones normativas contenidas en él fueron recogidas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en específico los artículos 238 y 239 mencionados fueron sustituidos por los preceptos 51 y 52 de esa ley, como puede observarse de su lectura:

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

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

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

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

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

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

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

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

"Artículo 239. La sentencia definitiva podrá:

"I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.

"II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

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

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

"Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este código.

"En el 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.

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

Por su parte, los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo reproducen casi en idénticos términos lo que preveían los artículos 238 y 239 transcritos, como puede leerse de ellos:

"Artículo 51. Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

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

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

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

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

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

"Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

"a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

"b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

"c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

"d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

"e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

"f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

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

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

"Artículo 52. 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, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.

"IV. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta ley, el tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

"En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

"Tratándose de sanciones, cuando dicho tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

"V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

"a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

"b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

"c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

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

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

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

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

"Transcurrido el plazo establecido en este precepto, sin que se haya dictado la resolución definitiva, precluirá el derecho de la autoridad para emitirla salvo en los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

"En el 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.

"La sentencia se pronunciará sobre la indemnización o pago de costas, solicitados por las partes, cuando se adecue a los supuestos del artículo 6o. de esta ley."

Como se señaló con antelación, no obstante la derogación mencionada, subsiste la importancia de resolver la contradicción de criterios, en tanto que, por una parte, ante lo reciente de la derogación es posible que aún existan juicios en trámite promovidos por las autoridades fiscales con fundamento en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta antes de la reforma y, en segundo término, las disposiciones normativas contenidas en el citado título sexto fueron recogidas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y en específico los artículos 238 y 239 mencionados fueron sustituidos por los preceptos 51 y 52 de la ley en cita, de ahí que el tema abordado en las resoluciones contradictorias guarda actualidad e importancia y

amerita su análisis, ya que el criterio jurídico que se adopte resultará válido y aplicable no sólo para los juicios que aún se rigen por el título sexto del Código Fiscal de la Federación sino también para aquellos que les es aplicable la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

SÉPTIMO. Puntualizado lo anterior, este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio que se sustenta en esta resolución.

El artículo 16 constitucional imparte protección a cualquier gobernado a través de las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, que, dadas su extensión y efectividad ponen a la persona a salvo de todo acto de afectación a su esfera de derecho que no sólo no esté basado en norma legal alguna, sino que sea contrario a cualquier precepto. En su primer párrafo señala:

"Artículo 16. 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."

Una de las garantías de seguridad jurídica es la de legalidad, prevista en este primer párrafo que establece la obligación de todo acto de autoridad, de "fundar y motivar la causa legal del procedimiento".

En él se protege a todo individuo de los actos de autoridad que perturben cualquiera de los bienes jurídicos que en él se contemplan, ya sea que se trate de actos materialmente administrativos, materialmente jurisdiccionales o actos estrictos de privación, independientemente de su índole formal o material, esto es, cualquier acto que produzca un menoscabo en la esfera jurídica de la persona y no cumpla con la obligación de fundar y motivar la causa legal del procedimiento.

Conviene señalar que la palabra seguridad proviene de seguritas, la cual deriva del adjetivo securus (de segura), que en su sentido más general, significa estar libre de cuidados, y en sentido amplio indica la situación de estar alguien seguro frente a un peligro (Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Porrúa. Tomo Q-Z, página 381).

Asimismo, la doctrina define a la seguridad jurídica como la garantía que se otorga al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos ni su situación jurídica será afectada más que por los procedimientos regulares establecidos previamente.

Dentro de un régimen jurídico, esa afectación de diversa índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, esto es, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

La garantía de seguridad jurídica implica un conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo sin observarlo, no será válido a la luz del derecho.

En el derecho tributario, el respeto a la garantía de seguridad jurídica resulta imprescindible, pues el cobro del tributo se establece en mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren ni para su validez ni para su cumplimiento la sanción previa de órganos jurisdiccionales, pero si el particular estima que fue afectado en su esfera de libertad y propiedad, puede a posteriori iniciar la revisión en

la vía jurisdiccional de tales mandamientos, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa, tanto de los derechos y deberes generados por la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

Ahora bien, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, cuya constitucionalidad fue materia de análisis por las Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, dispone:

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

"Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

"Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

"Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes."

El primer párrafo de este numeral permite a la autoridad promover el llamado por la doctrina "juicio de lesividad", que se inicia con el propósito de modificar las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, esto es, aquellas que constituyen el criterio de la autoridad respecto de un caso concreto y puntualiza una situación jurídica favorable a una persona determinada.

Esta figura jurídica que regula los juicios en los que la autoridad hacendaria puede impugnar los actos que lesionan sus intereses, encuentra su primer antecedente legislativo cuando aparece la jurisdicción contenciosa administrativa teniendo como órgano especializado al Tribunal Fiscal de la Federación, creado a través de la Ley de Justicia Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de agosto de mil novecientos treinta y seis, promulgada por el presidente de la República Lázaro Cárdenas en el ejercicio de las facultades extraordinarias que el Congreso General le concedió en decreto de treinta de diciembre de mil novecientos treinta y cinco, de cuya exposición de motivos se lee:

"Con motivo de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal ... es conveniente dar a conocer las ideas directrices de dicha ley, que representa el primer paso para crear en México tribunales administrativos dotados de la autoridad -tanto por lo que hace a facultades, como a forma de proceder y a 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 e intereses legítimos de los particulares.

"... La Suprema Corte ha concluido, pues, que es problema de ley secundaria el organizar las competencias de las autoridades en punto a cobro de impuestos o multas. Ya en este plano, es

indiscutible que resulta más lógico y conveniente para todos -no sólo para el fisco, sino para los causantes mismos- que la liquidación y el cobro de los impuestos y demás prestaciones fiscales no se lleve a cabo dentro de la desordenada legislación en vigor, que presenta interferencias carentes de todo apoyo jurídico o de utilidad práctica, entre las autoridades judiciales y las autoridades administrativas; sino al amparo de un sistema lógico y congruente en el que, sin que se olviden las garantías que el particular necesita, haya un conjunto de principios que ordenen y regulen la liquidación y el cobro de tales prestaciones a través de los dos periodos que la doctrina reconoce: el periodo oficioso y el periodo contencioso, que es el que tendrá a su cargo el tribunal.

"En alguna otra ocasión, la propia Suprema Corte, recordando los caracteres del acto administrativo, o mejor, de la decisión ejecutoria, afirmó que el cobro de los impuestos no constituye un derecho incorporado a la capacidad privada del Estado, sino que debe efectuarse mediante el ejercicio de atribuciones de poder público que se concretan en mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requieren, ni para su validez ni para su cumplimiento, la sanción previa de órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de que los particulares afectados puedan, a posteriori, iniciar la revisión en la vía jurisdiccional de tales mandamientos.

"Ahora bien, si el cobro de los impuestos se sitúa dentro de los actos administrativos cuyo examen en la vía jurisdiccional ha de realizarse con posterioridad a su emisión, ya no se ve el motivo para el que esa revisión tenga que efectuarse -en última instancia- dentro de un procedimiento judicial ordinario y no dentro del juicio de amparo que, tradicionalmente, ha sido en México el que ha ofrecido el camino para tal revisión.

"A este respecto conviene recordar que en una tendencia respetable de la doctrina constitucional mexicana, es el juicio de amparo la única vía para la intervención de la autoridad judicial en asuntos administrativos, por lo que, mientras que el amparo se respete no será herido el sistema; pero que, aun dentro de la orientación que piensa que la fracción I del artículo 97 de la Constitución de 1857, correspondiente a la fracción I del artículo 104 de la Constitución de Querétaro, da un camino diverso del juicio de garantías, se exige la existencia de una ley reglamentaria para que lo que se considera como una simple posibilidad constitucional se traduzca en un procedimiento que efectivamente pueda abrirse ante los tribunales federales.

"Dentro de la primera corriente nada puede objetarse en contra de la ley, supuesto que ésta no coarta en lo absoluto el derecho de los particulares para acudir al juicio de garantías y ninguna objeción sería válida aun dentro de las concepciones en que se apoya la segunda opinión, porque examinado de acuerdo con ella, el nuevo estatuto no significa otra cosa sino que en la materia tributaria se abandona, por inconveniente, una mera posibilidad de intervención de la autoridad judicial ordinaria en asuntos administrativos.

"En cuanto al problema de la validez constitucional de la ley que cree un tribunal administrativo en sentido formal, ha de resolverse afirmativamente, pues si bien, como unánimemente se reconoce en la doctrina mexicana no pueden crearse tribunales administrativos independientes en absoluto, esto es, con capacidad para emitir fallos no sujetos ya al examen de ninguna autoridad, dado que existe la sujeción, ya apuntada, a los tribunales federales en vía de amparo, nada se opone, en cambio, a la creación de tribunales administrativos que, aunque independientes de la administración activa, no lo sean del Poder Judicial.

"Por lo demás, es innegable que la jurisprudencia mexicana, a partir sobre todo de 1929, ha consagrado de una manera definitiva que las leyes federales, y en general todas las leyes, pueden conceder un 'recurso o medio de defensa para el particular perjudicado', cuyo conocimiento atribuyen a una autoridad distinta de la autoridad judicial y, naturalmente, en un procedimiento diverso del juicio de amparo. Más aún, la jurisprudencia de la Suprema Corte ni siquiera ha

establecido que ese recurso o medio de defensa sea paralelo respecto del juicio de amparo, sino que inclusive ha fijado que la prosecución de aquél constituya un trámite obligatorio para el particular, previo a la interposición de su demanda de garantías. Esta tesis de la Corte no solamente ha sancionado los recursos propiamente administrativos (el de oposición ante la propia autoridad, llamado entre nosotros de 'reconsideración' y el jerárquico) sino también los procedimientos jurisdiccionales: la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, el Jurado de Infracciones Fiscales y el Jurado de Revisión del Departamento del Distrito (para no citar sino unos cuantos ejemplos típicos) han podido funcionar sin que en ningún momento la Suprema Corte haya objetado su constitucionalidad.

"Todavía más: en múltiples ocasiones, al interpretarse el artículo 14 constitucional que establece la garantía del juicio, la jurisprudencia ha sostenido que no es necesario que ese juicio se tramite precisamente ante las autoridades judiciales, con lo que implícitamente se ha reconocido la legalidad de procedimientos contenciosos de carácter jurisdiccional, tramitados ante autoridades administrativas.

"El más Alto Tribunal de la República fijó estas tesis frente a organismos y a procedimientos que no presentaban todos los caracteres de organismos y procedimientos jurisdiccionales, particularmente en lo que toca a su independencia frente a la administración activa; por ello confía el Ejecutivo en que con mayor razón se reconocerá la constitucionalidad de un cuerpo como el Tribunal Fiscal de la Federación, que desde los puntos de vista orgánico, formal -en cuanto a forma de proceder y no a poder en que está colocado- y material, será un tribunal y ejercerá funciones jurisdiccionales.

"El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras: será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida ...

"...

"Naturalmente que dictado el fallo por el tribunal, su ejecución, mediante actos que sí corresponden a la administración activa y que por tanto deben emanar del presidente de la República con refrendo de su secretario o de éste simplemente ejercitando sus funciones representativas propias, queda a cargo de la autoridad demandada. El tribunal pronunciará tan sólo fallos de nulidad de las resoluciones impugnadas; pero con el fin de evitar los inconvenientes que presenta ahora la ejecución de las sentencias de amparo, que también son fallos de nulidad, y que frecuentemente se prolonga a través de una o varias quejas en las que en forma escalonada el tribunal judicial va controlando la ejecución de su sentencia, en la ley se establece que el fallo del Tribunal Fiscal que declare una nulidad, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar nueva resolución la autoridad fiscal.

"...

"El contencioso que se regula será lo que la doctrina conoce con el nombre de contencioso de anulación. Será el acto y a lo sumo el órgano, el sometido a la jurisdicción del tribunal, no el Estado, como persona jurídica. El tribunal no tendrá otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos o procedimientos. Fuera de esa órbita, la administración pública conserva sus facultades propias y los tribunales federales, y concretamente la Suprema Corte de Justicia, su competencia para intervenir en todos los juicios en que la Federación sea parte.

"Derivadas del carácter del juicio son las causas que la ley fija para esa anulación. En la generalidad de los casos dichas causas suponen violación de la ley, ya en cuanto a la competencia o en cuanto a la forma o en cuanto a la norma aplicada o que debió aplicarse en el fondo. Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones porque es ahí en donde la necesidad del acatamiento a las reglas implícitas antes dichas aparece con claridad en el derecho tributario mexicano, puesto que en la materia de impuestos las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expuestos de las leyes.

"Al determinar la competencia se han previsto, por una parte, los casos de inconformidad de los particulares contra las decisiones de las autoridades administrativas y, por la otra, las instancias de la administración para pedir dentro de un plazo determinado, la nulificación de los actos ilegalmente emitidos y que hayan originado perjuicio a los intereses del Estado.

"...

"Naturalmente que suprimido el juicio sumario de oposición, ya no tiene razón de ser el distinguir entre si la decisión administrativa emanada o no de un procedimiento dentro del cual el afectado pudo legalmente ser oído y rendir pruebas, pues como se quiere otorgar al Tribunal Fiscal todas las facultades que necesita para impartir justicia de modo eficaz en los asuntos tributarios, los procedimientos previos llevados a cabo por la autoridad administrativa durante el periodo oficioso, cualquiera que sea la amplitud que hayan tenido, no limitarán el radio de acción del Tribunal Fiscal ni las facultades que la ley le otorga para la investigación de la verdad; sin perjuicio de la presunción de validez de los actos administrativos de que después se hablará.

"Uno de los puntos en que la ley acoge ideas ya aceptadas en México por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero que no habían logrado desenvolverse por falta de disposiciones reglamentarias, es el de la necesidad de que la administración pública inicie un juicio cuando estime que una decisión dictada por ella en favor de un particular, creando en esto un interés directo y concreto, debe nulificarse por ilegal. A falta de tales disposiciones reglamentarias, debe atribuirse el que hasta ahora las autoridades administrativas, amparadas también en diversas ejecutorias de la Suprema Corte, nulifiquen de propia autoridad actos que no se emitieron acatando las reglas que debieron normarlos, no obstante que no se trate de actos en verdad inexistentes, sino simplemente viciados de ilegitimidad. En un reciente fallo, declaró la Segunda Sala de la Suprema Corte que en materia administrativa no puede prevalecer el error sobre el interés público. La ley acepta este postulado pero lo realiza de manera que se respetará el interés público y se le hará prevalecer, si así procede, sólo después de que el interés privado haya tenido oportunidad de defenderse. La ley tomó en cuenta lo que sobre este particular existe ya acogido y experimentado en legislaciones afines a la nuestra. El plazo que determina, que es el de cinco años, se eligió atendiendo a que es aquél que para la prescripción han fijado nuestras leyes desde el siglo pasado; pues es indudable que antes del transcurso de ese plazo y a pesar de que ya esté dictada una decisión cualquiera en materia fiscal, un particular no puede desconocer la facultad de la administración pública o, inclusive, del Congreso de la Unión a través de la glosa, para proceder al cobro de una cantidad debida al fisco y cuyo derecho a ser cobrada no hubieren reconocido las autoridades fiscales al examinar por primera vez un asunto.

"La ley llama juicio y no recurso, a la instancia al tribunal. El recurso supone, en efecto, continuidad dentro de un mismo procedimiento. Con la instancia al tribunal, por el contrario, se pasará de la actuación oficiosa de la administración a la fase contenciosa, según antes indicábase o, en general, de la actuación administrativa a la actuación jurisdiccional. El tribunal obrará siempre dentro del cauce de un proceso.

"Los juicios serán en todo caso de nulidad; normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancia de la Secretaría de Hacienda). En otros, llevarán implícita la posibilidad de una condena (negativas de devolución). Pero, y esto conviene aclararlo, el tribunal no está dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. La negativa de los agentes del fisco a obedecer las disposiciones del tribunal deberá de combatirse, como la de cualquiera otra autoridad obstinada en no hacer lo que legalmente está obligada a realizar, mediante el amparo, en el que, como es obvio, ya no se discutirán las cuestiones que fueron resueltas en el juicio administrativo, sino únicamente la posibilidad material o jurídica de la ejecución. La ley se ha limitado a fijar -en garantía del opositor- que entretanto que el fallo no se cumpla, siga en vigor la suspensión del procedimiento de ejecución.

"...

"En materia de prueba, siguiendo en esto también la orientación dominante de la doctrina, la ley, sin perjuicio de reconocer un amplio poder al tribunal para buscar la verdad, dado que el principio dispositivo no se justifica en negocios en que media el interés público, atribuye la carga de la prueba al actor, en el sentido de que cuando esa prueba no se allegue, se presumirán válidos los actos y decisiones de las autoridades fiscales. La presunción de legalidad de los actos administrativos es, por otra parte, algo que toda la teoría, tanto del derecho administrativo como particularmente del derecho tributario, acepta. Como es sabido, en materia tributaria esa presunción se apoya, por una parte, en el hecho de que antes de emitir su acuerdo la autoridad fiscal ha instruido ya, en la generalidad de los casos, un expediente, y por la otra, en la consideración fundamental de que la administración financiera, por su calidad de órgano del poder público, encargado de observar la ley y privado de un interés propio diverso del interés público, no es normal que dicte resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos; pero naturalmente que esta presunción puede y debe ceder ante las pruebas y alegaciones del particular lesionado.

"En esta misma cuestión de la prueba, no obstante que se adopta el criterio general que para la estimación de ella contiene el Código Federal de Procedimientos Civiles, se introduce el principio, tomado de la legislación procesal del Distrito Federal, de que el Juez podrá variar esa valorización cuando se forme una convicción sobre los hechos, diversa de aquélla a que lo llevaría el acatamiento estricto de las reglas formales que la ley establece. Con esto, se sigue la norma, fundada en la doctrina contemporánea, de conceder al juzgador facultades amplias para la investigación de la verdad, y se reconoce al propio tiempo que siendo el problema de la estimación de la prueba sobre todo un problema lógico, es injustificable imponer la obediencia a principios o reglas que consagra postulados de carácter abstracto y formal, cuando el examen de los hechos concretos y el estudio racional de ellos, han formado en el ánimo del Juez una convicción que no es atinado obligarle a abandonar, sólo por respetar reglas que de ninguna manera son infalibles. Ellas están dictadas para seguridad de las partes y derivan del supuesto de que enuncian algo conforme a lo que en la vida acontece, como apoyadas que están en la experiencia; pero si en un caso particular el Juez descubre que esas reglas no lo conducen a la verdad, la ley debe facultarlo para no seguirlas."

De la exposición de motivos se observa:

- Que en materia tributaria se abandonó la posibilidad de intervención de la autoridad judicial ordinaria en asuntos administrativos, reservando el juicio de amparo como la única vía para la intervención de la autoridad judicial en esta clase de asuntos.
- Se creó al Tribunal Fiscal como un cuerpo que desde el punto de vista orgánico, formal y material constituyera un tribunal y ejercitara funciones jurisdiccionales. Un órgano dotado de autoridad para

desempeñar con eficacia funciones de control de la administración activa, independiente de ésta pero no del Poder Judicial, que fallaría en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le otorgaba.

- Las funciones de control se desempeñarían en defensa y garantía tanto del interés público como de los derechos e intereses legítimos de los particulares, por lo que al determinar su competencia se previó, por una parte, los casos de inconformidad de los particulares contra las decisiones de las autoridades administrativas y, por la otra, las instancias de la administración para solicitar la nulificación de actos ilegalmente emitidos y que causen perjuicio a los intereses del Estado.
- En cuanto a la necesidad de que la administración pública pudiera iniciar un juicio cuando estimara que una decisión dictada por ella a favor de un particular debía nulificarse por ilegal, obedeció a que hasta antes de la promulgación de esta ley las autoridades administrativas nulificaban de propia autoridad actos que se habían emitido sin acatar las reglas que debieron normarlos, viciados de ilegitimidad; porque la Suprema Corte había establecido que no podía prevalecer el error sobre el interés público, y el particular no podía desconocer la facultad de la administración pública para proceder a la recaudación de una cantidad debida al fisco y cuyo derecho a ser cobrada no hubieren reconocido las autoridades fiscales al examinar por primera vez un asunto.
- El respeto al interés público se haría si así procediera, siempre que el interés privado hubiera tenido oportunidad de defenderse.
- La acción de la autoridad estaría sujeta al término de cinco años, ya que antes del transcurso de ese plazo (de prescripción) un particular no podía desconocer la facultad de la administración pública para proceder al cobro de una cantidad debida al fisco.
- Tratándose de la liquidación y el cobro de los impuestos y demás prestaciones fiscales, se llevaría a cabo en dos periodos: el oficioso y el contencioso, y este último es el que tendría a su cargo el Tribunal Fiscal a través de un procedimiento judicial ordinario, en el que la ley le otorgaría al tribunal un radio de acción amplio para la investigación de la verdad, obrando el tribunal siempre dentro del cauce de ese proceso.
- El tribunal no tendría otra función que la de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad de actos de procedimiento, y en este último caso debería indicar de manera concreta en qué sentido debía dictar nueva resolución la autoridad fiscal.
- Se determinó que la prosecución de ese juicio constituyera un trámite obligatorio para el particular, previo a la interposición de su demanda de garantías.
- También se contempló la presunción de legalidad de los actos administrativos, que en materia tributaria se apoya, por una parte, en el hecho de que antes de emitir su acuerdo la autoridad fiscal ha instruido ya, en la generalidad de los casos, un expediente, y por la otra, en que la administración financiera, por su calidad de órgano del poder público, encargado de observar la ley y privado de un interés propio diverso del interés público, no es normal que dicte resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos, sin que ello implicara que el particular pudiera desvirtuar esta presunción.
- En materia de pruebas establece un sistema de libre apreciación, ya que no sujeta al tribunal al acatamiento estricto de las reglas formales que para ello establece la ley, sino que le otorga facultades amplias para la investigación de la verdad.

En lo que al tema materia de la contradicción interesa, esta ley estableció en su capítulo segundo

"De la competencia", en su artículo 14, fracción VII, lo siguiente:

"Artículo 14. Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán de los juicios que se inicien:

"...

"VII. Por la Secretaría de Hacienda para que sea nulificada una decisión administrativa, favorable a un particular."

En esta norma se estableció la competencia de las Salas del Tribunal Fiscal para conocer de la acción en favor de la autoridad hacendaria para impugnar los actos que se estimen ilegalmente emitidos y que causen perjuicio al Estado.

En cuanto a los efectos de las declaratorias de nulidad contemplaba:

"Artículo 58. 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 de la fracción VII del artículo 14, indicará de manera concreta en qué sentido debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal. ..."

El primer Código Fiscal que rigió en el país, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de mil novecientos treinta y ocho, reiteró el texto del artículo 14 transcrito en su título cuarto, capítulo segundo, relativo a la competencia, en los siguientes términos:

"Artículo 160. Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, conocerán de los juicios que se inicien:

"...

"VII. Por la Secretaría de Hacienda para que sea nulificada la decisión administrativa favorable a un particular."

En su capítulo cuarto estableció las disposiciones relativas al procedimiento contencioso, previendo su seguimiento en el supuesto de la resolución favorable al particular, y reiteró en los mismos términos los efectos de la sentencia declaratoria de nulidad, como se lee de sus artículos 168, fracción II, inciso b) y 204:

"Artículo 168. Serán partes en el procedimiento:

"...

"II. El demandado. Tendrán ese carácter:

"a) ...

"b) El particular que derive un interés patrimonial directo de la resolución cuya nulidad se pida, de acuerdo con lo que establece la fracción VII del artículo 160."

"Artículo 204. 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 de la fracción VII del artículo 160, indicará las bases conforme a las cuales debe dictar su nueva resolución la autoridad fiscal entretanto que esta no se pronuncie, continuará en vigor la suspensión del procedimiento administrativo que haya sido decretada dentro del juicio."

En el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el diecinueve de enero de mil novecientos sesenta y siete conserva las disposiciones generales en materia fiscal y las que rigen el contencioso administrativo, ya que las que regulan la estructura y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación quedaron inmersas en la ley orgánica de este tribunal, que entró en vigor el primero de abril del mismo año.

El Código Fiscal conservó el señalamiento relativo a la impugnación de que una resolución dictada en materia fiscal favorable al particular podría ser revocada por las autoridades administrativas y nulificada mediante la promoción del juicio correspondiente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ampliando, además, tal posibilidad a las resoluciones favorables recaídas en un recurso administrativo, como lo indicaba en sus artículos 94 y 158:

"Artículo 94. Las resoluciones favorables a los particulares no podrán ser revocadas o nulificadas por las autoridades administrativas. Cuando dichas resoluciones deban ser nulificadas, será necesario promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación."

"Artículo 158. Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan este código o los demás ordenamientos fiscales.

"Cuando no exista recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración.

"Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Dicha nulidad será declarada, aun de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica, a favor del particular, la primera resolución; si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal."

Sobre el alcance de las sentencias que declararan la nulidad precisaba en su artículo 230:

"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."

Asimismo, contempló la posibilidad de que el particular planteara consultas a la autoridad sobre la aplicación de disposiciones fiscales, en su artículo 91:

"Artículo 91. Los interesados directamente en situaciones reales y concretas que planteen consultas sobre la aplicación que a las mismas deba hacerse de las disposiciones fiscales, tendrán derecho a que las autoridades que al efecto señale el reglamento respectivo, dicten resolución sobre tales consultas. Si no se plantean situaciones reales y concretas las autoridades se abstendrán de resolver consultas relativas a la interpretación general, abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales."

Por su parte, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diecinueve de enero de mil novecientos sesenta y siete, en su capítulo V reguló la competencia de las Salas de ese tribunal y, en cuanto al juicio de lesividad, amplió la posibilidad de promoverlo a las autoridades administrativas, al establecer en sus artículos 22 y 23 lo siguiente:

"Artículo 22. Las Salas del tribunal conocerán de los juicios que se inicien en contra de las

resoluciones definitivas que se indican a continuación:

"I. Las dictadas por autoridades fiscales federales, del Distrito Federal o de los organismos fiscales autónomos, en que se determina la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

"II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal, indebidamente percibidos por el Estado.

"III. Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

"IV. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales o del Distrito Federal.

"V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes, con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

"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 superior al que consigne la resolución impugnada, o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional, o de la de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado, o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

"VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicio Sociales de los Trabajadores del Estado.

"VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias del Poder Ejecutivo Federal.

"VIII. Las que constituyan responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal, por actos que no sean delictuosos.

"Para los efectos del primer párrafo de este artículo las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado."

"Artículo 23. Las Salas del tribunal conocerán de los juicios que promuevan las autoridades para que sean nulificadas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias previstas en el artículo anterior como de la competencia del tribunal."

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de dos de febrero de mil novecientos setenta y ocho, conservó al proceso de lesividad y contempló una nueva organización para el tribunal, creando una Sala Superior y Salas Regionales con reglas para la distribución de los asuntos de conformidad con un criterio geográfico de acuerdo con la sede de la autoridad ordenadora de la resolución cuya nulidad se demandara, según se lee de sus artículos 23, 24 y 25:

"Artículo 23. Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación: ..."

"Artículo 24. Las Salas Regionales conocerán por razón de territorio, respecto de las resoluciones que dicten las autoridades ordenadoras con sede en su jurisdicción. ..."

"Artículo 25. Las Salas Regionales conocerán de los juicios que promuevan las autoridades para que sean nulificadas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias previstas en los artículos anteriores como de la competencia de las mismas.

"Por razón de territorio, en estos casos será competente la Sala Regional con jurisdicción en la sede de la autoridad que dictó la resolución que se pretenda nulificar."

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el primero de octubre de mil novecientos ochenta y dos continuó regulando el juicio de lesividad en términos similares al anterior, precisando que las resoluciones favorables al particular sólo podrían modificarse por el tribunal al prever en su artículo 36 que:

"Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

"Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución."

Asimismo, previó la generación de derechos para el particular respecto de las consultas que formulara a las autoridades administrativas y a las que les recayera resolución favorable, según se lee en su artículo 34:

"Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que las consultas se hayan referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello."

En su artículo 239, fracción III, introdujo las sentencias para efectos, que implica que declarada la nulidad de una resolución, la autoridad administradora debe cumplir con las especificaciones que le fije el tribunal, como se advierte de su lectura:

"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 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."

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis previó en sus artículos 11 y 31, lo siguiente:

"Artículo 11. El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones administrativas que se indican a continuación:

"...

"El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia."

"Artículo 31. Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante, excepto en los siguientes casos:

"...

"Cuando la demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad."

Con motivo de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de dos mil, el Tribunal cambia de denominación por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según se lee del artículo décimo primero fracción III de las disposiciones transitorias:

"Artículo décimo primero. En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo décimo de este decreto, se estará a lo siguiente:

"...

"III. Se reforma la denominación del Tribunal Fiscal de la Federación por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En consecuencia, se reforma la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación tanto en su título como en sus disposiciones, así como en todas aquellas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes fiscales y administrativas federales en las que se cite al Tribunal Fiscal de la Federación, para sustituir ese nombre por el de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa."

Con motivo de la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que entró en vigor el primero de enero de dos mil seis, quedó derogado el título VI del Código Fiscal de la Federación, que contemplaba el procedimiento contencioso administrativo, en términos del artículo segundo transitorio de esta ley, que dice:

"Segundo. A partir de la entrada en vigor de esta Ley se derogan el título VI del Código Fiscal de la Federación y los artículos que comprenden del 197 al 263 del citado ordenamiento legal, por lo que las leyes que remitan a esos preceptos se entenderán referidos a los correspondientes de esta Ley

Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo."

De la evolución de esta figura jurídica, puede señalarse que la acción de lesividad conforma un proceso administrativo especial en tanto que:

- Procede contra actos que sean favorables a un particular y que además produzcan una lesión a los intereses del Estado, de ahí que se denomine juicio de lesividad.
- Constituye un proceso que se ubica en el ámbito de lo contencioso administrativo.
- Se ejercita por la autoridad administrativa ante la imposibilidad de revocar sus propias determinaciones, pues una vez que la autoridad emite la resolución no puede desconocerla, por lo que sólo a través de esta acción pueden impugnarse actos administrativos irrevocables en sede administrativa.
- La resolución favorable al particular puede actualizarse, entre otros supuestos, al contestar la autoridad una consulta planteada sobre una situación real y concreta como se prevé en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.
- Las partes en el juicio son: a) la parte actora, que es la autoridad administrativa que pretende la anulación y b) la parte demandada, que es el particular que obtuvo la resolución favorable.
- Tiene como objetivo que se modifique, que se declare la nulidad de la resolución impugnada (lisa y llana) o para el efecto de que se emita una nueva o se reponga el procedimiento. En este punto cabe recordar que la nulidad para efectos nace con la creación del juicio, pues como se vio con antelación, el artículo 58 de la Ley de Justicia Fiscal de mil novecientos treinta y seis, preveía que cuando el tribunal declarara la nulidad de la resolución impugnada, tenía la obligación de indicar de manera concreta en qué sentido debería dictar la autoridad fiscal su nueva resolución. Esta modalidad se introduce en el juicio de lesividad, como se vio con antelación, con motivo de la reforma al Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el primero de octubre de mil novecientos ochenta y dos, al prever en su artículo 36 que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrían ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación; y en su artículo 239, fracción III, introdujo las sentencias para efectos.

Asimismo, conviene aquí puntualizar que aun cuando las fracciones II y III de los artículos 238 del Código Fiscal de la Federación y 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo aluden a la afectación de las defensas del particular, el 239 y el 52, al remitir a estas fracciones se refieren también a los demás casos, como puede leerse en lo conducente:

"Artículo 239. La sentencia definitiva podrá:

" ...

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

"Artículo 52. La sentencia definitiva podrá:

" ...

"IV. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III del artículo 51 de esta ley, el tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

"...

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

Por lo que las reglas que para las sentencias pronunciadas en el juicio contencioso administrativo promovido por un particular resultan válidamente aplicables al juicio de lesividad promovido por las autoridades administrativas.

- El juicio de lesividad, como todos los juicios contenciosos administrativos, ante la diversidad de materias que a través de él se ventilan, dependerá de cada caso particular, según las peculiaridades del asunto resuelto, si la actuación del tribunal se ajusta al modelo contencioso de anulación o contencioso de plena jurisdicción, lo que repercutirá en el pronunciamiento de la sentencia.
- En este sentido, si el juicio de lesividad constituye un juicio especial que se dirime en la vía contenciosa administrativa, los efectos de la nulidad que, en su caso, lleguen a decretarse, se rigen por los mencionados preceptos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación y 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En este punto, conviene señalar que desde la Ley de Justicia Fiscal de mil novecientos treinta y seis hasta la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente en la actualidad, el Tribunal Fiscal de la Federación en su origen y, ahora, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha tenido la facultad de reconocer la validez o declarar la nulidad de los actos cuya impugnación ha estado sujeta al juicio respectivo. La declaratoria de nulidad dentro del juicio contencioso administrativo tiene como finalidad salvaguardar la seguridad jurídica como valor fundamental del derecho de los particulares, pero también respecto de los actos del Estado, evitando que los que se encuentran investidos de ilegalidad produzcan sus efectos en el mundo jurídico.

La nulidad, entendida en un sentido amplio, es la consecuencia de una declaración jurisdiccional que priva de todo valor a los actos carentes de los requisitos de forma o fondo que marca la ley o que se han originado en un procedimiento viciado.

La ley contempla dos clases de nulidad: la absoluta que se ha calificado en la práctica jurisdiccional como lisa y llana que puede deberse a vicios de fondo, de forma o de procedimiento o, incluso, por falta de competencia, según sea la causa por la que el acto impugnado carezca de todo valor jurídico y por ello queda nulificado; y la nulidad para efectos en la que la autoridad administrativa, en algunos casos se encuentra obligada a revocar la resolución y a emitir otra en la que subsane las irregularidades formales o procesales que provocaron su nulidad.

La nulidad relativa ocurre normalmente en los casos en que la resolución impugnada se emitió al resolver un recurso administrativo. Si se violó el procedimiento la resolución debe anularse pero ello tendrá que ser para el efecto de que se subsane la irregularidad procesal y se emita una nueva. Igual ocurre cuando el motivo de la nulidad fue una deficiencia formal, por ejemplo la ausencia de

fundamentación y motivación provoca su nulidad, que carezca de todo valor jurídico, y la autoridad vinculada a emitir una decisión en el recurso administrativo deberá dictar una nueva resolución fundada y motivada, corrigiendo el defecto que tenía la resolución anterior y por el que se anuló.

Por lo que toca a la nulidad lisa y llana o absoluta, existe una coincidencia con la nulidad para efectos, a saber: la aniquilación total, la desaparición en el orden jurídico de la resolución o acto impugnado, independientemente de la causa específica que haya originado ese pronunciamiento.

Sin embargo también existen diferencias, según sea la causa de anulación. Si se consideró que la resolución o el acto impugnado debía nulificarse por provenir de un procedimiento viciado, por adolecer de vicios formales, o por carecer de competencia, en principio, pues puede existir algún otro impedimento que no derive de la sentencia, existirá la posibilidad de que se emita una nueva resolución que supere la deficiencia que originó la nulidad, como sería corregir el procedimiento, fundar y motivar la nueva resolución, o que la autoridad competente emita otra.

La diferencia con la nulidad para efectos es muy clara: en la nulidad absoluta o lisa y llana la resolución o acto quedan nulificados y la autoridad no está obligada a emitir una nueva resolución. Habrá ocasiones en que existan los impedimentos aludidos como que no exista autoridad competente, que no existan fundamentos y motivos que puedan sustentarla o que se hayan extinguido las facultades de la autoridad competente, no obstante que hubieran existido fundamentos y motivos. Solamente la nulidad absoluta o lisa y llana que se dicta estudiando el fondo del asunto, es la que impide dictar una nueva resolución, pues ya existirá cosa juzgada sobre el problema o problemas de fondo debatidos.

Pretender que una nulidad absoluta o lisa y llana originadas en vicios de forma o de procedimiento o de falta de competencia, ya decidieron definitivamente el debate y no es posible que se dicte una nueva resolución, es inaceptable, puesto que en estos casos no se juzgó sobre el fondo y ello significa que no puede existir cosa juzgada al respecto.

En congruencia con las anteriores ideas los artículos 239 del Código Fiscal de la Federación y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo determinan que las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declararán la nulidad o la nulidad para efectos de la resolución impugnada.

Así, a manera de ejemplos, se pueden mencionar los siguientes:

- a. La sentencia que determina la nulidad, analizando el fondo del asunto y determinando que el particular no es sujeto de la obligación que se le impone, impedirá que se pueda emitir nueva resolución porque como el tribunal ya ha decidido el derecho del particular, ya no habrá cuestión o punto jurídico alguno que la autoridad administrativa deba analizar de nueva cuenta conforme a las funciones que le son propias.
- b. El acto emitido por una autoridad incompetente no puede tener vida jurídica ni producir efectos, sin embargo, aunque no se esté en el caso en el que el tribunal deba ordenar el dictado de una nueva resolución precisando los lineamientos para su cumplimiento, ello no implica que la autoridad que sí es la competente no pueda emitir la determinación que corresponda.
- c. Ante una resolución carente de fundamentación y motivación el tribunal sólo debe declarar su nulidad por esa causa, sin declarar ningún efecto pues esa decisión suprimirá todo valor jurídico de la resolución; pero ello no impide que la autoridad competente, si no existe algún otro impedimento legal, estará en aptitud de emitir otra resolución fundada y motivada.

De ahí que, cuando se actualice un motivo de ilegalidad que conduzca a la nulidad, absoluta o relativa, para determinar cuándo la sentencia obliga a la autoridad administrativa a dictar una nueva resolución y cuándo no tiene estos efectos, debe atenderse al origen de la resolución impugnada y determinar si nació con motivo de un procedimiento de pronunciamiento forzoso o en el ejercicio de una facultad de la autoridad, y determinar si la resolución es de mera anulación o deberán precisarse los términos en que se acatará el fallo de nulidad.

Debe también puntualizarse que la resolución favorable al particular con motivo de la respuesta otorgada a la consulta que formulen a las autoridades fiscales sobre situaciones reales y concretas vinculan a éstas a respetarla.

Así lo sostuvo la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en la tesis 2a. CV/98, que este tribunal hace suyo y que dice:

"CONSULTA FISCAL. LA RESOLUCIÓN FAVORABLE DE LA AUTORIDAD VINCULA A ÉSTA. Si conforme a lo establecido en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el administrado formula a la autoridad fiscal competente, en forma individual, una consulta sobre determinados aspectos imperantes en su realidad fiscal presente, no futura y probable y, paralelamente, la autoridad da respuesta a esa consulta, contestación que por razones de congruencia, debe referirse a la situación del solicitante en el momento en que éste realizó la petición y que de ser favorable al particular, vincula a la autoridad." (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, agosto de 1998, tesis 2a. CV/98, página 502).

Las resoluciones favorables al particular, como todo acto administrativo, gozan de la presunción de legalidad conforme al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

"Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho."

De acuerdo con ese precepto, el principio de presunción de legalidad atribuido en general a los actos administrativos y, en especial a los tributarios, lleva a entender que las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales se pronunciaron de acuerdo con los requisitos legales, salvo prueba en contrario ante los tribunales administrativos o las autoridades correspondientes, y se apoya en que el orden jurídico fija a la autoridad administrativa un procedimiento a seguir antes de emitir sus resoluciones, reuniendo todos los elementos para la correcta aplicación de las disposiciones fiscales a los contribuyentes colocados dentro de sus supuestos normativos, con independencia del sentido de la resolución, que puede ser favorable al fisco o al particular.

Partiendo de la base de que todas las resoluciones fiscales se presumen legalmente válidas, es lógico considerar que para su anulación o modificación, la parte inconforme debe combatirlas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante la autoridad que fijan las leyes.

Por igualdad de razón, si una resolución administrativa concede derechos a los particulares, y conforme al artículo 68 del Código Fiscal Federal dicha resolución goza de la presunción de legalidad, las autoridades fiscales no pueden modificarla o revocarla por sí y ante sí, sino que deben controvertir su validez ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Es aplicable al respecto, la tesis XXII/2002 sustentada por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que este Tribunal Pleno comparte y que aparece publicada con el rubro y texto siguientes:

"RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA. La resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular, a que se refiere el citado precepto, consiste en el acto de autoridad que se emite de manera concreta y particular, y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo alguno se den o se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos. Además, la mayoría de las veces, dicha determinación obedece a una consulta jurídica sobre una situación real, concreta y presente, que realiza el particular a la autoridad fiscal, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, pues aquélla goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe someter su validez al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo dispuesto en el precepto en cita." (Novena Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, abril de 2002, tesis 1a. XXII/2002, página 470).

De lo anteriormente señalado se desprende que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando prevé la posibilidad de instaurar el juicio contencioso administrativo en contra de una resolución favorable a un particular ésta sólo podrá modificarse o anularse previa declaración que se haga en un juicio contencioso administrativo (de lesividad) tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que, en acatamiento a la garantía de legalidad y por consiguiente de seguridad jurídica, deberá fundar y motivar la causa legal del procedimiento.

El respeto a tal garantía se obtiene porque para la promoción, trámite y resolución del juicio de lesividad, es aplicable la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual en sus artículos 1o. y 2o., establece que:

"Artículo 1o. Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta ley.

"Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

"Asimismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso."

"Artículo 2o. El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

"...

"Las autoridades de la administración pública federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley."

El plazo que se otorga a las autoridades para promover el juicio de lesividad, es el de cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, pues en este caso, pueden demandar la modificación o nulidad en cualquier época, sin exceder de los cinco años del último efecto, de acuerdo con el artículo 13 de la misma ley que en su fracción III, dispone:

"Artículo 13. La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los plazos que a continuación se indican:

" ...

"III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda."

No sobra decir que el plazo de cinco años para que las autoridades promuevan el juicio de lesividad respeta el principio de igualdad procesal en relación con los particulares, según lo determinó la Segunda Sala, al resolver el amparo en revisión 873/2000, promovido por Arbomex, Sociedad Anónima de Capital Variable, aprobado el diecisiete de abril de dos mil uno, emitiendo al efecto la tesis XLVIII/2001, que este Tribunal Pleno hace suya y reza:

"JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (JUICIO DE LESIVIDAD). LOS TÉRMINOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA PROMOVERLO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL. Cuando la autoridad hacendaria se percata de que una resolución fiscal dictada en favor de un contribuyente es, a su parecer, indebida y lesiva para el fisco, no puede revocarla válidamente por sí y ante sí, ni tampoco puede hacer gestión directa ante el particular para exigirle el reembolso que resulte, sino que para ello debe promover el juicio contencioso administrativo de anulación o lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Ahora bien, el hecho de que el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación otorgue a la autoridad fiscal un término de cinco años para promover el referido juicio y al particular sólo le conceda el término de cuarenta y cinco días, no viola el principio de igualdad procesal. Ello es así, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, por ejemplo, que al actor se le permitiera enjuiciar, probar o alegar y al demandado no, o viceversa; pero dicho principio no puede considerarse transgredido porque no se tenga exactamente el mismo término para ejercitar un derecho, pues no se pretende una igualdad numérica sino una razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa; además, la circunstancia de que se otorgue a la autoridad un término más amplio para promover el juicio de nulidad, en contra de una resolución favorable al particular, se justifica en atención al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, y porque aquélla defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales. Debe agregarse que la igualdad procesal en el juicio contencioso administrativo se corrobora con el texto de los artículos 212, 213, 214, 230 y 235 del Código Fiscal de la Federación, ya que de su contenido se infiere la posibilidad que tiene el particular de conocer la demanda instaurada en su contra, las pruebas aportadas por la autoridad actora, así como la oportunidad de contestar la demanda e impugnar dichas pruebas. Finalmente cabe señalar que si se aceptara que las autoridades hacendarias sólo tuvieran cuarenta y cinco días

para promover la demanda de nulidad, vencido este término la resolución quedaría firme por consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptorio de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal." (Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIII, mayo de 2001, tesis 2a. XLVIII/2001, página 456).

De lo anteriormente señalado, es de concluirse que la promoción, trámite, resolución y efectos de la sentencia del juicio de lesividad respetan las garantías de legalidad y por consiguiente de seguridad jurídica, consagradas en el artículo 16 de la Constitución, porque cuando la autoridad considere que se emitió una resolución lesiva a los intereses públicos, debe promover dicho juicio, cumpliendo con todos los requisitos de procedibilidad de la demanda para el juicio contencioso administrativo previstos en los artículos 14 y 15 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; y el contribuyente, que en el caso tiene el carácter de demandado, conforme a los artículos 20 y 21 del mismo ordenamiento, podrá conocer de la demanda, oponer las excepciones y defensas que estime pertinentes, ofrecer pruebas y hacer valer los medios de impugnación que establece dicho cuerpo normativo. Además, para resolver la litis planteada, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en acatamiento a los artículos 49 y 50 de la misma ley, debe analizar los conceptos de impugnación planteados por la autoridad, así como los argumentos defensivos del particular demandado; y, con base en ese estudio, así como de las pruebas aportadas por las partes, determinar si procede declarar la validez o la nulidad de la resolución favorable impugnada.

Lo anterior hace evidente que el juicio de lesividad constituye un proceso jurisdiccional al que le resultan aplicables las disposiciones que contiene la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para la promoción, trámite y resolución del juicio contencioso administrativo, donde la autoridad administrativa, en su carácter de actora, acude ante el órgano jurisdiccional sin una situación preeminente, sin imperio y combatiendo una resolución favorable al particular, la cual estima lesiva a los intereses públicos, pero que no puede revocar motu proprio, porque la resolución que impugna goza del principio de presunción de legalidad; por lo que, si pretende su nulidad, debe sustanciar dicho juicio donde se observarán las formalidades del procedimiento.

Lo anterior pone de manifiesto que el gobernado no será víctima del abuso de la autoridad para anular la resolución favorable, pues será dentro de un juicio en el que exista igualdad procesal donde se resolverá sobre la validez o nulidad de dicha resolución.

De ahí que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de seguridad jurídica, pues este precepto solamente establece la facultad de las autoridades fiscales de promover el juicio contencioso administrativo en contra de una resolución favorable a un particular, respecto de cuya validez o nulidad debe pronunciarse el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por tanto, las causas y conceptos que abarque la modificación de la respuesta a la consulta fiscal quedan sujetos al resultado de ese procedimiento, y las sentencias dictadas en él se regirán por los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que quedaron transcritos con antelación.

Las disposiciones citadas, en términos generales, resultan aplicables a toda clase de juicios contenciosos administrativos, incluyendo los de lesividad promovidos por la autoridad en contra de una resolución administrativa favorable al particular, en la inteligencia de que las causas de nulidad y efectos, dependerán de las circunstancias que las originen.

Por otro lado, el que por la naturaleza de las resoluciones favorables al particular, un gran número de las causas de ilegalidad provengan de la incompetencia de las autoridades emisoras (fracción I del artículo 51); o bien, porque los hechos que motivaron la resolución administrativa favorable al

particular no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, porque dicha resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o la autoridad dejó de aplicar las debidas (artículo 51, fracción IV), ello no imposibilita que se actualicen los diversos supuestos de ilegalidad; por lo tanto, las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en esa clase de juicios pueden dar lugar, tanto a la declaración de nulidad lisa y llana, como a la nulidad para determinados efectos, dependiendo de las particularidades del caso.

Lo anterior, debido a que las sentencias de ese tribunal no son exclusivamente de naturaleza declarativa, pues si bien en relación con ciertos actos, efectivamente son de mera anulación, en otros son de plena jurisdicción, ya que como se vio al analizar su evolución el tribunal goza de facultades no sólo para anular las resoluciones impugnadas cuando esto sea procedente, sino también para determinar, en ciertos casos, la forma de reparación de la violación cometida por la autoridad administrativa, con la finalidad de preservar la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y evitar con ello la promoción interminable de juicios de nulidad respecto de una misma materia.

Así lo determinó este Tribunal Pleno en las tesis de jurisprudencia que a continuación se transcriben:

"SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, OTORGA AL TRIBUNAL FISCAL PARA DICTARLAS, PRESERVA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Lo dispuesto en la fracción III, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación puede emitir una sentencia de nulidad para efectos, es decir, indicándole a la autoridad administrativa los lineamientos que debe seguir, resulta, en términos generales, congruente con la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente ese tribunal, que se matiza, en relación con ciertos actos, como de mera anulación y, en cuanto a otros, de plena jurisdicción, por lo cual debe contar con facultades no sólo para anular las resoluciones definitivas impugnadas, cuando esto sea procedente, sino también para determinar, en ciertos casos, la forma de reparación de la violación cometida por la autoridad administrativa. Además, se identifica que esa disposición legal tiene como propósito fundamental preservar la seguridad jurídica que garantiza el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, brindando certeza a los fallos dictados en ese procedimiento contencioso al informar a la autoridad, cuando tenga que emitir un acto en sustitución del impugnado, el sentido en que debe respetar los derechos del demandante, lo que también evita la promoción interminable de juicios de nulidad respecto de una misma materia pues, estando vinculada la autoridad a proceder en determinada forma, no podrá seguir otro camino que le lleve a una nueva violación a los derechos del gobernado." (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, septiembre de 1998, tesis P./J. 44/98, página 52).

"SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El sentido de lo dispuesto en el último párrafo de la fracción III, del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a que el Tribunal Fiscal de la Federación debe emitir una sentencia de nulidad para efectos cuando se actualice la causal prevista en la fracción II, del artículo 238 del mismo ordenamiento legal, referente a la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada, se desentraña relacionándolo armónicamente con el párrafo primero de esa misma fracción, dado que así se distingue la regla de que la sentencia puede declarar la nulidad de la resolución para determinados

efectos y una excepción, cuando la resolución involucra las facultades discrecionales de la autoridad administrativa. Reconocida esa distinción en la hipótesis en que la resolución carece de fundamentación y motivación (artículo 238, fracción II), y la variada competencia que la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación otorga al mismo tribunal, descuella, que para poder determinar cuándo la sentencia de nulidad debe obligar a la autoridad administrativa a dictar una nueva resolución, y cuándo no debe tener tales efectos, es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional. Cuando la resolución se dictó como culminación de un procedimiento o en relación con una petición, donde el orden jurídico exige de la autoridad un pronunciamiento, la reparación de la violación detectada no se colma con la simple declaración de nulidad, sino que es preciso que se obligue a la autoridad a dictar otra, para no dejar incierta la situación jurídica del administrado, en el sentido que sea, pero fundada y motivada. Consideración y conclusión diversa amerita el supuesto en que la resolución nace del ejercicio de una facultad discrecional de la autoridad, en la que opera la excepción señalada, dado que el tribunal, al declarar la nulidad de la resolución, no puede obligar a la autoridad administrativa a que dicte nueva resolución, porque equivaldría a que se sustituyera a la autoridad administrativa en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes, independientemente de que también perjudicaría al administrado actor en vez de beneficiarlo, ya que al darle ese efecto a la nulidad, se estaría obligando a la autoridad a actuar, cuando ésta, podría no encontrar elementos para fundar y motivar una nueva resolución, debiendo abstenerse de emitirla. Por la misma causa, la sentencia que declara nula una resolución infundada e inmotivada, emitida en ejercicio de facultades discrecionales, no puede impedir que la autoridad administrativa pronuncie una nueva resolución, en virtud de que con tal efecto le estaría coartando su poder de decisión, sin haber examinado el fondo de la controversia. Las conclusiones alcanzadas responden a la lógica que rige la naturaleza jurídica del nacimiento y trámite de cada tipo de resoluciones, según la distinción que tuvo en cuenta la disposición en estudio, de tal modo que en ninguna de las dos hipótesis viola la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 constitucional, ya que si bien este dispositivo fundamental no establece la posibilidad de que ante la anulación de una resolución administrativa por falta de fundamentación y motivación, se obligue a la autoridad que la emitió, a que reitere el acto de molestia, es inconcuso que cuando dicha autoridad, en virtud de las leyes que rigen su competencia, o con motivo de una instancia o recurso del demandante, debe pronunciarse al respecto, la sentencia anulatoria de su acto infundado e inmotivado que la obligue a dictar otra resolución y hasta a indicarle los términos en que debe hacerlo, como establece la regla general de la disposición examinada, además de que tiene por objeto acatar el derecho de petición que garantiza el artículo 8o. constitucional, viene a colmar la pretensión del particular, pues le asegura una resolución depurada conforme a derecho." (Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, septiembre de 1998, tesis P./J. 45/98, página 5).

En la segunda de esas tesis de jurisprudencia se determinó expresamente que el hecho de señalar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa los efectos a imprimirse en la sentencia de nulidad, no infringe la garantía de legalidad y seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución, tratándose de resoluciones que tengan como origen una petición, recurso o instancia, pues éstas no pueden quedar sin resolver.

Conforme a las citadas jurisprudencias, para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos, es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada, a fin de establecer si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, donde el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada y ésta no se colma con la simple declaración de nulidad, sino requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado; o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional, donde el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación que le otorgan las leyes de las

circunstancias y oportunidad para actuar.

De ahí que para determinar el sentido y alcance de la sentencia dictada en un juicio contencioso administrativo, y en el caso específico de lesividad, a efecto de preservar la garantía de seguridad jurídica y en particular la de legalidad, prevista en el artículo 16 de la Constitución, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe analizar la lógica que rige la naturaleza jurídica del nacimiento y trámite de la resolución impugnada.

Ahora bien, si el motivo de nulidad es la hipótesis prevista en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es decir, porque los hechos que motivaron la resolución administrativa favorable al particular no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si dicha resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, es jurídicamente posible que la sentencia no solamente declare la nulidad lisa y llana de esa resolución o sea que se invalide totalmente la resolución impugnada, sino para determinados efectos, pues como se dijo con anterioridad, el respeto a la garantía de seguridad jurídica impone a la autoridad una obligación de índole activa, y en la generalidad de los casos, para cumplir con esa garantía debe realizar actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación generada al particular sea jurídicamente válida.

De esa manera, cuando un gobernado somete una consulta a la autoridad, pidiéndole la confirmación de un criterio, a fin de salvaguardar las garantías de seguridad jurídica y de legalidad, la autoridad está obligada a emitir una respuesta; y si, como consecuencia del juicio de lesividad, con fundamento en el artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se declara la nulidad de la respuesta primigenia, para no dejar incierta la situación jurídica del administrado en relación con la consulta formulada, es perfectamente válido que se obligue a la autoridad consultada a emitir una nueva respuesta, en términos del artículo 52, fracción III, del mismo ordenamiento, pero salvando la circunstancia que motivó la declaración de nulidad.

De todo lo anterior se desprende que si bien es cierto que el primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación no especifica las causas y efectos jurídicos de la declaratoria de nulidad de una resolución favorable al particular; tales cuestiones se dilucidan aplicando las disposiciones que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que permiten determinar las causas de nulidad, el trámite que debe seguirse en el juicio de lesividad (como del resto de los juicios contencioso administrativos), así como los alcances de la sentencia que llegue a dictarse; disposiciones perfectamente aplicables en caso de que se declare la nulidad de una resolución individual favorable al particular, como la obtenida en respuesta a una consulta fiscal que se formule a la autoridad hacendaria.

En esa virtud, es de concluirse que las sentencias dictadas en los juicios de lesividad también se rigen por los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, los cuales establecen las causas y efectos de la declaración de nulidad, atendiendo al origen de las resoluciones impugnadas; por lo cual, se estima que el primer párrafo del artículo 36 del mismo ordenamiento no deja al arbitrio de la autoridad los motivos y alcances de la nulidad declarada, pues los conceptos que abarque dicha declaración están supeditados, como en los demás juicios contencioso administrativos, a las prestaciones demandadas por la autoridad actora, así como las excepciones que haya opuesto el particular demandado, esto es, a la manera en que se haya fijado la litis del juicio; y en cuanto a los efectos de la declaración de nulidad, también dependerán de la causa que la origine.

Asimismo, la declaración de nulidad de una resolución favorable al particular únicamente abarca el

motivo que la originó, y en el caso de que le sea parcialmente desfavorable, sus efectos sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda; en términos del artículo 13, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que establece literalmente:

"Artículo 13. La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los plazos que a continuación se indican:

"...

"III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda."

Con esa salvedad, el cumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado que deje de gozar de la ventaja adquirida por esa resolución, debe regirse por la situación específica en que se encuentre frente a las autoridades fiscales.

OCTAVO. Por lo expuesto en los considerandos anteriores, el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, es el sustentado por este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se redacta en los siguientes términos:

JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN ESPECIFICAR LAS CAUSAS Y EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.-El citado precepto que establece la facultad de las autoridades fiscales para promover juicio a fin de modificar una resolución de carácter individual favorable al particular y la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolverlo, sin precisar las causas y las consecuencias jurídicas de la sentencia que declara total o parcialmente la nulidad de esa resolución, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues este juicio se ubica en el ámbito de lo contencioso administrativo, proceso que desde su creación tuvo como fin salvaguardar la seguridad jurídica como valor fundamental del derecho de los particulares, pero también respecto de los actos del Estado, evitando que los que se encuentran investidos de ilegalidad produzcan sus efectos en el mundo jurídico, facultando al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para reconocer la validez o declarar la nulidad de los actos cuya impugnación ha estado sujeta al juicio respectivo, de tal suerte que la acción de nulidad en sede contenciosa administrativa puede ejercitarse por el particular que estima que se han lesionado sus derechos o por la autoridad administrativa, cuando estime que la resolución que reconozca derechos al particular lesionan los del Estado. En este caso, el juicio de lesividad constituye un juicio contencioso administrativo regido por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que en sus artículos 51 y 52 establece las causas de ilegalidad y los alcances de la sentencia que llegue a dictarse, por lo que el aspecto relativo a las consecuencias de la sentencia de nulidad decretada en un juicio de lesividad se rige por esas normas y que ésta sea absoluta o para determinados efectos, atiende, como en todos los juicios contenciosos, a los vicios propios del acto impugnado y a la especial y diversa jurisdicción de que está dotada la autoridad administrativa; esto es, si la resolución impugnada nació con motivo de un procedimiento de pronunciamiento forzoso o en el ejercicio de una facultad discrecional de una autoridad.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.-Sí existe la contradicción de tesis denunciada entre los criterios sustentados por la Primera y Segunda Salas de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SEGUNDO.-Se declara que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por este Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el último considerando de esta resolución.

Notifíquese; cúmplase y, en su oportunidad, archívese este expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros: Aguirre Anguiano, Luna Ramos, Franco González Salas, Góngora Pimentel, Gudiño Pelayo, Azuela Güitrón, Valls Hernández, Sánchez Cordero, Silva Meza y presidente Ortiz Mayagoitia. Previo aviso, no asistió el Ministro Cossío Díaz.

Fue ponente el Ministro Mariano Azuela Güitrón.

