

IMPUGNACIÓN DE RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES. EFECTOS TEMPORALES DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Por: Mtro. Hugo Armando Tenorio Hinojosa¹

SUMARIO: I. Introducción. II. Definición de Resoluciones Misceláneas Fiscales. III. Antecedentes y marco jurídico en México. IV. Impugnación de reglas de carácter general. V. Efectividad de la impugnación. VI. Sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. VII. Nulidad de las Reglas, alcance del fallo. VIII. Ejecución de sentencias favorables, efecto temporal. IX. Conclusiones. X Fuentes de información.

RESUMEN: Las Resoluciones Misceláneas Fiscales año con año cobran mayor importancia en el ámbito jurídico y empresarial de México, pues las leyes que rigen sobre contribuciones que al efecto deban cubrirse por los gobernados, hacen una remisión estricta al contenido de las diversas reglas de carácter general que erigen la miscelánea fiscal. Por ello, con el presente estudio se hace un estudio de los conceptos alrededor del tema de misceláneas fiscales desde el origen de las mismas, su naturaleza, hasta los efectos que se generan con el dictado de una sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues con ello se establece un panorama para los justiciables, a fin de concluir si se debe o no, impugnar las reglas de carácter general que integran las misceláneas fiscales así como sus respectivas modificaciones.

PALABRAS CLAVE: Resolución Miscelánea Fiscal. Reglas de Carácter General. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sentencias. Ley de Amparo. Servicio de Administración Tributaria. Código Fiscal de la Federación. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Principio de primacía de ley.

ABSTRACT: Miscellanies Tax Resolutions every year become more important in the legal and business fields of Mexico, for the laws that govern contributions to this effect be covered by the governed do a strict reference to the contents of the various general rules that erect the tax rules. Therefore, in this study, a study of the concepts around the theme of fiscal miscellaneous since their origin is made, its nature, to the effects that are generated by issuing a dictated by the Federal Court judgment of tax justice and Administration, as this is a scenario set for litigants in order to conclude whether or not to, challenge the general rules that comprise miscellanies tax and their amendments.

¹ Licenciado en Derecho, egresado del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey, Campus Monterrey Maestría de Derecho Fiscal, en la Universidad Regiomontana, en Monterrey, Nuevo León. Actualmente con el cargo de Secretario de Acuerdos en la Segunda Sala Regional Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El presente trabajo corresponde al extracto de la Tesina presentada para obtener el grado de Maestría en Derecho Fiscal.

KEYWORDS: Fiscal Resolution. General Rules. Federal Court of Fiscal and Administrative Justice. Sentences. Protection Act. Tax Administration Service. Fiscal Code of the Federation. Federal Administrative Procedure Act. Principle of primacy of law.

I. Introducción

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, órgano jurisdiccional de índole federal, encargado de dirimir las controversias suscitadas entre los gobernados y las diversas autoridades administrativas en nuestro país, se ha encargado de velar por las garantías y los derechos de los particulares, a efecto de no dejarlos en estado de indefensión ante posibles actos arbitrarios de la administración pública federal, circunstancia por la cual, la competencia material con la que contaba desde sus inicios, 27 de agosto de 1936, ha ido en incremento, ello se advertirá del contenido y de las diversas reformas que han regido el procedimiento contencioso federal, partiendo de la Ley de Justicia Fiscal a la hoy y vigente Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como la Ley Orgánica del propio Tribunal, máxime que originalmente, el Tribunal trataría cuestiones meramente fiscales; sin embargo, tal incremento implicó conocer de la materia administrativa en sus diversas ramas.

En este contexto, la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha tenido grandes avances, pues hasta el 31 de diciembre de 2005, el Código Fiscal de la Federación en su Título Sexto, contenía los dispositivos jurídicos en los cuales se regulaban los procedimientos que instruía el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo cual cambió el 1° de enero de 2006 con la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; así, dicha reforma llevó a un cambio muy particular, como lo es el artículo 2° de la citada ley, en el cual se implementó la procedencia del juicio contencioso administrativo respecto a la impugnación de acuerdos, decretos y acuerdos de carácter general que no son reglamentos expedidos por el Ejecutivo Federal, pues estos últimos son competencia exclusiva del Poder Judicial de la Federación.

De tal suerte, los actos o resoluciones meramente en materia fiscal, denotan la postura que toma la autoridad para regular algunas circunstancias previstas en la propia ley, siendo precisos que se trata de interpretaciones y normativas propias de las autoridades, y que en el caso en particular, como se aprecia del propio Código Fiscal de la Federación, artículo 33, fracción I, inciso g), se trata de actos que publicará la autoridad a fin de dar a conocer al particular elementos que faciliten el cumplimiento de obligaciones.

Por esta razón, debe observarse que dichas resoluciones de conformidad con la propia normatividad, se emiten con el fin de facilitar al contribuyente la aplicación de criterios; sin embargo, en ocasiones el contenido de las aludidas reglas de carácter general, implican cargas adicionales para el particular, que ni siquiera la ley establece, o bien, que la ley remite a su acatamiento de forma expresa; ya que el propio legislador faculta al ejecutivo, a través del Servicio de Administración Tributaria, para determinar ciertos alcances que se omitieron regular en la ley, o por las cuales el legislador omitió pronunciarse.

Bajo este orden de ideas, las Reglas de Carácter General, que en conjunto se localizan en las denominadas Misceláneas Fiscales, pueden contener cargas que van más allá de lo previsto en la ley, circunstancia ante la cual, es evidente que se causan perjuicios a los particulares implicando directamente la actualización de causales de ilegalidad de dichas resoluciones y en consecuencia, el mismo efecto tendrán los actos que se emitan con base en alguna de las reglas generales emitidas por la propia autoridad fiscal.

Por lo anterior, es evidente la importancia de realizar un breve, pero conciso estudio del tema, pues pese a la vigencia de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a partir del 1° de enero de 2006, la impugnación de dichas reglas generales no ha sido del todo tratada por los justiciables, de ahí que el presente estudio pretende aportar información que permita decidir el mejor momento de la impugnación de las reglas de carácter general, el efecto que ocasionaría la nulidad de una regla prevista en miscelánea, y las posibilidades del uso de dicha nulidad tratándose del uso de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales en forma posterior a la declaración de nulidad.

Por ello, luego del examen presentado, se contarán con los elementos para que las partes involucradas en un juicio de nulidad, por un lado, los justiciables, tengan mayores argumentos y decidan si la impugnación de las reglas de carácter general son su mejor opción, o les generará el mayor beneficio en el presente y en caso de posibles actos futuros; para las autoridades, el tener argumentos para una mejor argumentación al contestar la demanda y emitir sus resoluciones; e incluso para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en tanto que al día de hoy para las Salas Regionales, resulta novedoso el tema, formando un antecedente para la emisión de las sentencias sobre casos muy particulares.

II. Definición de Resoluciones Misceláneas Fiscales

Ante la gran tarea con la que carga el Derecho Fiscal, como es la de establecer los mecanismos y procedimientos para obtener los recursos económicos necesarios para el Estado, la importancia del mismo es esencial para todo un país, por lo que resulta necesario analizar el origen de las disposiciones que regulan los procedimientos para obtener dichos recursos, de ahí la trascendencia de analizar las fuentes del Derecho Fiscal. Se plantea esto, en virtud de que gran parte de la doctrina, señala a las Reglas de Carácter General como una fuente del Derecho; es decir, las coloca como una base determinante de obligaciones para crear incluso normas jurídicas.

En esta tesitura y en términos sencillos, el concepto de fuente indica que se trata de un “principio, fundamento u origen de algo”, en el mismo sentido Eduardo García Máynez indica que por fuente debemos entender los procesos de creación de las normas jurídicas;² de forma semejante, Francisco de la Garza sostiene que por fuente de Derecho se entienden las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho.³

² MÁYNEZ. Introducción al Estudio de Derecho, Porrúa, 57a edición, 2004. p 51

³ DE LA GARZA. Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, 28a, edición, 2008, p. 39

De conformidad con lo ya señalado, el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, establece un listado de las facultades de las autoridades fiscales a fin de dar un mejor cumplimiento, resaltado el hecho que deberá publicarse anualmente, las resoluciones dictadas por autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general que se encuentren agrupadas para facilitar su conocimiento a los contribuyentes y cuyos efectos se limiten a periodos inferiores a un año, sin generar obligaciones o cargas adicionales a las señaladas en las propias leyes fiscales; en este sentido, dichas resoluciones en el argot jurídico también se denominan como Misceláneas Fiscales.

En la doctrina mexicana, Refugio de Jesús Fernández Martínez conceptualiza a las Misceláneas Fiscales como el conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, general y obligatorio, que expide el Titular del órgano del Poder Ejecutivo, en uso de sus facultades propias, a fin de facilitar la interpretación, aplicación y exacta observancia de las leyes y de los reglamentos.⁴

De lo anterior, el autor no estima propiamente a estas resoluciones generales como una fuente de derecho, por el contrario, la coloca en igualdad que las denominadas circulares, pues estas también las define como disposiciones expedidas por superiores jerárquicos en la esfera administrativa donde se fijan instrucciones sobre funcionarios inferiores, cuya aplicación y acatamiento se da en un funcionamiento interno respecto a las disposiciones legales existentes; sin embargo, si bien se ha precisado que puede tenerse como punto similar, el que se trate de disposiciones emitidas por un superior jerárquico, debe hacerse la principal distinción; en el caso de las circulares, el acatamiento se hace internamente, esto es, las disposiciones son únicamente emitidas para los funcionarios de menor rango y no frente a los particulares; cuando en un sentido opuesto, el objeto principal de emitir resoluciones misceláneas es que se informe a los contribuyentes sobre el conocimiento de ciertas resoluciones tomadas por la autoridad respecto a la normatividad vigente.

Con el propósito de fijar una mejor postura, el Poder Judicial de la Federación ha establecido un criterio jurisprudencial,⁵ en el sentido de que una resolución miscelánea es expedida en uso de facultades que poseen las autoridades fiscales para reglamentar la aplicación de la ley en lo que haya sido reservado, constituyendo disposiciones que regulan figuras previstas en las diferentes leyes fiscales, a fin de que se hagan del conocimiento de los contribuyentes; en cambio las circulares, en términos del numeral 35 del Código Fiscal de la Federación, constituyen criterios que emiten los funcionarios fiscales, y que implican simples interpretaciones de las leyes fiscales en el funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria y que deben seguirse por las dependencias integrantes, pues se basa en un análisis de un determinado precepto.

⁴ FERNÁNDEZ. Derecho Fiscal. Universidad Autónoma de Nuevo León. Facultad de Contaduría Pública y Administración, 2a, edición, 2006, Reimpresión 2010, p. 28.

⁵ Registro 190587. Jurisprudencia V.2o. J/50. Rubro: "MISCELÁNEA FISCAL Y CIRCULARES QUE ESTABLECEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES, SUS DIFERENCIAS."

En la práctica, la propia autoridad ha señalado que dichas reglas de carácter general tienen el firme propósito de hacer cumplir el objeto previsto en todas y cada una de las leyes fiscales, así como permitir una forma de recaudación más ágil y pronta, en tanto que por un lado, la atribución que se delega a la autoridad fiscal, en el caso del Servicio de Administración Tributaria, no implica una facultad legislativa propiamente, sino que implica la emisión de reglas para permitir la recaudación a favor del fisco, es decir, la autoridad debe buscar que existan disposiciones concretas y sencillas para los contribuyentes a fin de establecer los puntos más efectivos y no convertir el cumplimiento de obligaciones fiscales en un obstáculo.

El Servicio de Administración Tributaria, ha sido el principal interesado en el uso y cumplimiento de las Resoluciones Misceláneas Fiscales, pues a través de estas disposiciones, en los últimos ejercicios fiscales ha buscado optimizar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, pero en el mismo sentido, ha propiciado que en ciertas circunstancias, ante lagunas o deficiencias del legislador en la normatividad fiscal vigente en determinados periodos, dichas reglas de carácter general se vuelvan una norma más a cumplir, implicando en diversas ocasiones, una extralimitación al objeto de dichas resoluciones. Por esa razón, los contribuyentes visualizan a las Misceláneas Fiscales, ya no un punto de auxilio en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino una norma más que debe cumplirse a la letra, pues en su contenido, la autoridad fiscal ha llegado al punto de sancionar el incumplimiento de ellas, volviéndose en todos los sentidos, ya no un auxilio en el cumplimiento de obligaciones, sino un instrumento o herramienta muy valiosa en el ámbito contencioso.

Se dice lo anterior, pues el propio Código Fiscal de la Federación prevé en el citado numeral 33, fracción I inciso g), que las Misceláneas Fiscales tienen el propósito de ser válidas durante periodos muy cortos o incluso en tanto no se dicte una regla modificatoria, siendo por regla general, de una vigencia por el ejercicio fiscal en que se emiten, volviéndose así disposiciones jurídicas que no podría importar mucho, pero atendiendo que las disposiciones fiscales aplicables a los casos particulares, deben ser las vigentes al momento en que se causen las circunstancias de hecho, las misceláneas fiscales juegan un papel muy importante, al haberse señalado que las autoridades en diversidad de ocasiones sobreponen una regla de carácter general, respecto a una disposición prevista en una ley o reglamento.

De ahí que el tema de las reglas de carácter general contenidas en las Misceláneas Fiscales, en nuestros días juega un papel muy importante, al ser instrumentos a los cuales recurre la autoridad en todo momento y que muchas veces, el contribuyente desconoce que puede ser un elemento muy valioso en su defensa ante posibles abusos por parte de la autoridad, máxime que el periodo de vigencia es sumamente trascendental en la materia, ya que la autoridad debe fundamentar sus actuaciones en la regla general vigente en el periodo vigente de la miscelánea. Así debe hacerse mención que desde sus inicios, las Misceláneas Fiscales no jugaron un papel tan trascendental como lo son hoy en día; por lo cual, conviene hacer una breve referencia de la evolución de estas disposiciones en nuestro país, a fin de visualizar el enfoque del tema que nos ocupa.

III. Antecedentes y Marco Jurídico en México

La autoridad y doctrina indican el efecto que tienen las Misceláneas Fiscales, así como el fundamento legal para que la propia autoridad pueda emitir las anualmente, pero ¿de dónde surgen dichas disposiciones de carácter general? Doctrinalmente, Horacio Uresti Robledo indica que en México resultaba difícil la aplicación de leyes y reglamentos, pues las autoridades fiscales expedían circulares, que como se ha dicho, implicaban una interpretación de dispositivos concretos, de ahí que en el año de 1972, previo a la creación de las administraciones fiscales regionales, existían las denominadas Direcciones de impuestos interiores, impuesto sobre ingresos mercantiles, impuesto sobre la renta y la de auditoría fiscal, y dada la gran cantidad de leyes impositivas existentes, las circulares emitidas superaban en número la posibilidad de codificarlas, pues cada una de las autoridades emitía una interpretación sobre los preceptos a aplicarse; en esa circunstancia, se generaba una gran dificultad e inseguridad en los contribuyentes, e incluso en los servidores públicos, pues eran diversas las interpretaciones, solucionando dicha situación con la expedición de resoluciones generales que con el tiempo fueron denominadas "Resolución Miscelánea Fiscal",⁶ de ahí que el propósito de dichas resoluciones era la de agrupar los criterios de las circulares y determinar cuáles se seguirían por las autoridades.

El 10 de marzo de 1980,⁷ se publicó la Primer Resolución de Miscelánea Fiscal firmada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 27 de marzo del mismo año, con el propósito de integrar en un solo instrumento todos los acuerdos, circulares, oficios y resoluciones de carácter general que emitiera la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que resultaran aplicables a todos los contribuyentes, para facilitar su localización y evitar la confusión de los sujetos que integraban las relaciones tributarias.

En este mismo sentido, conviene establecer que jerárquicamente, las Misceláneas Fiscales al constituirse como un grupo de disposiciones que son acatadas por los contribuyentes como por la propia autoridad fiscal en el ámbito de sus facultades, deben obedecer al principio de primacía de ley, el cual implica que existen ordenamientos legales que justifican su aplicación en forma previa al acatamiento o aplicación directa, esto es, que antes de acudir al texto de una regla de carácter general, deberá observarse otra disposición emitida por el poder legislativo; en este sentido, constitucionalmente hablando, el principio de referencia tiene sustento en el artículo 133, ya que se busca establecer una pauta sobre la aplicación que se seguirá, siendo la Constitución, los tratados internacionales celebrados y las leyes federales, las que tendrán preferencia sobre cualquier otra disposición de carácter general.

No debe pasar desapercibido y como ya se ha planteado, en nuestro sistema jurídico toda actuación de las autoridades administrativas, debe tener sustento en la propia Constitución

⁶ URESTI. Los Impuestos en México: Régimen jurídico. Tax Editores, 2006, pp. 109 - 110

⁷ Diputado Juan Carlos Pérez Góngora. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXX años de la Ley de Justicia Fiscal, Tomo II, p. 161.

Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que el sustento de las reglas de carácter general, es esencial lo previsto en el numeral 89, fracción I de la misma, el cual establece las facultades y obligaciones del representante del Ejecutivo Federal, del cual se desprende, el proveer en la esfera administrativa su exacta observancia, que en el caso correspondería a las leyes fiscales; sin embargo, las reglas de carácter general de las Resoluciones Misceláneas Fiscales, si bien son disposiciones que se emiten con las características descritas en el precepto constitucional citado con antelación, las mismas no son emitidas por el Presidente de la República, implicando lineamientos mediante los cuales se dan a conocer a los contribuyentes el cómo y de qué forma se realizará la aplicación de las disposiciones Fiscales,⁸ pues aquellas reglas que se emitan por el propio Ejecutivo Federal serán consideradas con el nombre correspondiente de reglamentos.

En esta tesitura y como se ha venido estableciendo, las Misceláneas Fiscales encuentran en forma previa a su aplicación, a la Constitución, la ley y como se indicó en el párrafo anterior, a los reglamentos, pues dichas disposiciones también regulan la conducta de los gobernados, las cuales se encuentran subordinados a lo que se plasme en la ley, cumpliendo con el propósito de aclarar y complementar la ley, en el sentido de su aplicación o aquellos procedimientos que deban realizarse.

Retomando el análisis directo de preceptos constitucionales que regulan las misceláneas fiscales y su distinción respecto a las diversas fuentes de derecho, resulta aplicable lo previsto en el artículo 92 de nuestra Carta Magna, el cual establece que los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente deben llevar la firma del Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo para que se consideren válidos y con fuerza legal; sin embargo, tratándose de Resoluciones Misceláneas, se trata de ordenamientos que al iniciar su publicación o distribución a los contribuyentes, se encontraban firmadas por el Ejecutivo Federal, a través del Secretario de Hacienda y Crédito Público, posteriormente, a partir del segundo año de la emisión, siempre aparecía firmada por uno de los Subsecretarios, en supuesta ausencia del Secretario de Hacienda y Crédito Público; sin embargo, el hecho de que las Resoluciones Misceláneas fuesen firmadas por un funcionario público no establecido propiamente como un representante del ejecutivo federal, tuvo diversas inconformidades, pues no se daba certeza o razón por la cual la autoridad competente para ello no firma las resoluciones, sino que se procedía a través de un funcionario en suplencia por ausencia, motivo por el cual en la legislación que rige hoy en día, se prevé que la Resolución Miscelánea Fiscal será emitida por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, atendiendo lo previsto en el artículo tercero transitorio de las reformas establecidas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como el diverso 14 fracción III, pues si bien es cierto que se indica que son facultades del Presidente del Servicio de Administración Tributaria, también

⁸ Registro 180485. Tesis P. LV/2004. Rubro: "RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL."

lo es que las facultades ahí previstas tienen relación estrecha, pues debe entenderse que las facultades del antes Presidente, corresponden al ahora denominado Jefe del Servicio de Administración Tributaria. En este sentido, conviene señalar que la emisión de una Resolución Miscelánea es una facultad reglada con el propósito de realizar actos de naturaleza legislativa, que como se ha dicho, se encuentra sustentada en el artículo 33, fracción I, inciso g), facultad que a su vez deriva de una ley emitida por el Congreso de la Unión, por un mandato legislativo, la cual se encuentra en la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Así, en la actualidad, la expedición de las Resoluciones Misceláneas Fiscales, es una facultad exclusiva de la autoridad fiscal, toda vez que en términos del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Servicio de Administración Tributaria y por último, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 3, fracciones III y XX se trata de facultades exclusivas del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, la cual no puede ser delegada a otra autoridad fiscal para expedir las Resoluciones Misceláneas, pues en ningún ordenamiento existe la posibilidad de que algún otro funcionario o autoridad las pueda emitir. Lo anterior se debe a la importancia y trascendencia adquirida desde los inicios de sus publicaciones, pues se trataba de compilaciones de criterios emitidos por los funcionarios integrantes en las diversas regiones de México, a fin de establecer y dotar de seguridad a los contribuyentes, ya que esto implica la certeza que se les da a los contribuyentes para que conozcan sobre los criterios que las autoridades seguirán respecto a las diversas obligaciones fiscales que deban cumplirse, incluso que no existe duda alguna sobre la competencia que tiene la autoridad para la emisión de las mismas, por el contrario, hoy en día las Resoluciones Misceláneas Fiscales se han convertido en instrumentos jurídicos sumamente trascendentales, en el sentido de que la propia legislación remite a su contenido a fin de dotar a los particulares de la mejor opción para cumplir sus obligaciones.

IV. Impugnación de Reglas de Carácter General

Como se ha venido manifestando, la naturaleza de las reglas misceláneas o de carácter general, resultan actuaciones de la autoridad administrativa, emitidas primordialmente por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, que en diversas ocasiones parecen vulnerar la esfera jurídica del particular, al regular elementos propios de las contribuciones, de ahí que a fin de no dejar en estado de indefensión al particular, existen medios de defensa que pueden hacerse valer en contra de las mismas, ante un órgano jurisdiccional facultado para ello.

En este sentido debe observarse que es ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que habrá de formularse el escrito de demanda correspondiente, a fin de que el mismo imparta justicia en términos del diverso numeral 17 constitucional, y dirima las controversias que lleguen a suscitarse entre el particular y la autoridad, atendiendo a que las resoluciones no caigan en ilegalidades manifiestas. En este contexto, resulta conveniente precisar que originalmente solo las resoluciones consistentes en actos concretos de aplicación, eran materia de impugnación ante el Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, fue clara en señalar las facultades que tenía el Tribunal, en tanto que la nulidad que se pronunciaría únicamente respecto a una resolución en particular.⁹

Lo mismo sucedió en forma posterior dado que la citada Ley de Justicia Fiscal, cuya vigencia únicamente fue de dos años, se derogó con la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación en 1938, en el cual solo se consideraban impugnables las resoluciones administrativas o sus procedimientos, pues si bien con el Código aumentó la competencia del tribunal en ciertas materias de índole fiscal, tal como se indicaba en el numeral 160 del citado ordenamiento,¹⁰ también lo es que el pronunciamiento que al efecto realizara el Tribunal era sobre la legalidad o ilegalidad de la resolución indicada como impugnada conforme al numeral 202 del referido Código.¹¹

⁹ Ministro Juan Díaz Romero. Facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer de la legalidad de disposiciones generales. Perspectivas del Derecho Fiscal y Administrativo en América y Europa en la Primera Parte del Siglo XXI. Memorias del Tercer Congreso Nacional e Internacional de Magistrados, 2007, Tomo I.

¹⁰ Artículo 160. Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, conocerán de los juicios que se inicien:

I. Contra las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de sus dependencias o de cualquier organismo fiscal autónomo que, sin ulterior recurso administrativo, determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación.

II. Contra las resoluciones dictadas por autoridades dependientes del Poder Ejecutivo que constituyan contra funcionarios o empleados federales, responsabilidades administrativas en materia fiscal.

III. Contra los acuerdos que impongan definitivamente y sin ulterior recurso administrativo, sanciones por infracción a las leyes fiscales. Para los efectos de esta fracción, no se considerará como recurso administrativo la condonación a que se refiere el artículo 51.

IV. Contra cualquier resolución diversa de las anteriores, dictada en materia fiscal y que cause un agravio no reparable por algún recurso administrativo.

V. Contra el procedimiento administrativo de ejecución por quienes, habiendo sido afectados por él, afirman:

1º. Que el crédito que se exige se ha extinguido legalmente; o

2º. Que el monto del crédito es inferior al exigido; o

3º. Que son poseedores, a título de propietarios, de los bienes embargados o acreedores preferentes al Fisco, para ser pagados con el producto de los mismos. El tercero deberá antes de iniciar el juicio, formular su instancia ante la oficina ejecutora; o

4º. Que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley. En este último caso, la oposición no podrá hacerse valer sino contra la resolución que apruebe el remate; salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación.

VI. Contra la negativa de una autoridad competente para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente percibido; y

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

En estos casos, cuando con la nulidad deba tomar nacimiento un crédito fiscal, admitida la demanda, la Secretaría podrá ordenar que se practique un embargo precautorio, salvo que el interesado otorgue garantía en los términos de los artículos 188 y 191.

¹¹ Artículo 202. Serán causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo;

a) Incompetencia del funcionario o empleado que haya tramitado el procedimiento impugnado;

b) Omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado;

c) Violación de la ley aplicada o que debió aplicarse al emitir la decisión; y

d) Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracción a las leyes fiscales.

Fue hasta 1967 cuando por primera vez se amplió la jurisdicción de lo contencioso administrativo federal¹² en un catálogo amplio y que por primera vez se hacía referencia a las disposiciones de carácter general, aunque tan importante novedad se introdujo con cierto disimulo o timidez, pues en forma concreta, se indicaba que los juicios interpuestos resultarían improcedentes, si se intentaban contra ordenamientos que fijaran normas o instrucciones de carácter general y abstractos sin haber sido aplicados concretamente al promovente del juicio contencioso administrativo.¹³

En forma previa a la vigencia de la ahora Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esto es, antes de enero de 2006, diversas sentencias fueron emitidas en forma encontrada, pues se establecía en algunas que en efecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es competente para analizar en sus sentencias, ordenamientos administrativos inferiores a los reglamentos expedidos por el Presidente de la República, en esta tónica, se habla de cuestiones dictadas por el poder ejecutivo, que como se ha previsto encuadran las reglas contempladas en el artículo 33, fracción I, inciso g del Código Fiscal de la Federación. Aunado a ello, se señaló que el juicio de nulidad sería procedente con motivo de la aplicación de dichos ordenamientos en una resolución definitiva o en el

¹² Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación 19 de enero de 1967. 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 los 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 recibidos por la autoridad respectiva que debió ser retirado con grado superior a que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional, o de la Marina, según sea el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado, tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal solo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases 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 Servicios 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 responsabilidad contra funcionarios o empleados de la Federación o del Departamento del Distrito Federal, por actos que no sean delictuosos.

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

¹³ Código Fiscal de la Federación. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967. Artículo 190. Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal: (...) VI. Contra ordenamientos que dan normas o instrucciones de carácter general y abstracto sin haber sido aplicables concretamente al promovente; (...).

procedimiento que le hubiere; en un caso resuelto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹⁴ se tomaron en consideración el hecho que la actora hiciera referencia a la ilegalidad de la resolución miscelánea fiscal, sin embargo, en la sentencia definitiva emitida al respecto, se determinó que únicamente la resolución en que se fundó con dicha regla resultaba inválida. Lo anterior, atendiendo que una resolución miscelánea fiscal, al imponer carga a los particulares que no se encuentre prevista en ley, debía analizarse por el tribunal, sin ir más allá de un estudio de legalidad, ni llegar a una declaración sobre la propia miscelánea, pues solo se consideraba parte de la fundamentación del acto, aunado al hecho que no existía una disposición que previera dicha circunstancia.

Así, no fue sino hasta la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, particularmente en su artículo 2º, segundo párrafo, en relación al numeral 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que el juicio contencioso administrativo federal procedía contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diverso a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión al primer acto de aplicación.

En este sentido, es con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo con la que se dio la oportunidad a los particulares de acudir ante una autoridad jurisdiccional, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero ¿por qué el legislador implementó dichas acciones? Tal situación implica el acudir al proceso legislativo seguido en el H. Congreso de la Unión.¹⁵ En este procedimiento originado en la Cámara de Senadores el 18 de octubre de 2001, se planteaba que era necesaria la consolidación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues contaba con competencia en casi todos los actos y resoluciones administrativas expedidas por la Administración Pública Centralizada y Descentralizada, por lo que había que dotarlo de un procedimiento ágil, seguro y transparente.

De lo anterior, se propuso la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues el Título VI del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001 fue rebasado con la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; así, se planteó como punto general que los particulares pudieran acudir ante el tribunal e impugnar no solo los actos administrativos de carácter individual, sino también resoluciones administrativas de carácter general expedidas por las autoridades en ejercicio de sus facultades, siempre que fueran contrarias a la ley de la materia, fueran autoaplicativas, o bien, el contribuyente lo controvirtiera en unión del primer acto de aplicación, excluyendo el conocimiento de los reglamentos, pues ello era materia del Poder Judicial de la Federación.

¹⁴ Registro V-P-2aS-203. "REGLAS CONTENIDAS EN RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.- ES COMPETENTE ESTE TRIBUNAL PARA CONOCER SOBRE LA LEGALIDAD DE SU APLICACIÓN". Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Mayo de 2003.

¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Normatividad Federal e Internacional, Leyes Federales y del Distrito Federal. <http://www2.scjn.gob.mx/red/leyes/> consultado por última vez el 24 de marzo de 2012.

La propuesta fue turnada a las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público, de Justicia y de Estudios Legislativos, para el 11 de noviembre de 2003, propusieron simplemente aprobar la iniciativa pues con ello se mejoraría el procedimiento seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, garantizando la plena jurisdicción con la que se contaba en la instancia contenciosa administrativa federal; sin embargo, algunos de los Senadores en la misma fecha, se opusieron a la propuesta, lo cual conllevó a plantear diversas modificaciones a varios de los artículos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que en su momento fue turnada, para el caso en particular el artículo 2º fue uno de ellos; entre algunas de las propuestas más sobresalientes, se mencionó que dicho artículo a efecto de evitar remisiones de una ley a otra, es decir, simplificar el procedimiento, debía adecuarse con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; otra de las propuestas es que era válida la nueva competencia del tribunal, pero necesitaba limitarse a aquellos casos en que los decretos o acuerdos fueran emitidos por autoridades incompetentes o trastocaran el principio de reserva de ley, punto del que más se dolían los contribuyentes, y que fuera solo derivado del primer acto de aplicación del ordenamiento, precisando que todo su argumento tenía soporte en el reclamo de las personas que litigaban la materia, pues era el daño constante que causan las misceláneas fiscales, beneficiando directamente a los contribuyentes, incluso dicha propuesta también contempló que el particular que obtuviera la nulidad del acto o resolución de carácter general, no podría hacer valer en su favor beneficios o facilidades que se establecieran; las propuestas antes indicadas fueron remitidas a la Cámara de Diputados para su revisión, adoptando únicamente el hecho que para no existir antinomias o normas contradictorias que se modificara la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en su artículo 11 vigente en su momento, actualmente numeral 14; sin embargo, fuera de ello se optó por conservar los términos planteados desde la cámara de origen.

En este sentido, luego de revisar la exposición de motivos de dicha ley, la misma resulta un tanto breve, pues pese a ser un tema novedoso, no se refirió o se precisó respecto a la competencia que implicaría para el tribunal, dejando así diversas interrogantes pues solo señalaban la nueva competencia, pareciendo que se dejaba a la práctica del litigio, doctrina y los presentes que pudiere dictar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para resolver los juicios que en su momento llegaren a formularse ante el propio tribunal, e incluso en una forma comparativa a lo dispuesto por criterios del Poder Judicial de la Federación.¹⁶ De esta manera, pudiere parecer que la intención del legislador era innovar con una cuestión procesal¹⁷ y en caso de antinomias o lagunas procesales, el intérprete de la norma, que en el caso que nos ocupa dicho papel lo juega el promovente, la autoridad y el órgano jurisdiccional, se hiciera de los medios existentes para llegar a una mejor conclusión, y qué mejor similitud qué el juicio de amparo contra leyes.

¹⁶ Ministro Juan Díaz Romero. *Ídem*

¹⁷ Registro 180677. Tesis 2a./J. 110/2004. Rubro: "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA ÚNICAMENTE PUEDE ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LA REGLA GENERAL ADMINISTRATIVA QUE SE APLICÓ EN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNADA, CUANDO EL PLANTEAMIENTO RESPECTIVO SE HAGA VALER EN LA DEMANDA."

Debe resaltarse que la regla a seguirse es que los actos de la Administración Pública dentro de un Estado de derecho se encuentran obligados a actuar dentro del criterio rígidamente definido por la ley; no obstante, existe un campo dentro del derecho, que consiste en que las leyes regulan la actuación de la Administración Pública, es decir, si no existe un mecanismo sobre los actos que deban efectuarse, y que no esté regulado por ley, con esto se advierte que la actuación de las autoridades está supeditada a un campo en que se podrá actuar de determinada manera.¹⁸

Conforme a lo anterior, ya se ha establecido que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como órgano jurisdiccional, será el competente para dirimir las controversias que el particular pudiera argumentar, de ahí que siguiendo lo previsto en la Carta Magna, los actos y resoluciones de cualquier autoridad deberán realizarse apegados a una ley, es el caso que en la estructura del tribunal debe observarse qué órgano será el encargado del dictado de las sentencias de los juicios en donde se controvierta una resolución miscelánea.¹⁹

En este sentido, las reglas procesales que rigen sobre todos los juicios de nulidad substanciados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se encuentran previstas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la Ley Orgánica del mismo Tribunal y el Reglamento Interior relativo. Así, como toda autoridad jurisdiccional y en donde existe una jerarquía que seguir, existen funcionarios encargados de determinadas tareas, tal es el caso de los juicios donde se controviertan resoluciones misceláneas fiscales, la competencia por grado, refiriéndose esta a la jerarquía que debe seguirse por la autoridad, para efecto de actuar y ejercer las facultades correspondientes de forma escalada, pues así los órganos o unidades inferiores no puedan desarrollar materias reservadas a los superiores y viceversa.²⁰

De lo anterior, encontramos en el artículo 48 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa también existe la denominada facultad de atracción, esto es, la Sala Superior en Pleno o las Secciones de esta, podrán conocer de juicios muy particulares tramitados ante las Salas Regionales, solicitando el expediente a efecto de emitir la resolución definitiva correspondiente. Así, con la expedición de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en el artículo 48, fracción I, inciso b), se dispuso que tienen características especiales los juicios en donde sea necesario establecer por primera vez, la interpretación directa de un reglamento o disposición administrativa de carácter general, como es el caso de una Resolución Miscelánea.

¹⁸ CORTINA G., Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Conferencia. Examen de la Facultad Discrecional en el Derecho Tributario; Análisis de la Teoría Francesa del desvío del poder; su introducción al Derecho Fiscal Mexicano. Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos. Volumen I. Febrero de 1981.

¹⁹ Registro VII-P-1aS-421. Rubro: "COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PARA ANALIZAR VIOLACIONES A DECRETOS Y ACUERDOS DE CARÁCTER GENERAL" Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Enero 2013.

²⁰ Registro 177347. Tesis: 2a./J. 115/2005 Rubro: "COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE"

Lo anterior, y en relación con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los artículos 18, fracción XI, y 23, fracciones II y X, primero se establece que el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de juicios con características especiales, siempre que no sean competencia especial de las Secciones, circunstancia ante la cual se prevé posteriormente que será competente alguna de las Secciones para resolver los juicios con características especiales en términos de las disposiciones aplicables, como los asuntos que establezcan las leyes, entre ellas lo previsto en el 14 de la propia Ley Orgánica como el 48 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Bajo esta tesitura, la sentencia en la cual implique una interpretación por primera ocasión de alguna disposición de carácter general será emitida por alguna de las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en caso de haberse resuelto o emitido alguna sentencia en forma previa, corresponderá a las Salas Regionales.

En fechas recientes se ha establecido en precedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de conformidad con el artículo 75 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en forma clara, la competencia del tribunal para resolver sobre reglas de una resolución miscelánea fiscal, ello se debe al control de legalidad de normas administrativas que ha obtenido el tribunal, a efecto de tutelar los derechos de índole administrativo que gozan los gobernados,²¹ pues como ya se ha manifestado en el capítulo anterior, las Reglas de Carácter General deben respetar principios y la jerarquía normativa, pues la ley debe estar siempre por encima de las mismas.²²

Ahora bien, a efecto de controvertir una norma de carácter general, que encuentre sustento en el numeral 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, debe observarse que existen en principio dos momentos esenciales, precisando que dichos momentos en doctrina los han denominado como actos autoaplicativos y heteroaplicativos, y que para efecto de precisar los alcances de cada término se analizará separadamente.

Más que una clasificación de actos, y como ya se precisó, se trata del momento idóneo para interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales con las reformas más recientes obedecen a los términos de cuarenta y cinco días a aquel en que se haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general; o bien, en el mismo término si se impugna simultáneamente el primer acto emitido con fundamento en dicha regla. Así al tratarse de actos autoaplicativos, estos deben entenderse como aquellos en los cuales por la simple vigencia surte efectos sobre los contribuyentes, teniendo 45 días para controvertir el acto por sí mismo, lapso que comenzará

²¹ Registro VII-P-SS-30. Rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ES COMPETENTE PARA ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LAS REGLAS DE UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL" Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Noviembre de 2011.

²² Registro VII-P-SS-16. Rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ES COMPETENTE PARA ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LAS REGLAS DE UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL" Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Noviembre de 2011.

a computarse a partir de las cero horas del día en que la ley entre en vigor.²³ Por lo que hace, a los llamados actos heteroaplicativos, estos por característica propia, requieren de una hipótesis o un acto de ejecución o aplicación,²⁴ que actualice los efectos de la norma general.

Retomando el momento para presentar demanda de amparo indirecto contra leyes, y vinculándolo directamente al tema que nos ocupa, en dicha materia no solo se habla de leyes autoplicativas o heteroaplicativas, sino que por los elementos esenciales que cada uno representa, también puede decirse que las leyes autoaplicativas pueden referirse como de individualización incondicionada, dado que para interponer el amparo indirecto basta que la ley entre en vigor, pues el contenido de dicha norma implica que los elementos de la obligación fiscal son determinados en la misma. Por su parte las leyes heteroaplicativas, también denominadas como leyes de individualización condicionada, obedecen a dicho término, pues para la formulación del amparo requieren de la actualización de una hipótesis; es decir, que se dé la existencia de un acto por el cual la autoridad en uso de sus facultades fundamente en la ley que se considere contraria a la Constitución.²⁵

En este mismo sentido, respecto a los términos hasta ahora invocados y en análisis, conviene establecer que el Código Fiscal de la Federación en su dispositivo 6, tercer párrafo, hace una relación directa a los momentos de autoaplicación de una norma de carácter general, atendiendo al hecho que es una modalidad de cumplimiento de obligaciones, que los contribuyentes determinen las contribuciones a su cargo, pues las autoridades únicamente actuarán como revisoras de dichas determinaciones. Se robustece el argumento anterior, en el sentido que originalmente el propio particular determinará el alcance de sus obligaciones y así se permita enterar la obligación fiscal relativa, pues de cumplir con la misma, se abre la posibilidad que ante la revisión de la autoridad, se pueda determinar presuntivamente las obligaciones correspondientes, que en su momento no hizo. Así, si al contribuyente se le imputa una modalidad para cumplir con sus obligaciones, es evidente que los actos de carácter general que establezcan los parámetros para la autodeterminación, tendrán como momento de impugnación la simple vigencia de la misma, pues no puede desobedecerse tal norma al ser obligatoria para los contribuyentes en su cumplimiento.²⁶

No pasa desapercibido el hecho que en los casos de actos autoaplicativos, para la procedencia del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es necesario que el justiciable acredite que el acto de índole general le causa perjuicio, resultando insuficiente el simple dicho o la manifestación de “bajo protesta de decir verdad” o circunstancia parecida,

²³ VERGARA T., José Moisés. *El juicio de amparo en materia fiscal*, 2a edición, Ángel Editor. 2008. México, Distrito Federal, pp. 271 – 272.

²⁴ VERGARA T. José Moisés, Ídem, p. 272

²⁵ VERGARA T., José Moisés, Ídem, p. 273

²⁶ Registro VI-TASR-XII-I-22. “ACUERDO DE CARÁCTER GENERAL.- PLAZO PARA SU IMPUGNACIÓN ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CUANDO SEA AUTOAPLICATIVO” Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Junio de 2010.

pues es obligatorio acreditar que los supuestos de la regla o disposición general le son aplicables al promovente del juicio contencioso federal, en este sentido, deberá acreditarse la existencia del acto concreto, sin perder de vista que lo que se prueba en un juicio son los hechos y no el derecho, motivo por el cual a fin de probar la existencia del acto de carácter general, lo ideal sería señalar la publicación del mismo particularmente en el Diario Oficial de la Federación; en el mismo sentido, deberá demostrarse que la o las hipótesis normativas correspondientes al acto general en pugna,²⁷ afectan realmente los intereses del demandante y se le causa un perjuicio, el cual no es meramente patrimonial, pues incluso puede dañar un derecho subjetivo como lo sería el desconocimiento o la pérdida del mismo por el simple transcurso del tiempo.

Al respecto, resulta necesario indicar una jurisprudencia con el rubro y texto siguiente:

“AMPARO CONTRA LEYES CON MOTIVO DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN, SI ESTE NO CAUSA PERJUICIO AL QUEJOSO; DEBE SOBRESEERSE POR LA LEY, SIN QUE ELLO IMPIDA AL PROMOVENTE IMPUGNARLA EN LA OPORTUNIDAD EN QUE SE APLIQUE EN SU PERJUICIO.- Si el quejoso reclama la inconstitucionalidad de una disposición con motivo del primer acto de aplicación debe demostrar que lo perjudica; si este no existe debe decretarse el sobreseimiento por falta de interés jurídico, con fundamento en los artículos 73, fracción V y 74, fracción III, de la Ley de Amparo, pero el sobreseimiento en los términos indicados no le impide volver a impugnar la ley o reglamento cuando en realidad se le aplique en su perjuicio. Lo anterior, pues como se dijo, el primer acto de aplicación debe violar o al menos menoscabar los derechos del contribuyente en forma real y concreta respecto a las hipótesis que se controvierten, de lo contrario se sobreseerá.”

Como ya se ha indicado, y siendo precisos, el lapso con que cuenta el particular para interponer la demanda de nulidad, en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no es contradictoria a lo indicado en los juicios de amparo indirecto, donde pueden darse ciertos supuestos por los cuales pese a ser autoaplicativos, se obedecerá al término de los heteroaplicativos, tal es el caso que para ser autoaplicativo no requiere de un acto de aplicación; sin embargo, como se precisó, al entrar en vigor el acto de esta índole, implica que el gobernado está obligado a cumplir con lo establecido en el mismo, por lo que para no ser sancionado puede darse el caso que se cumpla con la obligación, por lo cual el particular que así lo haga tendrá quince días para impugnar la ley, pues se actualiza la hipótesis de un primer acto de aplicación.

De este modo, se ha venido señalando el momento oportuno para impugnar una disposición de carácter general, circunstancia que como cualquier acto o resolución a controvertir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe realizarse dentro del plazo o término de 45 días hábiles contados a partir de la entrada en vigor de la resolución o del primer acto de aplicación de la misma.

²⁷ Registro VI-P-SS-296. “RESOLUCIONES DE CARÁCTER GENERAL. SI SE IMPUGNAN CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN, DEBE ACREDITARSE LA EXISTENCIA DE ÉSTE Y LA CONSECUENTE AFECTACIÓN AL INTERÉS JURÍDICO, PARA LA PROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.” Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Febrero de 2010.

V. Efectividad de la Impugnación

Hasta el momento se ha establecido en forma ordenada cuál es el órgano competente que decidirá las controversias y el momento oportuno para combatir una disposición de carácter general, no obstante, a los ojos de los gobernados, hasta el día de hoy son muy pocos los que deciden por impugnarlas, quizás no conocen el efecto que conlleva la impugnación o las consecuencias que acarrearía, sobretodo el efecto positivo en tanto que una sentencia en la que se pronuncie la nulidad de una regla implicaría un ahorro considerable en los casos de que la autoridad pretenda ejercer en un futuro, facultades de comprobación, fundamentando sus actuaciones en reglas de carácter general que en su momento pudieron haberse impugnado.

De esta forma, se ha postulado que la objeción de estas resoluciones de carácter general, tienen mucha similitud con la impugnación que se realiza ante el Poder Judicial de la Federación, particularmente en los procedimientos de amparo contra leyes, ante dicha circunstancia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió el criterio con número de registro 192846, a través del cual se puede explicar con claridad el efecto que tiene la impugnación de una resolución de carácter general, por lo que a fin de ejemplificar con mayor detalle, el mismo se reproduce a continuación:

“AMPARO CONTRA LEYES. SUS EFECTOS SON LOS DE PROTEGER AL QUEJOSO CONTRA SU APLICACIÓN PRESENTE Y FUTURA.- El principio de relatividad de los efectos de la sentencia de amparo establecido en los artículos 107, fracción II, constitucional y 76 de la Ley de Amparo, debe interpretarse en el sentido de que la sentencia que otorgue el amparo tiene un alcance relativo en la medida en que solo se limitará a proteger al quejoso que haya promovido el juicio de amparo. Sin embargo, este principio no puede entenderse al grado de considerar que una sentencia que otorgue el amparo contra una ley solo protegerá al quejoso respecto del acto de aplicación que de la misma se haya reclamado en el juicio, pues ello atentaría contra la naturaleza y finalidad del amparo contra leyes. Los efectos de una sentencia que otorgue el amparo al quejoso contra una ley que fue señalada como acto reclamado son los de protegerlo no solo contra actos de aplicación que también haya impugnado, ya que la declaración de amparo tiene consecuencias jurídicas en relación con los actos de aplicación futuros, lo que significa que la ley ya no podrá válidamente ser aplicada al peticionario de garantías que obtuvo la protección constitucional que solicitó, pues su aplicación por parte de la autoridad implicaría la violación a la sentencia de amparo que declaró la inconstitucionalidad de la ley respectiva en relación con el quejoso; por el contrario, si el amparo le fuera negado por estimarse que la ley es constitucional, solo podría combatir los futuros actos de aplicación de la misma por los vicios propios de que adolecieran. El principio de relatividad que solo se limita a proteger al quejoso, deriva de la interpretación relacionada de diversas disposiciones de la Ley de Amparo como son los artículos 11 y 116, fracción III, que permiten concluir que en un amparo contra leyes, el Congreso de la Unión tiene el carácter de autoridad responsable y la ley impugnada constituye en sí el acto reclamado, por lo que la sentencia que

se pronuncie debe resolver sobre la constitucionalidad de este acto en sí mismo considerado; asimismo, los artículos 76 bis, fracción I, y 156, que expresamente hablan de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, finalmente, el artículo 22, fracción I, conforme al cual una ley puede ser impugnada en amparo como autoaplicativa si desde que entra en vigor ocasiona perjuicios al particular, lo que permite concluir que al no existir en esta hipótesis acto concreto de aplicación de la ley reclamada, la declaración de inconstitucionalidad que en su caso proceda, se refiere a la ley en sí misma considerada, con los mismos efectos antes precisados que impiden válidamente su aplicación futura en perjuicio del quejoso. Consecuentemente, los efectos de una sentencia que otorga la protección constitucional al peticionario de garantías en un juicio de amparo contra leyes, de acuerdo con el principio de relatividad, son los de proteger exclusivamente al quejoso, pero no solo contra el acto de aplicación con motivo del cual se haya reclamado la ley, si se impugnó como heteroaplicativa, sino también como en las leyes autoaplicativas, la de ampararlo para que esa ley no le sea aplicada válidamente al particular en el futuro.”

Conforme al criterio citado, se tiene que el efecto inmediato de una sentencia favorable es la protección del justiciable de la resolución de la que se duela ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, claro es, si se controvierte la disposición de carácter general en relación a su primer acto de aplicación, pero también se puede hablar de ello por la simple autoaplicación de la resolución, pues la autoridad no estaría en posibilidad de exigir su cumplimiento, luego de demostrarse alguna causal de ilegalidad.

Otra de las cuestiones plasmadas en el criterio anterior, es que la obtención de una resolución favorable al gobernado implica la protección de actos futuros, pues la autoridad no podrá aplicar una regla o disposición que ha sido declarada nula, esta circunstancia viene a innovar en la costumbre que se tenía por los órganos jurisdiccionales, que ante la circunstancia de no existir disposición alguna en la cual se pudiera declarar la ilegalidad de la resolución de carácter general, únicamente se obtenía una sentencia favorable sobre el acto impugnado en donde hubiera servido la regla como fundamento legal, quedando intocada la disposición, y por lo cual el particular se encontraba obligado a acudir a juicio solicitando la nulidad de un nuevo acto fundado en una disposición viciada.²⁸

Conviene precisar, que la temporalidad de las disposiciones de carácter general, tratando especialmente las misceláneas fiscales, conforme al Código Fiscal de la Federación en su

²⁸ Registro. 186912. Tesis 2a./J. 27/2002. Rubro: “MISCELÁNEA FISCAL. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA CARECE DE COMPETENCIA PARA CONOCER DEL RECURSO DE REVISIÓN EN QUE SE CUESTIONA LA CONSTITUCIONALIDAD DE AQUELLA RESOLUCIÓN”

Registro. 160490. Tesis 1a./J. 137/2011 (9a.) Rubro: “RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 1998. NO PROCEDE SU ANÁLISIS EN EL AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN, TODA VEZ QUE NO SE ENCUENTRA EN LOS SUPUESTOS DE LA FRACCIÓN IX, DEL ARTÍCULO 107 CONSTITUCIONAL Y 83, FRACCIÓN V, DE LA LEY DE AMPARO.”

artículo 33, pudiere ocasionar un poco de controversia en su estudio, pues en materia de juicio de amparo contra leyes, el efecto de una sentencia en la que se obtuvo un beneficio particular subsiste hasta en tanto no se realice modificación alguna a la ley que se impugne y haya sido declarada inconstitucional; sin embargo, en el ámbito fiscal las disposiciones de carácter general obedecen a términos de vigencia relativamente cortos, anuales, salvo excepciones, donde la autoridad simplemente manifieste su vigencia en forma continua, de ahí que para algunos, la impugnación de una disposición de carácter general pudiera ocasionar muy pocos beneficios.

No obstante a lo indicado en párrafos previos, debe observarse que conforme al Código Fiscal de la Federación, particularmente en el artículo 6, se establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, de ahí que vinculado a lo indicado en el numeral 67 del citado Código, las autoridades fiscales podrán hacer uso de sus facultades de comprobación o revisión, durante periodos que van de los 5 hasta los 10 años, incluso no se pierde de vista que en el propio Código Fiscal de la Federación en el artículo 30 se establecen algunas excepciones,²⁹ circunstancia ante la cual, si bien la disposición de carácter general, por así decirlo, rige durante un año en particular, también lo es que de obtener una resolución favorable esta regirá sobre el mismo lapso en que el particular está supeditado a ser objeto de una revisión por parte de la autoridad.³⁰

Consecuentemente, si el particular que ha obtenido una resolución favorable en materia de amparo, respecto de una ley, reglamento o disposición de carácter general y abstracta, estará exento de que dicha disposición le cause perjuicio siempre que la situación no cambie; es

²⁹ El artículo 30 en sus párrafos segundo, tercero y cuarto, establecen circunstancias muy particulares sobre la obligación de conservación, por decirlo de cierto modo, que tienen los contribuyentes, pues se fija que la contabilidad deberá conservarse por un plazo de cinco años a partir de que se hubiesen presentado las declaraciones relativas, en este mismo sentido se prevén los casos en los que se hubieren promovido recurso de revocación o juicios de nulidad, donde el plazo se computará a partir de la fecha en que quedó firme la resolución al medio de defensa, lo cual podría implicar plazos mayores a los 10 años previstos en el numeral 67 del Código. Además de lo indicado, se establece que en casos que la autoridad fiscal ejerza facultades de comprobación en donde existieran pérdidas fiscales en ejercicios previos, el contribuyente tendrá obligación de proporcionar la documentación que acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal sin importar el ejercicio que lo haya originado. Así, es evidente que no solo son periodos de 5 o 10 años sobre los cuales el contribuyente debe conservar documentación sino que podría prolongarse aún más dicho plazo sobre cuestiones muy particulares.

³⁰ A fin de ejemplificar lo expresado, se plantea la hipótesis que un contribuyente cuya obligación de llevar contabilidad, durante el ejercicio fiscal de 2002, hubiese realizado actividades por las cuales haya trasladado Impuesto al Valor Agregado lo cual le hubiere generado el derecho para solicitar devolución de ciertas cantidades. Que en el año 2007, hubiere solicitado la devolución a través del formato respectivo ante la autoridad fiscal, que para el 2008, luego de habersele negado la devolución incluso confirmada en recurso de revocación, el contribuyente promovió juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; que atendiendo que se hubieren seguido los plazos previstos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo el juicio se resuelve para el año de 2010 en cualquier forma, esto es, favorable o desfavorable, sin que se hubiesen interpuesto medios de defensa por las partes es a partir de ese momento en que se comenzará a computar el plazo de cinco años de conservación de la contabilidad, lo cual implica que del 2002, fecha en que se realizaron las actividades, hasta el 2015, fecha en que tentativamente se cumplan los 5 años de conservación obligatoria, habrán transcurrido 13 años, en los que el contribuyente deberá conservar sus documentos, en el más simple de los casos.

decir, si la porción normativa por la cual le fue concedido el amparo llegare a ser modificada, y esta nuevamente se encuentra contraria a la Constitución, el particular deberá promover nuevamente demanda de amparo indirecto en contra de la reforma, pues evidentemente la situación jurídica ha cambiado; en cambio, si se controvierte una disposición de carácter general en términos del artículo 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dicha resolución tendrá efectos benéficos para el particular, en tanto sea objeto de ser revisado, expresado de otra forma, tendrá efectos a la par del periodo que rige la caducidad de facultades de comprobación de la autoridad fiscal sobre los actos sujetos a revisión.

En este sentido, la impugnación de las reglas de carácter general implicaría diversos beneficios a los particulares que sean objeto de aplicar las mismas en forma estricta; sin embargo, también debe observarse que las reglas de carácter general no siempre representan una ilegalidad, es decir, que generen cargas excesivas que ni la propia ley contemple; sino que existen diversas reglas en las cuales se generan obligaciones pero que al mismo tiempo generan beneficios fiscales, de ahí que debe tenerse cautela de qué regla se quiere controvertir, pues una vez declarada nula por ilegal, no podrá hacerse uso de la misma en el beneficio que concede, pues es de señalarse el principio que un acto viciado solo generará actos viciados.

Se dice lo anterior, en virtud que la impugnación de reglas de carácter general en caso de resultar favorable, se volvería un arma de doble filo, pues todos los contribuyentes cuya actuación de las autoridades fiscales basadas en una regla de carácter general controvertirían únicamente las líneas o párrafos que le afecten, dejándose de observar que como toda norma, si se interpreta o aplica aisladamente perdería su sentido, en otros términos el determinar que solo un párrafo en donde se contemple una sanción de una regla de miscelánea fiscal, y subsistir alguno en el cual se prevea un beneficio, generaría problemas, tanto para el particular como para la autoridad pues no se lograría la finalidad de las misceláneas fiscales, simplificar el cumplimiento de obligaciones a los contribuyentes.

VI. Sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

En todo procedimiento tramitado ante una autoridad jurisdiccional, la resolución que interesa es la que resuelva en forma definitiva el fondo del asunto en pugna, bien sea favorable o desfavorable, pues constitucionalmente, otorga certeza a los gobernados que se les imparta justicia por el Estado, esto es, con la emisión correspondiente se concede la garantía de audiencia y de acceso a la justicia que demanda la población.³¹

Desde la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, la cual fue la primer legislación adjetiva que regían los procedimientos del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se estableció que dicho órgano jurisdiccional no tendría otra

³¹ Magistrado Francisco Cuevas Godínez. Los efectos generales de las sentencias. Obra conmemorativa del 75 Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo VI, 2011, p. 37.

función que la de reconocer la legalidad o declarar la nulidad de los actos o procedimientos de las autoridades fiscales y administrativas, lo que implicaba que los juicios eran en todo caso de nulidad; es decir, simples juicios declarativos, y en ciertos casos condenativos, sin embargo dichas circunstancias, y con la amplia competencia con la que actualmente cuenta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se ha tenido que permitir la emisión de sentencias de diversas índoles, a efecto de cubrir las pretensiones del justiciable en sus diversas demandas.

En este sentido, y reiterando que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha tenido diversos cambios en su estructura, instrucción de juicios y competencia material, siendo el cambio que más destacó, la promulgación de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y en la que se incorporaron nuevas materias que debían observarse, y en las que el tribunal no contaba con precedente alguno, esto en relación a lo establecido en el numeral 2° de la citada ley, y de ahí la importancia del método comparativo de la mencionada ley adjetiva (la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo con la Ley de Amparo), particularmente lo relativo al juicio de amparo indirecto contra leyes, pues dicho juicio es el antecedente con la relación más estrecha que pudiera substanciar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en lo relativo a los procedimientos intentados contra reglas de carácter general, o las denominadas reglas que integran las misceláneas fiscales.

Siguiendo estos argumentos, el juicio de amparo indirecto es procedente en contra de todo ordenamiento formal y materialmente legislativo, cuyo origen sea directamente del órgano legislativo; o bien siendo materialmente legislativo únicamente, respecto a un precepto o preceptos de la ley que se estime inconstitucional y se esté causando un agravio al gobernado, pues no necesariamente la ley en su totalidad debe impugnarse, sino que basta alguno o algunos preceptos que se tilden de inconstitucional.³² Se dice lo anterior pues si se impugna todo un ordenamiento en su totalidad, esto es la ley en todos sus preceptos normativos, será porque el proceso legislativo que originó la ley fue irregular, o porque la autoridad que la expidió resultó incompetente para hacerlo; en lo que hace a la impugnación aislada de preceptos, parte del supuesto que los dispositivos causan un perjuicio al particular,³³ pero no implica que toda la ley atenta contra la Carta Magna, pues resultaría innecesario plantear argumentos contra la ley cuando solo una norma, es decir, un artículo o artículos son los que la contravienen,³⁴ incluso dicha circunstancia operará en el caso que se controvertió una ley en su totalidad, pero en cambio existió una reforma solo respecto a ciertos artículos.³⁵

³² CHÁVEZ C., R. *El juicio de amparo contra leyes*. 3a edición, Porrúa, México, 2009, p. 7

³³ CHÁVEZ C., R. Op. Cit, p. 8

³⁴ REGISTRO 205920. Tesis XLIII/89. Rubro: "LEYES, AMPARO CONTRA. BASTA RECLAMAR EL PRECEPTO QUE SE ESTIMA INCONSTITUCIONAL, SIN QUE SEA NECESARIO IMPUGNAR TODO EL CUERPO LEGAL QUE LO CONTIENE"

³⁵ REGISTRO 192910. Tesis P/J. 114/99. Rubro: "AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SOLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS"

Como ya se ha mencionado se trata el tema del juicio de amparo contra leyes, en virtud que la controversia de este procedimiento es dilucidar sobre la constitucionalidad de una ley, es decir, su resolución determinará si una norma jurídica que es obligatoria y general, la cual regula una conducta³⁶ en específico, cumple con sus características de generalidad, abstracción e impersonalidad; para tal efecto, ya se ha precisado el hecho que la impugnación de leyes obedece a tiempos muy particulares dependiendo de la aplicación de la misma, bien en forma autoaplicativa, o bien respecto al primer acto de aplicación de la autoridad, que para efectos del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa implican el término de 45 días hábiles para que el particular se presente a la Sala Regional competente y formule su demanda inicial.

Uno de los puntos trascendentales en el juicio de amparo contra leyes versa sobre la precisión de la autoridad responsable, es decir, el quejoso o el promovente de la demanda de amparo señalará la autoridad que ha vulnerado sus garantías, pues en el proceso legislativo intervienen diversas autoridades; en cambio, por lo que hace a las resoluciones de carácter general que prevé el artículo 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el 3º de la misma ley, será la autoridad emisora de la regla, la parte demandada e incluso habría que observar que comparecerá únicamente la autoridad que así tenga facultades de representación como lo indica la referida ley en su numeral 5º. Continuando con este argumento, en la doctrina se indica³⁷ que el hecho de señalar diversas autoridades conlleva a que de obtenerse un fallo favorable la autoridad jurisdiccional deberá dictar los términos a los que estarán obligadas cada una de las autoridades que tuvieron parte en el proceso legislativo, en cambio en un juicio de nulidad será la autoridad emisora de las resoluciones quien estará obligada a cumplir junto con los órganos de la misma dependencia que en su momento puedan aplicar la regla de carácter general, de lo contrario ningún sentido existiría en impugnar las reglas y obligar solo a la emisora a acatar el fallo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuestión que se encuentra sustentada en el artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, precepto que fija con claridad, la obligación de cualquier autoridad involucrada a los actos impugnados, a fin de que se cumplan cabalmente las resoluciones que emita el tribunal.

Otro de los aspectos a destacar, es el principio de relatividad de las sentencias que rige en el juicio de amparo, incluso aquel que se promueva en contra de leyes y el cual tiene sustento en la propia Carta Magna, en el artículo 107, el cual implica que en el supuesto de obtener una resolución en que se conceda la protección de la justicia, la sentencia únicamente surtirá sus efectos respecto a la persona o personas que promovieron el juicio y no para todos, o en otras palabras, para personas que no hayan promovido juicio alguno, pues la ley podrá aplicarse a las personas que no hayan acreditado interés jurídico en un juicio y que tienen un derecho a

³⁶ DE PINA V., R. *Diccionario de Derecho*. 36a edición, Porrúa, México Distrito Federal, 2007, P. 355

³⁷ BARRERA G. O. *Op. cit.*, p. 428

su favor, aunque ello no implica que no pueda posteriormente invocar la jurisprudencia que en su momento se forme por el Poder Judicial de la Federación.³⁸

Conforme a la Ley de Amparo en su artículo 158, se establece que no solo el juicio de amparo indirecto será un medio para controvertir una ley o preceptos de dichas leyes, sino también el amparo unistancial o amparo directo; sin embargo, la procedencia de esta instancia está condicionada a dos elementos particulares, una es que se controvierta una resolución que ponga fin al juicio y la otra que en la instancia previa se haya hecho valer el argumento de inconstitucionalidad o bien, que la autoridad jurisdiccional haya fundamentado su resolución en la ley o precepto que se tilde contrario a la Constitución; que como se indicó previamente, era la única vía existente para poder controvertir una resolución de carácter general de las indicadas en el artículo 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, sin llegar a determinar la inconstitucionalidad de estas, simplemente se nulificaba el acto de aplicación.

Luego de detallar los aspectos generales, resulta conveniente establecer el procedimiento a seguir particularmente del amparo bi-istancial o indirecto, pues es el que más se acerca a la instrucción de un juicio tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En esta tesitura, es el escrito de demanda con la que se inicia el trámite del juicio, de ahí el Juzgado de Distrito analizará la misma para determinar si se admite o no, siendo el primero lo que nos interesa, se emplazará a las autoridades responsables, que como ya se ha indicado, dependerá de las pretensiones de la parte quejosa, bien por el momento oportuno, esto es, si la ley que se pretende impugnar es autoaplicativa o heteroaplicativa, pues también ello permitirá establecer la autoridad o autoridades a las que se llamarán a juicio y rindan su informe justificado, sobre los actos que se les imputa. De esta forma tenemos que una sentencia puede tener diversos sentidos, particularmente las que conceden o niegan la protección de la justicia federal, hablando propiamente del juicio de amparo, incluso también pueden existir aquellas que decreten el sobreseimiento del juicio, las cuales tienen una naturaleza declarativa, pues ello impide el análisis del fondo del juicio.

En el caso del juicio de amparo contra leyes, las sentencias que al efecto se dicten son iguales en cuanto a su forma, pero el argumento de fondo dependerá de los conceptos de impugnación y el informe que al efecto hayan rendido las diversas autoridades señaladas como responsables. De este modo, en el caso que se reclamen leyes heteroaplicativas donde existan autoridades ordenadoras y ejecutoras, se examinará por el juez de distrito las actuaciones de las mismas y declararán la inconstitucionalidad de las mismas, dependiendo la vulneración de garantías en que hayan incurrido tanto del procedimiento legislativo como de los actos a ejecutarse. En el supuesto de leyes autoaplicativas se analizará en principio si la ley es inconstitucional, es decir, si tiene el carácter de autoaplicativa y logró demostrarse en el juicio.³⁹

³⁸ BARRERA G, O. Ídem, p. 434

³⁹ CHÁVEZ C., R. Op. Cit., p. 163

En este rubro, debe detallarse que en caso de concederse el amparo interpuesto contra una ley, y en términos generales, implica que el juez decreta que la ley en su totalidad se encuentra viciada y por tanto no es posible aplicarla respecto del quejoso, pues ello implica una violación más que evidente a sus garantías y derechos, debiendo en su caso, si se trata de una cuestión de procedimiento, reponer el mismo y en su momento aplicar la ley al quejoso. En cambio, si únicamente se promueve el amparo contra un precepto o determinados preceptos, se hará la declaración correspondiente respecto a dichos preceptos y en caso de existir un acto de aplicación, también será anulado derivado de la inconstitucionalidad de la norma.

Bien, hasta este punto se han establecido las bases y principios que rigen en el amparo indirecto contra leyes, desde la admisión de demanda hasta el dictado de la sentencia, pero ¿Cuál es la relación con el juicio de nulidad tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa? Como ya se ha indicado, de conformidad con las respectivas leyes adjetivas que rigen en cada materia, amparo y juicio de nulidad, el procedimiento a seguirse es relativamente sencillo, se presenta un escrito de demanda, el juzgador analiza su procedencia a fin de dictar el acuerdo de admisión con el propósito de emplazar a las autoridades a efecto que en el amparo rinda un informe justificado y en el juicio de nulidad conteste la demanda; posteriormente, en caso de no existir trámite pendiente que desahogar se cierre la instrucción en ambos juicios y luego se proceda al dictado de la sentencia definitiva que decida sobre el juicio principal sin mayor dificultad.

El fallo final que dicta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cierra el ciclo del procedimiento contencioso administrativo que inicia el particular,⁴⁰ por regla general, ello a fin de determinar el criterio que deberá adoptarse por ambas partes, particular y autoridad fiscal o administrativa, respecto al acto impugnado. En este sentido, la sentencia dictada en un juicio de nulidad es el más relevante y trascendental de los actos jurisdiccionales, pues se refleja la actuación de las partes en el proceso y se soluciona el conflicto de intereses que fue materia de la controversia,⁴¹ la cual versa básicamente sobre un juicio lógico realizado por el juzgador mediante silogismos, donde la norma jurídica representa la premisa mayor; el caso concreto la premisa menor y la conclusión el argumento que al efecto señale el juzgador, siendo este último el que determine el sentido que dé solución al litigio planteado.

En forma previa, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con los cambios en su competencia y la substanciación de los juicios en lo referente a la instrucción de los mismos, ha implicado que el dictado de sus fallos se entiendan como sentencias de plena jurisdicción, ya que previamente tal órgano jurisdiccional no tenía como objeto determinar sobre la pretensión de los derechos subjetivos que las partes aleguen, sino en el contencioso de anulación se centraba en que su objeto era determinar, sin referencia alguna, sobre los

⁴⁰ CORTINA G., A. *Op. cit.*, p. 211

⁴¹ ARMIENTA C., G. *Justicia Fiscal y Administrativa. Una visión procesal*, Porrúa, 1a. edición, México Distrito Federal, 2010, p. 149.

derechos subjetivos del particular, es decir solo se orientaba a determinar sobre la legalidad de los actos administrativos.⁴²

Así, la anterior Ley de Justicia Fiscal, y con la cual se inició la función del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señalaba que cuando la autoridad administrativa o fiscal, dejara de cumplir con una sentencia dictada por el tribunal, el contribuyente no debería pedir ante el propio órgano jurisdiccional la ejecución de su fallo, sino que debería recurrir vía amparo la inejecución de la sentencia, circunstancia que viene a corroborar la plena jurisdicción con la que hoy en día cuenta el tribunal, pues ahora, es ante el mismo o mejor dicho, ante la Sala que conoció del juicio, que se puede ocurrir en instancia de queja a efecto de que se solicite el cumplimiento de la sentencia, bien por omisión, defecto o exceso en que incurra cualesquiera de las autoridades administrativas⁴³ que tengan participación en el procedimiento o resolución que se haya decretado nulo por la Sala.

A efecto de precisar el tema, conviene destacar que las sentencias que al efecto dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberán sujetarse a lo previsto en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se dice esto, en virtud que ese es el artículo que prevé las causales por las que el tribunal podrá dictar una resolución favorable a un particular, incluso acorde a la causal prevista en el citado precepto y que se llegue a actualizar, será el efecto que se dicte en la sentencia.

Acorde a las fracciones del referido numeral 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en la primera de las fracciones se establece sobre la incompetencia de la autoridad, esto es sobre el principio de legalidad, pues las autoridades solo podrán realizar aquellos actos que de acuerdo a la norma que los rige y que dota de atribuciones para realizar las funciones que la misma les tiene encomendadas, de tal forma, si la resolución contiene preceptos por los cuales la autoridad este imposibilitada para actuar o resolver la hipótesis prevista en el propio acto, se tildará de ilegal.

Por lo que hace a la segunda de las fracciones, del citado numeral 51, tenemos que dicha fracción es directamente un reflejo del numeral 14 constitucional, pues la hipótesis prevista dispone que los gobernados no podrán ser molestados en sus propiedades, posesiones o derechos si no se siguen los requisitos que las leyes prevean, esto pues como se ha dicho la autoridad siempre debe seguir los preceptos de la norma que los rija, de ahí que si la autoridad no establece en sus actos los preceptos que siguió y que obligatoriamente debió sustentar en sus resoluciones se actualizará una ilegalidad en el acto.

En la tercera fracción se tiene íntima relación con la anterior, no obstante, la diferencia basta sobre vicios en el procedimiento administrativo, pues pueden presentarse algunos errores, no obstante es bastante significativo emitir una resolución donde se ordene la reposición del procedimiento, a efecto de subsanar el mismo y permita la defensa del particular.

⁴² CORTINA G., A. Op. cit., p. 212

⁴³ *Ídem*, p. 217

La cuarta de las fracciones en la práctica jurídica, quizá represente la más trascendental de las fracciones del artículo en estudio, pues de actualizarse su contenido implica una nulidad lisa y llana en automático, pues no hay duda alguna que las consideraciones de la autoridad para emitir el acto o resolución no acontecieron, y en consecuencia no es posible que se vulnere al particular por un acto o resolución que no tiene sustento alguno, siendo una de estas las que puede sustentar la resolución que al efecto dicte la Sala Regional correspondiente.

En el mismo sentido y atendiendo el tema central del presente trabajo, debe hacer mención de la quinta fracción del numeral 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en la cual se indica que una resolución administrativa o acto, tratándose de facultades discrecionales, será nula cuando no se haya emitido para los fines que la ley haya precisado dichas facultades, en otras palabras, que la autoridad responsable de la emisión de los actos o resoluciones haya ido más allá de lo que la propia ley le confiere, como sería en el caso, dictar reglas de carácter general cuyo objeto no cumpla con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación.

En relación al tema que nos ocupa, se hace referencia a una tesis del Pleno de la Sala Superior, la cual indica que tratándose de la nulidad de las normas de carácter general deben dictarse sentencias con efectos *erga omnes*,⁴⁴ ello implica que la sentencia dictada aplique no solo para el promovente sino para todo el universo de sujetos que en algún momento se puedan ver trastocados en sus derechos por la norma.

Al respecto cabe señalar que en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se establece con claridad, en el artículo 52, los sentidos que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá dictar en sentencia definitiva sobre el fondo del asunto, las cuales están encaminadas como a ser de tipo declarativo y condenatorio.

En principio, tenemos aquellas sentencias que declararán que la resolución en controversia estuvo legalmente expedida por la autoridad (validez); las que decretan una nulidad lisa y llana del acto o resolución; las que decretan una nulidad para determinados efectos; y las resoluciones con sentidos mixtos que decretan una nulidad pero reconocen una condena para la autoridad.⁴⁵ A fin de comprender mejor este argumento conviene precisar los alcances de cada una de las fracciones referidas en el aludido numeral 52, particularmente en lo que hace a las cuestiones de nulidad, pues lo concerniente al reconocimiento de validez, considero no implica complejidad alguna, pues el juzgador sostiene que el acto o resolución de la autoridad administrativa fue dictada con estricto apego a derecho, es decir, no se actualiza causal de ilegalidad alguna y se mantiene la presunción de legalidad que gozan los actos y resoluciones administrativos, de conformidad con el propio artículo 68 del Código Fiscal de la Federación y en relación directa con el 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

⁴⁴ Registro VI-TASS-40. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Agosto de 2009, p. 239.

⁴⁵ ARMIENTA C., G. *Op cit.*, p. 174

Como ya se ha precisado en párrafos previos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa analizará el caso en particular y para efectos de dictar una resolución en la que se decrete la nulidad de la resolución o acto que se impugne, debe observar las causales previstas en el numeral 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que en concordancia con lo previsto en el párrafo previo, de no actualizarse ninguna de ellas, se reconocerá la validez o legalidad de la misma.

Empero, de actualizarse alguna de las causales del numeral 51, antes indicado de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el tribunal podrá decretar la nulidad de las resoluciones o actos que se impugnen, por lo que se prevén cuatro diferentes fracciones para efecto de declarar la nulidad. La fracción II del artículo 52 de la ley adjetiva establece la nulidad lisa y llana de una resolución, es decir de forma simple, no existe una declaración más favorable para el particular, en los casos sencillos donde no exista cuestión adicional que analizar; esta fracción encuentra relación directa con lo previsto en la fracción IV del artículo 51 de la ley citada, pues al no existir hechos concretos que hayan actualizado la aplicación estricta de una norma, no hay más opción que decretar la nulidad lisa y llana.

Por lo que hace a la fracción III del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, tenemos que la nulidad decretada será para efectos, debiendo precisar que la calidad y términos que la autoridad deberá actuar, desde el momento en que existió la violación. En relación al numeral 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, de actualizarse las fracciones II y III implican que se decrete una nulidad en términos de la fracción III en análisis, pues deberá reponerse el procedimiento desde el momento en que se violentó el mismo y se causaron lesiones a los derechos del particular.

Ahora bien, la fracción IV del citado artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo también implica la actualización de las fracciones II y III del diverso 51, con la salvedad que aquí se repondrá el procedimiento o se dicte una resolución en términos muy precisos. Incluso también se establece que procederá en casos donde se deba modificar la cuantía determinada por la autoridad, o bien si la misma es excesiva por no motivar debidamente la resolución.

En la última de las fracciones del citado numeral 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, fracción V, pudiere decirse que se trata una declaración o pronunciamiento de aquellas que requieran una emulsión de efectos a decretar, ya que se ha dicho que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha vuelto un tribunal que dicta resoluciones de condenas, lo cual implica que se declare la nulidad del acto o resolución en controversia y se precise un determinado efecto al respecto. Pareciere que la última fracción del artículo en estudio, está relacionada con actos muy particulares, ya que la nulidad decretada implica el reconocimiento de un derecho subjetivo a favor del actor y la condena al cumplimiento de la obligación relativa, la cual está estrechamente relacionada a los actos previstos y resueltos en materias especializadas. También el inciso b) de la fracción en estudio

prevé la restitución al actor en el goce de un derecho afectado, como ya se ha dicho no solo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa goza de facultades declarativas sino constitutivas lo cual aplica sobre efectos restitutorios.

Bien, la disposición contenida en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se refiere medularmente a las causales de anulación, las cuales como se ha dicho, prevén en esencia qué requisitos de legalidad debe tener todo acto de molestia, sin embargo, dicho precepto no hace distinción alguna sobre las causales de anulación concretamente a las relacionadas a Decretos y Acuerdos de carácter general a que alude el artículo 2º de la citada ley procesal.

No obstante a ello, no se impide que el tribunal pueda dictar una resolución definitiva sobre uno de estos actos, pues el inciso c) de la fracción V del artículo 52 de la citada ley, prevé la facultad para declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, precisando que cesarán los efectos de ejecución que afecten al demandante, así como el primer acto de aplicación que se hubiese impugnado.

Cabe mencionar que ese inciso nació un poco tarde para la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues como ya se ha dicho, la posibilidad de controvertir los actos y decretos de carácter general previsto en el artículo 2º de la señalada ley comenzó con la publicación de la ley en el 2007, y no fue sino hasta el 10 de diciembre de 2010, cuando se adicionó el inciso c) de la fracción V del artículo 52.

En esta tesitura, de conformidad con el numeral 2º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo fue a partir de la publicación de la misma en fecha 1º de diciembre de 2005 cuando se facultó al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer la controversia de las normas de carácter general, de ahí que realizar un pronunciamiento favorable únicamente se realizaba en los términos existentes, razón por la cual si con las reformas publicadas el 10 de diciembre de 2010, se buscaba dotar de eficacia la infraestructura del tribunal, el añadir el inciso c) de la fracción V del numeral 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo permitiría dar mayor certeza a los fallos dictados respecto a las normas de carácter general.

VII. Nulidad de las Reglas, Alcance del Fallo

Después de haber precisado los alcances de las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se indicó que fue hasta diciembre de 2010, cuando se reformó la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y se añadió el inciso c) en la fracción V del artículo 52, por lo que queda la interrogativa sobre el actuar del tribunal previamente a la existencia de dicho inciso.

Se dice lo anterior pues en el año de 2004, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estaba

facultado para pronunciarse sobre los vicios de Reglas Generales Administrativas,⁴⁶ a fin de detallar esto se reproduce el rubro y contenido del criterio jurisprudencial referido.

“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE PRONUNCIARSE SOBRE LOS VICIOS DE LEGALIDAD QUE EN LA DEMANDA RESPECTIVA SE ATRIBUYAN A LAS REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS APLICADAS EN PERJUICIO DEL ACTOR EN LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNADA EN FORMA DESTACADA.-

Si bien es cierto que el citado Tribunal solo tiene competencia expresa para conocer de los juicios promovidos contra las resoluciones definitivas mencionadas en el artículo 11 de la Ley Orgánica que lo regula, también lo es que conforme al diverso 202, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación, el juicio contencioso administrativo es improcedente contra ordenamientos que establezcan normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente, lo que procesalmente implica que la legalidad de ese tipo de actos -disposiciones de observancia general inferiores a los reglamentos del Presidente de la República- sí puede ser materia de análisis de la sentencia que se emita en un juicio de esa índole, cuando el gobernado que lo promueve sufrió en su perjuicio la aplicación concreta de aquellos, ya sea en la resolución definitiva impugnada o en el procedimiento que le precedió, conclusión que atiende a la garantía de justicia pronta y completa contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que, además, se basa en el artículo 73, fracción XXIX-H, de la propia Norma Fundamental, conforme al cual la finalidad del establecimiento de ese Tribunal fue dirimir las controversias entre los particulares y la administración pública federal, siempre y cuando los vicios que se atribuyan a dichas reglas sean de legalidad, es decir, impliquen confrontarlas con alguna norma superior a ellas pero inferior a la Constitución Federal. En ese tenor, la circunstancia de que una regla general administrativa no pueda ser impugnada en forma destacada en un juicio contencioso administrativo, solo implica que en la demanda que se enderece en contra de la resolución en la que fue aplicada no sea factible señalarla como resolución impugnada, ni al órgano del Estado que la emitió como autoridad demandada, por lo que en dicho escrito el actor se limitará a plasmar los conceptos de impugnación en los que desarrolle los argumentos para demostrar por qué la respectiva regla general no se emitió con apego a lo dispuesto en el acto formalmente legislativo o formalmente reglamentario -cláusula habilitante- que regula su expedición, y el referido Tribunal se limitará a estudiar esos conceptos en la parte considerativa de su sentencia por lo que, en caso de resultar fundados, precisará en qué términos afectan la validez de la resolución impugnada en forma destacada, sin que la ilegalidad de la regla general respectiva se refleje en los puntos resolutivos del fallo correspondiente.”

No pasa desapercibido que en forma previa existía un criterio jurisprudencial establecido por los Tribunales Colegiados de Circuito, el cual sirvió como argumento para determinar el

⁴⁶ Registro 180678. Tesis 2a./J. 108/2004

argumento antes sustentado, que a efecto de determinar el correcto alcance y antecedentes de la actual facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se reproduce a continuación.

“ORDENAMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL Y ABSTRACTO QUE NO SON LEY NI REGLAMENTO. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTÁ FACULTADO PARA ANALIZAR LOS CONCEPTOS DE ANULACIÓN QUE SE HAGAN VALER EN CONTRA DE.- Si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley o de un reglamento, ya que tal facultad le corresponde exclusivamente al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, tal impedimento no alcanza a otros ordenamientos administrativos de carácter general y abstracto, cuya naturaleza jurídica sea distinta de la ley y del reglamento; motivo por el cual el Tribunal Fiscal de la Federación debe analizar y resolver, como corresponda, los conceptos de anulación que combaten los indicados ordenamientos administrativos.”

Como podrá observarse, el Poder Judicial de la Federación fijó como criterio jurisprudencial el hecho que no podía dejarse al particular en estado de indefensión, pues si bien la Ley Orgánica del propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como la ley procesal aplicada, no contemplaba la facultad de examinar la legalidad de una disposición de carácter general como lo es un decreto o un acuerdo, también lo es que acorde a las disposiciones existentes, sí podía pronunciarse sobre el mismo, en virtud que la naturaleza de las normas de carácter general, es el de un acto emitido por la administración pública, así como que la naturaleza que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos determina sobre el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es la de constituirse como un órgano jurisdiccional para dirimir controversias entre los gobernados y la administración pública.

Sin embargo, como rige el principio de legalidad para todas las autoridades, no solo administrativas, sino también jurisdiccionales, la autoridad no puede hacer aquello que la ley no exprese o le faculte para ello, circunstancia ante la cual, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podía observar si existía una contravención a la ley por una disposición de carácter general, pero era solo eso, observar, pues no existía posibilidad de hacer pronunciamiento alguno sobre la legalidad de la regla, pues como lo mencionan los criterios, la disposición continuaría siendo válida al no existir facultad alguna para que el tribunal se pronunciara sobre su validez o nulidad.

En este sentido conviene precisar los estudios que Kelsen realizó sobre el pronunciamiento de la validez de las normas, pues si bien su estudio era sobre normas constitucionales, los argumentos son válidos para los casos en cuestión. La posición de Kelsen era simple, una norma es válida si otra con rango de ley le daba esa característica.⁴⁷ Todo se basaba en “solo

⁴⁷ MORESCO, J. *Normas jurídicas y estructura del Derecho*. Biblioteca de Ética, Filosofía de Derecho y Política. Número 49, 2002, p. 61.

una autoridad competente puede establecer normas válidas, y esa competencia solo puede basarse en una norma que faculte a imponer normas”; de ahí señalaba que el procedimiento y contenido de las normas legales queda a elección del legislador, también el mismo órgano está posibilitado a determinar procedimientos para la implementación de normas, es decir se da la facultad de dictar normas con carácter obligatorio bajo ciertas circunstancias.

Bajo esa tesis también se indica que es la propia Constitución, como norma suprema, la que determinará la posibilidad de anular normas creadas con la mencionada cláusula alternativa o delegatoria, de esta manera es posible que se faculte a determinados órganos para examinar la validez de dichas normas, debiendo reconocerles competencia mínima para analizarla, recordemos que el propio Kelsen señala como control difuso, pues se basa en que no solo un tribunal constitucional o especial podrá observar sobre la validez de la norma, sino que podrá realizarse en forma irregular por órganos de menor jerarquía. De ahí, que también se centra en el hecho que mientras no exista una facultad mínima para un órgano jurisdiccional para decretar la norma tendrá plena validez.

En este sentido, se habla que debe distinguirse entre normas en vigor y normas válidas, pues un tribunal puede constituir o establecer la eliminación de la vigencia de una norma, siempre que este facultado para ello, pero el tribunal pese a ello, no podrá declarar la validez o invalidez de una norma si la ley no se lo permite.⁴⁸ Otro de los puntos que distingue el autor es relevante al hecho que se confunde en muchas ocasiones los términos de derogación y declaración de inconstitucionalidad, pues el hecho que una norma sea derogada no implica que se deje de aplicar, máxime si para una autoridad administrativa está facultada para aplicarla. Este último planteamiento tiene una estrecha relación al tema que nos ocupa, principalmente por la naturaleza temporal que tienen algunos de los decretos o actos de carácter general como lo son las misceláneas fiscales.

Por lo puntualizado hasta ahora, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010, no se encontraba facultado para emitir un pronunciamiento respecto a una regla de carácter general, pues si bien podía examinar la legalidad de la misma, únicamente podía decretar la nulidad del acto impugnado o los efectos de una posible ejecución de la misma, incluso hasta el más reciente criterio⁴⁹ del Poder Judicial de la Federación se reiteraba la situación de conocer sobre las misceláneas fiscales mas no sobre emitir un pronunciamiento sobre las mismas.

⁴⁸ MORESO, J. *Op. cit.*, p. 92

⁴⁹ Registro 166260. Tesis IV.2o.A.262 A Rubro: “TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ES COMPETENTE PARA ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LAS REGLAS DE UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL QUE INFRINJAN EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY, APLICADAS EN PERJUICIO DEL ACTOR EN EL JUICIO CONTENCIOSO, CUANDO DICHO ÓRGANO CONSIDERE QUE NO SE APEGAN AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 108/2004).”

Continuando con el análisis debe establecerse que en la reforma del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su fracción V, inciso c), se planteó como motivación por parte de los legisladores el hecho que de declararse la nulidad sobre una regla de carácter general no solo se referiría a un caso en concreto, sino que tendría un alcance general como la propia resolución que se combata, esto pues de lograr anularse una regla que tenga vinculación con otra que otorgue un beneficio o facilidad, implica que el propio particular no pueda pedir el beneficio que la regla conlleva; esta idea es muy válida, pues la naturaleza de una disposición de carácter general como lo son propiamente las resoluciones misceláneas fiscales, son disposiciones que bien pueden establecer cargas a los particulares, pero que también conllevan beneficios para los contribuyentes que se plantean ante la propia autoridad.⁵⁰

Pese a lo anterior, aun cuando en diciembre de 2010, al reformar la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se previó dicha circunstancia, el artículo 52 fracción V inciso c),⁵¹ solo prevé la declaración de nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, cesando los efectos de los actos de ejecución, bien tratándose de una cuestión autoaplicativa; o incluso dictar la nulidad del primer acto de aplicación junto con la regla. Además se prevé que la declaración de nulidad solo tendrá efectos para el demandante, es decir se mantiene como un juicio de amparo contra leyes, el principio de relatividad, pues no puede decretarse un beneficio para los particulares que no hayan comparecido a juicio y demostrado interés jurídico.

En este sentido, como se detalló en párrafos anteriores, el efecto declarativo en la sentencia que al efecto dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa será el quitar la vigencia de la norma de carácter general prevista en la resolución miscelánea fiscal, pero para la parte demandante, es decir, continuará su validez en tanto que no exista un criterio reiterado por el órgano revisor, es decir, se fije jurisprudencia al respecto. Aquí se aplica el criterio puntualizado por Kelsen en tanto que se trata de normas vigentes y válidas, pues el efecto de una declaración por el tribunal implicaría que solo tendrá el efecto de la vigencia para la parte demandante, más no de la validez para todos los contribuyentes.

⁵⁰ Registro 168558 Tesis XX.1o.98 A Rubro: "RESOLUCIONES MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE ESTABLECEN CARGAS A LOS PARTICULARES O EXCEPCIONES A ÉSTAS SON NORMAS SUSTANTIVAS DE APLICACIÓN ESTRICTA Y, POR TANTO, DEBE APLICARSE LA VIGENTE EN EL MOMENTO EN QUE OCURRA LA SITUACIÓN JURÍDICA O DE HECHO QUE CAUSE LA CONTRIBUCIÓN"

⁵¹ **ARTÍCULO 52.-** La sentencia definitiva podrá: (...)

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 de carácter general, 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.

Para esto debe recordarse que la existencia de órganos jurisdiccionales administrativos permite distinguir la fase oficiosa de la fase contenciosa del procedimiento para determinar las contribuciones, además de la actividad que tiene la administración activa, respecto al procedimiento que le corresponde desarrollar,⁵² se dice esto, pues el hecho que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emita un pronunciamiento sobre un caso determinado, no implicará la limitación de las facultades de las autoridades fiscales respecto a su aplicación general, de ahí la distinción realizada.

Así al estar plenamente facultado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para realizar un pronunciamiento sobre una resolución miscelánea fiscal, se rompe con la tendencia que solo por medio del juicio extraordinario de garantías, se pueda realizar una contienda o una controversia, entre el Estado y un particular, respecto a una regla de carácter general.⁵³

Aunado a lo anterior, no pasa desapercibido que el pronunciamiento que realice el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aplica sobre una regla en particular y que si esta tiene como vida un periodo relativamente corto, de un año o menos, también debe observarse que por disposición del propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º se prevé que las contribuciones se causan conforme a las disposiciones vigentes al momento en que ocurran los hechos, en otras palabras al momento de su causación, le serán aplicables las normas vigentes, en cambio tratándose de normas de procedimiento podrán aplicarse las que se expidan con posterioridad, de ahí, si las resoluciones misceláneas fiscales prevén una carga o beneficio al momento de su causación, pese que otra haya sido publicada e iniciado su vigencia, le será aplicable la resolución miscelánea vigente al momento en que sucedieron los hechos de su causación, por lo que bajo esa circunstancia convendrá al particular controvertir las reglas a efecto que si existe una contravención a la ley, esta lo sea aplicable en cuanto a sus efectos, incluso ante la posibilidad que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación.

Lo anterior, se reitera con lo previsto en el propio numeral 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en tanto que los efectos que pueda generar la regla serán objeto de pronunciamiento en sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Se dice esto, siempre que el tribunal dicte una resolución favorable a las intenciones del demandante, esto es una nulidad.

No debe apartarse el argumento que el simple hecho de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dicte una resolución favorable para el particular cause un efecto inmediato, pues debe recordarse que las sentencias dictadas por el tribunal serán objeto de revisión por el Poder Judicial de la Federación, bien a través del juicio de amparo, en casos de obtener una sentencia reconociendo la validez del acto impugnado conforme a lo indicado en el numeral 158 de la Ley de Amparo segundo párrafo, o mediante revisión fiscal en caso de que la autoridad

⁵² CORTINA G., A. *Op. cit.*, p. 174

⁵³ CORTINA G., A. *Ídem*, p. 177

solicite se revisen las actuaciones del juicio, artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en los casos de una nulidad favorable para el particular.

VIII. Ejecución de Sentencias Favorables, Efecto Temporal

En forma previa a entrar al estudio del tema propuesto, conviene precisar que en relación al argumento final del tema previo, se establece que el efecto favorable dictado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no es inmediato, pues la resolución que al efecto se emita debe quedar firme, lo que comúnmente se denomina causar estado o ejecutoria.

Al respecto, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece en el artículo 53, que una sentencia queda firme cuando no se admita recurso o juicio en contra, si existiere medio de impugnación y no fuere impugnada y el mismo fuese desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado y sea consentido expresamente por las partes.

En el caso, las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se encuentran supeditadas a ser objeto de revisión por el Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo o bien de la revisión fiscal prevista en la propia Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,⁵⁴ por lo que la forma en que las sentencias queden firmes es que sean consentidas, es decir, que no se interponga alguno de los recursos señalados; o bien, que ambas partes acuerden estar conformes con la resolución, lo cual difícilmente se ve en la práctica.

De este modo, para hacer cumplir una sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se requiere que la misma haya quedado firme, pues con ello se cumple con el principio de *res iudicata*, esto es, que los actos emitidos por una autoridad jurisdiccional hayan sido objeto de una decisión y que las partes estén conformes con el sentido de la misma.

Bien, entrando al tema que nos ocupa, aunque suene un poco discordante, el tema de ejecución de sentencias en materia contencioso administrativo federal, es de señalarse que el tribunal no cuenta con muchas facultades para ejecutar sus sentencias, pues el legislador no ha establecido precepto alguno con el que se regule dicha circunstancia, pues dicha cuestión teóricamente le corresponde al Poder Ejecutivo quien tiene el uso o facultades de coacción, o bien se le deja a un órgano revisor como lo es el Poder Judicial de la Federación a través de sus órganos jurisdiccionales a efecto que las hagan cumplir, como ya se ha dicho son los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de resoluciones definitivas, como es el caso que nos ocupa para los fallos dictados por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin embargo,

⁵⁴ Artículos 157, segundo párrafo de la Ley de Amparo, por lo que hace al medio que tienen los particulares en un juicio de garantías; y artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, relativo a la revisión fiscal como medio extraordinario con el que cuentan las autoridades en caso de resoluciones desfavorables a sus intereses y simplemente para revisar las actuaciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto a la instrucción.

quienes podrán exigir el cumplimiento de una sentencia serán los Juzgados de Distrito agotando las instancias correspondientes como se describirá en los siguientes párrafos.

Primeramente, no es óbice a la anterior aseveración, el hecho particular que en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se contemple la instancia de queja como un recurso extraordinario para solicitar el cumplimiento de las sentencias que al efecto dicte el tribunal, por sus Secciones o bien por sus Salas Regionales, recurso que bien puede aplicarse de oficio, o bien, a instancia de parte, especialmente para el justiciable. Dicho recurso de queja previsto para los juicios de nulidad en el ámbito federal, se tramitará en casos de incumplimiento de sentencias en el término de cuatro meses tal como se prevé en el diverso numeral 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; igualmente se instará queja en casos de cumplimiento defectuoso o por exceso en las sentencias, ahora bien, el sentido de la resolución interlocutoria que al efecto se dicte dependerá de la circunstancia que se alegue, es el caso que si se pide la queja por alguno de los supuestos antes mencionados, se concederá un plazo de veinte días para que la autoridad la cumpla, y que tratándose de una queja por defecto o exceso se ordenará a la autoridad para que deje insubsistente el acto que dio origen a la queja.

Ahora bien, tratándose de una repetición de acto anulado, se hará la declaratoria correspondiente, imponiéndose una multa de entre 300 y 1000 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal, y se ordenará se envíe un informe al superior jerárquico, de ahí que la postura antes planteada, pues si bien es cierto que existe un medio para que el particular solicite el cumplimiento de la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, también lo es las consecuencias que se plantean en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no generan gran trascendencia en las autoridades administrativas, pues bien se apercibe a que se cumpla o bien se multe, no existe mayor consecuencia que una multa, a diferencia de las sanciones previstas y que otorga la Ley de Amparo en casos de queja.

Veamos, ya se ha planteado que ante inconformidades de una sentencia definitiva dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el particular puede acudir vía amparo directo, sin embargo, en el caso en particular tenemos que a través de esta vía no se podrá solicitar a las autoridades administrativas se dé cumplimiento, atendiendo que en el caso de amparos directos, las autoridades demandadas en el juicio de nulidad tendrán la calidad de terceros perjudicados; motivo por el cual el particular estará obligado a promover juicio de amparo en contra de la omisión de la actuación de la autoridad sobre una sentencia que le ha resultado favorable, dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y que ante la omisión del particular a una sentencia dictada por un Juez de Distrito, el particular podrá acudir en recurso de queja conforme al 95 de la Ley de Amparo bien por incumplimiento, exceso o defecto, y en cuya resolución el Juez de Distrito podrá decretar incluso la separación del cargo de la autoridad a quien se le impute alguno de los supuestos anteriores, en términos del numeral 108 de la Ley de Amparo.

En este sentido, y como se ha argumentado, es cierto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sido facultado para solicitar el cumplimiento de las autoridades, sin embargo, también lo es que la sanción máxima es la imposición de una multa a las autoridades o bien la solicitud de su cumplimiento, en cambio, si se solicita el cumplimiento a través de órganos del Poder Judicial, las consecuencias son diversas, pudiendo bien solicitar el cumplimiento de la sentencia, y llegando hasta la destitución del cargo de los funcionarios involucrados en el debido cumplimiento de las sentencias. Por ello es evidente que no puede decirse con certeza que exista un medio o recurso para dar un debido cumplimiento a la sentencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues se llega al caso que los funcionarios que al efecto se multen por el tribunal, puedan acudir vía amparo a controvertir la multa y lograr una resolución favorable, de ahí que cuál sería la eficacia del recurso de queja tramitado ante las Salas, respecto a una posible separación del cargo, respecto a lo previsto en la Ley de Amparo.

De este modo, en efecto, se llega a decir que el particular que ha sido escuchado y venció en juicio a la administración pública federal, es decir, obtuvo una sentencia favorable o de las denominadas de nulidad, no le queda más que la sentencia en papel del cual no tendrá fuerza ejecutable por sí misma.⁵⁵ Aunado a ello, el doctrinario, Gonzalo Armenta Calderón precisa que desde un sistema legalista, para que las autoridades puedan llevar a cabo una determinada actuación, deben contarse con las facultades expresas que bajo el imperio de la norma el legislador ha otorgado, ello derivado del principio que toda autoridad solamente puede constreñirse a hacer lo que la ley expresamente dice.

Por lo hasta ahora plasmado, se precisa que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa aún no cuenta con suficiente fuerza para hacer cumplir los fallos que emite respecto de los juicios que son de su competencia. Sin embargo, pese hasta lo ahora argumentado, existen medios para ejecutar las resoluciones que implica una forma un tanto indirecta y que conlleva al particular a realizarlo siempre a instancia de parte. En resumen, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo sí prevé que el cumplimiento de sentencias que al efecto se intente ante el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa solo implica que se solicite el cumplimiento a la autoridad y en caso de oponerse al mismo, únicamente se impondrá una multa a la autoridad demandada, haciéndose del conocimiento del superior jerárquico, todo esto se contiene en el numeral 58 de la citada ley procesal.

Continuando, en el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se observa que es obligación de la autoridad cumplir con las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, incluyendo el hecho de abstenerse de iniciar o reponer el procedimiento si se trata de facultades discrecionales o abstenerse de dictar una nueva resolución.⁵⁶ Así, es de observarse que si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

⁵⁵ Doctor Gonzalo M. Armenta Calderón. La ejecución de las sentencias del Tribunal de lo Contencioso- Administrativo. Obra conmemorativa del 75 Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, Tomo VI, 2011, p. 69.

⁵⁶ MARTÍNEZ G., M. *La sentencia, sus efectos, su cumplimiento y la plena jurisdicción*. A los LXX años de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo III. Recursos administrativos, juicio contencioso administrativo y responsabilidad patrimonial del Estado y de los Servidores Públicos, 2006, p. 296.

declara la nulidad de una disposición de carácter general, como lo es una regla general contenida en una miscelánea fiscal, tiene como efecto el establecer que la misma sea declarada como nula, lo cual como se ha indicado, conlleva a que su aplicación al particular que formuló su demanda ante el tribunal, no le sea aplicada, efecto que igualmente se plantea en una sentencia de amparo contra leyes.

No debe pasar desapercibido el hecho que la naturaleza o mejor dicho, la vida jurídica de una miscelánea fiscal, es válida por cada uno de los ejercicios que se emita, o bien por los plazos que al efecto la autoridad administrativa lo señale en la propia resolución miscelánea o sus diversas modificaciones, circunstancia que como sucede en un amparo contra leyes, la sentencia que al efecto se conceda favorablemente tendrá vida o validez jurídica mientras la disposición de carácter general tenga vigencia.

Conforme a lo anterior y en términos de lo señalado en el tema previo del presente capítulo, si bien un organismo jurisdiccional al emitir pronunciamiento sobre una norma jurídica declara la nulidad de dicha disposición, ello no implica propiamente su nulidad, pues el efecto de la sentencia del órgano jurisdiccional versa sobre la vigencia y aplicación de la misma norma, únicamente respecto a la persona que controvertió en un juicio y venció a las autoridades.

Bajo estas premisas, la autoridad fiscal, caso concreto el Servicio de Administración Tributaria, deberá abstenerse de aplicar la resolución miscelánea que se haya declarado nula, o mejor dicho, sobre la regla o reglas generales que así haya planteado el promovente, bien por sí misma, o incluso respecto a los actos o resoluciones que se intenten respecto a la persona que obtuvo una resolución favorable en juicio.

Como se ha planteado, una resolución miscelánea fiscal puede controvertirse en dos momentos diferentes, a la entrada en vigor de la misma, o bien, al dictarse un primer acto de interés del contribuyente, es decir, existe una resolución jurídica que pueda violentar los derechos particulares, de este modo, el cumplimiento de una sentencia en cada uno de los casos será diferente. En los casos de una resolución favorable tratándose del primero de los casos (regla general autoaplicativa) implicaría una resolución constitutiva, cuyo efecto particular llevaría a que la autoridad se abstenga de dictar actos o resoluciones en que se funde su actuar con la regla miscelánea fiscal declarada nulificada, con ello se señala un derecho a favor del particular sobre la aplicación de la regla. Por lo que hace al segundo de los casos (regla general heteroaplicativa) no solo se habla de una sentencia constitutiva sino también declarativa, pues debe señalarse la nulidad de la regla y nulo el acto en que se plasmó la regla declarada nula, lo cual en igualdad de circunstancias impediría que la autoridad respecto a actos futuros, la vuelva a utilizar.

En el caso, resulta interesante el hecho que las sentencias de nulidad dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, particularmente por sus Secciones o Salas Regionales, deben cumplirse por regla general, en un plazo de cuatro meses según lo previsto en el propio numeral 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y

en términos del numeral 57 fracción II del mismo ordenamiento, las sentencias de condena, lo cual ya se ha explicado previamente, se tendrá un plazo mínimo de un mes, estando el tribunal facultado para establecer los plazos y términos que la autoridad administrativa esté obligada a emitir el cumplimiento correspondiente; sin embargo, el efecto temporal de las sentencias al que se refiere el presente tema, implica que la resolución que emita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no solo involucra la declaración de nulidad de un acto, sino también su efecto en el tiempo.

Se dice lo anterior, bajo la postura que la autoridad puede actuar nuevamente en términos del mismo artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, respecto a la revisión que se realice al cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes, de ahí que en efecto, la autoridad administrativa, una vez que ha sido vencida en juicio está constreñida a cumplir la sentencia, pero ello no le impide la emisión de nuevos actos respecto a obligaciones diversas por un ejercicio que ya ha sido declarado nulo, ejemplo, el particular cuyo régimen comprende el de personas físicas como trabajador, logra una resolución favorable sobre un asunto de determinación de impuesto sobre la renta, por el ejercicio 2006, y respecto a reglas de carácter general establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal de 2006, sin embargo, la autoridad fiscal de una compulsas de terceros, advierte que dicho contribuyente, en ese mismo ejercicio 2006, tuvo ingresos por honorarios, emitiendo una nueva resolución respecto del impuesto sobre la renta por el 2006; en este sentido, administrado a lo previsto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho previstas en la ley vigente en ese momento de causación, de ahí que la autoridad emitirá sus actos con base en normas vigentes en el 2006, y respecto a reglas de carácter general de la resolución miscelánea fiscal vigente en ese periodo, pudiendo tratarse de reglas que ya han sido declaradas nulas.

Así, conforme al contenido del numeral 67 del mismo Código Fiscal de la Federación, en el sentido que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o imponer sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, prevalecerán durante un periodo de 5 años por regla general o bien mayor acorde al caso en particular, contados a partir de diversos momentos para que puedan emitir resolución administrativa, pudiendo en ese uso de facultades de comprobación determinar cuestiones conforme a reglas misceláneas fiscales que en el momento que se generaron las obligaciones, se encontraba vigente y que en su momento fue nulificada, como ya se explicó.

En este sentido mientras las facultades de comprobación de la autoridad fiscal sigan vivas, la eficacia de una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa también será válida, pues puede darse el caso que se emita un acto con base en la resolución miscelánea que al efecto se encontrará vigente, siendo suficiente hacer valer un incumplimiento u omisión de sentencia por parte de la autoridad demandada y emisora del acto reclamado.

Aterrizando el anterior argumento, en relación al ejemplo relativo al impuesto sobre la renta y propuesto en párrafos previos, tenemos que una Sala Regional del Tribunal Federal de

Justicia Fiscal y Administrativa dicta una resolución de nulidad de reglas de carácter general en relación a una resolución en la que se determinó un crédito fiscal por concepto principal de impuesto sobre la renta por ser una persona física en el régimen de salarios, posteriormente la autoridad encuentra que el mismo contribuyente tuvo ingresos por concepto de honorarios y por el ejercicio antes determinado; así el medio de defensa en contra de esa actuación, esto es, el simple oficio determinante del crédito fiscal, claramente se trataría de un nuevo juicio de nulidad; pero no igual respecto a las reglas de carácter general que al efecto utilice la autoridad como fundamentación, reglas que hipotéticamente sean las mismas que fueron declaradas nulas previamente, supuesto en el cual conforme al numeral 58 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, procederá el recurso de queja, ya que el particular ya obtuvo una sentencia favorable y la autoridad está haciendo uso nuevamente de una regla nula, caso en el que evidentemente se trata de un incumplimiento de sentencia, pues no se respeta el sentido decretado por una autoridad jurisdiccional, de ahí que se acudiría a la instancia de queja dentro del expediente ya resuelto previamente, insistiendo, encaminado a la regla, pues la resolución impugnada sería independiente en cuanto a su fondo.

No pasa desapercibido que el hecho que la autoridad plantee en su momento una cuestión de improcedencia, al tratarse el asunto sobre actuaciones vinculadas y que se encuentran medios de impugnación pendientes de resolver, sin embargo, tal cuestión es de trascendencia que se plantee en el escrito inicial de demanda, a efecto de dotar de mayores argumentos a la Sala que se encargue de resolver y no tener una resolución de sobreseimiento del juicio.

Conforme a los razonamientos planteados en párrafos previos, se podrá advertir que en tanto que la autoridad tenga la posibilidad de actuar, es decir, iniciar facultades de comprobación respecto a las obligaciones de un particular, este último tendrá la posibilidad que en caso de haber obtenido favorablemente una resolución dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa respecto a una regla de carácter general, derivada de una resolución miscelánea fiscal, esta tendrá plena validez, pudiendo invocarse su indebido cumplimiento ante el propio tribunal en la cual, en instancia de queja podrá declararse nula la resolución que encuentre sustento en la propia regla por el incumplimiento por parte de la autoridad, o bien acudir ante el Poder Judicial de la Federación haciendo valer que se está ante la presencia de una cosa juzgada, en la cual el contribuyente ya ha vencido en juicio a la administración pública, que como también ya se ha planteado sería a través del amparo indirecto.

Ahora bien, como se mencionó en el tema relacionado a la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se hizo referencia respecto a que a los legisladores al momento de establecer la propuesta sobre la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo particularmente en lo que hace al numeral 2º, y años más tarde respecto al artículo 52, particularmente a la fracción V, se estableció que los casos en que el contribuyente obtuviera una sentencia favorable por el tribunal, sería por decirlo en términos simples “absoluta”, ya que el hecho de obtener una declaración de nulidad de una regla de carácter general, implicaría también el derecho de aplicar los beneficios que prevé la misma.

El razonamiento previo tiene origen en el hecho que de obtenerse una declaración de nulidad respecto a una regla de carácter general lo evidente es que el contribuyente tampoco pudiera aplicar los beneficios que la propia miscelánea fiscal pudiera señalarle. Se dice lo anterior, en virtud que atendiendo principios generales de derecho, un acto ilegal solo puede generar actos de la misma naturaleza, por lo que si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una regla, es en razón de haberse actualizado una causal de ilegalidad que no le de plena validez y por lo tanto su ineficacia respecto a su aplicación a un acto en concreto.

Dando mayor argumento a lo anterior, conviene precisar que en términos del artículo 33, fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones de carácter general que al efecto publique la autoridad fiscal tendrán como objeto facilitar el conocimiento de la manera en que podrá darse cumplimiento a obligaciones fiscales, señalando además que dichas resoluciones no podrán generar obligaciones ni cargas adicionales a las propias leyes, sin embargo, son muchas las ocasiones que las reglas prevén beneficios fiscales a los particulares lo cual se convierte en una carga adicional a la propia ley, entonces dicha regla ¿también debería seguir la naturaleza de ilegal? Incluso desde la perspectiva de autores antes señalados como es el caso de Kelsen, prevén que las normas jurídicas están estrechamente vinculadas, y en el caso que una de ellas sea tildada de inconstitucional, implicaría una declarativa un tanto incompleta, pues la norma obedece a un sistema o conjunto de ellas, donde si una de ellas se declara ilegal, por ende las demás al tener estrecha relación deben seguir la misma suerte.

En este sentido, se plantea que a efecto de no incurrir en cuestiones que impliquen un completo trastoque a los sistemas normativos, particularmente en lo que hace a la resolución miscelánea fiscal, si un contribuyente obtiene favorablemente una sentencia, también lo es que el alcance de dicho fallo también debe ser respecto de aquellas que tengan estrecha relación a los beneficios, pues qué sucedería si se tiene una regla en la cual se fije un beneficio, condicionado a cumplirse con requisitos que se señalan en una posterior, y en un caso hipotético se obtuviera la nulidad de la regla en la cual se prevén los requisitos a cumplir; en esta tesitura se considera que la respuesta es sencilla, el contribuyente no podrá hacerse de dicho beneficio al estar constreñido a un cumplimiento que ha resultado nulo.

Bajo esta óptica aun quedan algunos detalles o lagunas que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo aun contempla y que en su momento pudieron evitarse de haber aprobado una adecuada propuesta sobre el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Pues de seguir así, implicará que sin tomar las circunstancias particulares o futuras los contribuyentes acudan a impugnar todas las reglas que impongan cargas, no así sobre beneficios y que estos no estén condicionados al cumplimiento de otra regla, resultando necesario para mantener el estado de certeza jurídica.

Aunado a lo anterior debe observarse que el juicio intentado en contra de una regla de carácter general establecida en una resolución miscelánea fiscal, debe representar como todo procedimiento jurisdiccional, un medio confiable y de certeza para el justiciable, sin embargo como se ha tratado a lo largo del presente trabajo, la naturaleza de las reglas de carácter general, en relación al déficit legislativo en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, genera que el contribuyente se aleje de la posibilidad de acudir a su impugnación, más si se añade el hecho de que a la fecha la competencia para resolver un juicio planteado en contra de una regla es de exclusivo conocimiento de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien sus Secciones, lo cual por experiencias propias como de los propios justiciables, el remitir un expediente implica un retraso a la impartición de justicia, pues el juicio se vuelve más tardado y en ocasiones oneroso, por la revisión del expediente en la sede de dichos órganos jurisdiccionales.

IX. Conclusiones

Las autoridades fiscales y administrativas, hoy en día tienen una labor muy amplia, pues conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los gobernados deben contribuir al gasto público, motivo por el cual la autoridad busca que se cumpla con dicho deber, a través de la emisión de leyes y demás normas, siendo las resoluciones misceláneas fiscales, el conjunto de reglas a través de las cuales se busca que los contribuyentes tengan los elementos suficientes para una mejor interpretación de la ley, y una facilidad en el cumplimiento de sus obligaciones, siendo constantemente este segundo punto, la controversia que se origina con la hacienda pública, pues la autoridad pretende darle a las reglas una mayor jerarquía frente a leyes o reglamentos, cuando su objeto no es ese.

No obstante a lo referido previamente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha logrado un gran avance, ya que la controversia de las reglas de carácter general no era posible directamente ante el tribunal jurisdiccional, pues si bien se analizaba su ilegalidad, ello ocurría solo ante la controversia del acto o resolución donde se hubiera plasmado la regla como fundamento, motivo por el cual no se decretaba únicamente la nulidad de la regla, sino simplemente sobre los efectos que implicara su aplicación, esto es, se tendría una declaratoria del acto emitido o que pretendiera emitir la autoridad fiscal, pero no respecto al acto de naturaleza legislativa; ahí la relevancia de que en forma directa, sin necesidad de esperar la emisión de una resolución, los particulares puedan acudir ante un tribunal y controvertir las citadas reglas en la parte que vulnera sus intereses, pero sobretodo donde la ilegalidad es latente, en el sentido de aplicarse sobre una ley o un reglamento en particular.

Como consecuencia de la nueva competencia con la que se dotó al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, trajo la dificultad de establecer el sentido a dictarse en las resoluciones que se dictaran, pues fue en el 2007 cuando se dio el cambio en la competencia material, pero no fue sino hasta el 2010, con la adición al artículo 52, fracción IV, inciso d) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cuando el tribunal contaba con

un elemento más claro que le permitió emitir una sentencia declarando la nulidad de la regla, cumpliendo con el principio de legalidad, al existir una facultad expresa en la ley que admite que se realice la declaratoria respectiva, pese que se analizó en el presente trabajo es un tanto deficiente, al no precisar que el alcance de dicha sentencia también puede impactar sobre aquellas reglas o normas de carácter general que generen beneficios al particular, atendiendo que una regla no es aplicada en forma aislada, sino que obedece a un conjunto, es decir es un sistema normativo que funciona como un todo.

En este mismo sentido, se genera una dificultad al tratar de distinguir el alcance de las reglas con la materia de reglamentos y leyes, pues como se ha indicado previamente, el legislador concede al titular del Servicio de Administración Tributaria la facultad de emitir reglas generales, que en varios casos son inadecuadas invadiendo los alcances de leyes y reglamentos, pues su tarea es simplemente determinar el alcance de la ley o reglamento, o características sencillas de interpretación, mas no de carácter impositivo recordando que los elementos de sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, exenciones, plazos de pago, entre otros, son materias exclusivas de leyes, e incluso en menor medida de reglamentos, pero no de las propias reglas.

De esta forma, para efectos de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa impugnando una regla de carácter general debe realizarse un análisis detallado en forma previa de la regla o reglas a controvertirse, pues las consecuencias de su declaratoria pudieren generar un efecto no deseado para el contribuyente, ya que no basta interponer una demanda de nulidad, sino que también debe atenderse al efecto que se desea lograr en todo juicio. Lo anterior, atendiendo que la declaración favorable obtenida sobre una regla, no solo atenderá a la esfera jurídica del particular al controvertir la resolución miscelánea fiscal, sino que los efectos trascienden en el tiempo, sobre actos futuros que la autoridad pudiere llegar a dictar, logrando no solo obtener una nulidad, sino un precedente que formará la base de defensa principal en contra de la autoridad, en caso de insistir en el uso de sus facultades y no adecuarlas a las circunstancias que prevea la ley y reglamento correspondiente.

De ahí, deben observarse diversos puntos con el propósito de obtener los resultados más favorables, por un lado en el ámbito jurisdiccional, en tanto que el legislador no realice una modificación a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respecto al efecto declarativo que dará el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa relativo a la nulidad de una regla de carácter general, el contribuyente podrá interponer una demanda y hacerse de los beneficios implícitos, trascendiendo al tiempo y sobre actos futuros; sin embargo, la raíz de dicha problemática está en el propio legislador como en las autoridades administrativas, pues en tanto se continúe con la remisión de leyes y reglamentos a las resoluciones misceláneas fiscales, ello ocasionará que el sistema impositivo no sea sencillo y se facilite el pago de contribuciones que a cada particular corresponda, esto es, debe demostrarse mayor eficacia en la función legislativa y menos en la reglamentaria, evitando que la autoridad administrativa, el Servicio de Administración Tributaria primordialmente, emita reglas claramente ilegales, con ello no habría necesidad alguna de encontrar una regulación a las normas adjetivas.

X. Fuentes de Información

LIBROS

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo. (2010). *Justicia Fiscal y Administrativa. Una visión procesal*, 1a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

BARRERA GARZA, Oscar. (2010). *Compendio de Amparo*, Porrúa, 1a. edición. México, Distrito Federal.

CASTRO, Juventino. (2009). *Hacia el Amparo Evolucionado*, 6a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

CHÁVEZ CASTILLO, Raúl. (2009) *El juicio de amparo contra leyes*, 3a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2010). *Derecho Financiero Mexicano*, 28a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

DE PINA VARA, Rafael. (2007). *Diccionario de Derecho*, 36a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge. (2011). *Derecho Administrativo y Administración Pública*, 4a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

FRAGA, Gabino. (2009). *Derecho Administrativo*, 47a. edición, Porrúa, México, Distrito Federal.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. (2004). *Introducción al Estudio de Derecho*, 57a. edición, Porrúa.

MORESCO, José Juan. (2002). *Normas jurídicas y estructura del Derecho*. Biblioteca de Ética, Filosofía de Derecho y Política. Número 49.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. (2009). *Lecciones de Derecho Fiscal*, Porrúa, México, Distrito Federal.

URESTI ROBLEDO, Horacio. (2007). *Los Impuestos en México: Régimen Jurídico*. 2a. edición, Tax Editores Unidos, México, Distrito Federal.

VERGARA TEJEDA, José Moisés. (2008). *El Juicio de Amparo en Materia Fiscal*, 2a. edición, Ángel Editor, México, Distrito Federal.

REVISTAS

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo. (2011) *La ejecución de las sentencias del Tribunal de lo Contencioso- Administrativo*. Obra conmemorativa del 75 Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo VI.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. (1981) *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Conferencia. Examen de la Facultad Discrecional en el Derecho Tributario; Análisis de la Teoría Francesa del desvío del poder; su introducción al Derecho Fiscal Mexicano. Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos. Volumen I. Febrero.

CUEVAS GODÍNEZ, Francisco. (2011) *Los efectos generales de las sentencias*. Obra conmemorativa del 75 Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo VI.

DÍAZ ROMERO, Juan. (2007) *Facultad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para conocer de la legalidad de disposiciones generales*. Perspectivas del Derecho Fiscal y Administrativo en América y Europa en la Primera Parte del Siglo XXI. Memorias del Tercer Congreso Nacional e Internacional de Magistrados. Tomo I.

MARTÍNEZ GODÍNEZ, María Concepción. (2006) *La sentencia, sus efectos, su cumplimiento y la plena jurisdicción*. A los LXX años de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo III. Recursos administrativos, juicio contencioso administrativo y responsabilidad patrimonial del Estado y de los Servidores Públicos.

PÉREZ GÓNGORA, Juan Carlos. (2007) *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXX años de la Ley de Justicia Fiscal*. Tomo II.

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

FUENTES ELECTRÓNICAS

H. Congreso de la Unión. Cámara de Diputados. Leyes Federales vigentes.

H. Congreso de la Unión. Cámara de Senadores. Diario de Debates.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, Normatividad Federal e Internacional, Leyes Federales y del Distrito Federal. <http://www2.scjn.gob.mx/red/leyes/> consultado por última vez el 20 de enero de 2014.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. <http://www.scjn.gob.mx>

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Vigente desde 2007.

Código Fiscal de la Federación de 1938, 1967 y vigente en 2012 y 2013.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Vigente desde 2007.

Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Ley de Amparo. Vigente desde abril de 2013.