

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

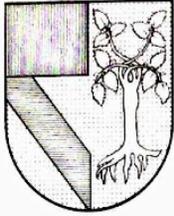
CAMPUS GUADALAJARA

RUTH SUSANA HIGUERA CAMPOS

DERECHOS DUBITADOS Y EJECUCIÓN DE SENTENCIAS EN MATERIA FISCAL FEDERAL

**Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86**

Zapopan, Jalisco, Febrero de 2016.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. RUTH SUSANA HIGUERA CAMPOS

Presente.

En mi calidad de Presidente del Comité de Titulación y después de haber analizado el trabajo de TESIS titulado: **“DERECHOS DUBITADOS Y EJECUCIÓN DE SENTENCIAS EN MATERIA FISCAL FEDERAL”**, presentado por usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos para ser presentado ante el H. Jurado de Exámenes Profesionales.

Atentamente

EL PRESIDENTE DEL COMITÉ

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Eduardo', with a long horizontal stroke extending to the left and a diagonal stroke extending to the right.

DR. EDUARDO ISAÍAS RIVERA RODRÍGUEZ



**UNIVERSIDAD
PANAMERICANA**

Mtra. María Isabel Álvarez Peña
Director de la Licenciatura de Derecho
Universidad Panamericana, Campus Guadalajara
PRESENTE

Por la presente me permito comunicar a Usted que la Tesis de la alumna **RUTH SUSANA HIGUERA CAMPOS**, cuyo título de la misma es “Derechos Dubitados y Ejecución de Sentencias en Materia Fiscal Federal” se encuentra concluida.

Guadalajara, Jalisco a 14 de septiembre de 2015

ATENTAMENTE



LIC. GUSTAVO AMEZCUA GUTIÉRREZ

Asesor

ÍNDICE

Introducción.....	7
I. Naturaleza Jurídica y Problemática de los Derechos Dubitados en Materia Fiscal Federal.....	9
1. Concepto.....	9
2. Validez	14
A) Validez en Sentido Filosófico.....	16
B) Validez en Sentido Sociológico.....	17
C) Validez en Sentido Jurídico.....	17
3. Control a <i>Priori</i> y a <i>Posteriori</i>	19
4. Control a <i>Priori</i> y a <i>Posteriori</i> en Materia Fiscal Federal.....	26
5. Derechos Dubitados en Materia Fiscal Federal.....	30
A) Control concentrado y control difuso de constitucionalidad y convencionalidad.....	30
II. Plenitud de Jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa).....	34
1. Antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.....	34
2. Procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa): Anulación o Plena Jurisdicción	41
A) Antecedentes.....	41
B) Juicio de Anulación y Juicio de Plena Jurisdicción.....	42
C) Naturaleza Jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa).....	45
D) Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.....	50

a) Procedimiento.....	51
b) Tipo de Sentencia.....	52
c) Objetivo.....	55
d) Efectos o Alcance de la Sentencia.....	58
III. Mecanismos y Remedios Procesales para la Ejecución de Sentencias en Materia Fiscal Federal.....	73
1. Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.....	73
2. Ante Juzgados de Distrito (Amparo Indirecto).....	74
IV. Casos Prácticos.....	77
1. Primer Caso: Derechos Dubitados.....	77
A. Disposiciones que Vulneran un Derecho Humano o Principio.....	77
B. Control <i>a Priori</i> : Derechos Dubitados.....	83
C. Control <i>a Posteriori</i> : Medios de Defensa.....	84
a) Conceptos de violación: Artículo 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	85
b) Conceptos de violación: Artículo 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	86
c) Conceptos de violación: Artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	87
D. Sentencia.....	90
a) Análisis Constitucional del Artículo 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	90
b) Análisis Constitucional del Artículo 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	91
c) Análisis Constitucional del Artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	92
E. Conclusión.....	93

2. Segundo Caso: Ejecución de Sentencias en Materia Fiscal Federal.....	94
A. Hechos.....	94
B. Conclusión.....	99
3. Tercer Caso: Ejecución de Sentencias en Materia Fiscal Federal.....	99
A. Hechos.....	99
B. Conclusión.....	103
Conclusiones.....	104
Propuesta.....	105
Bibliografía.....	111

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, aparentemente es un tribunal de plena jurisdicción. Sin embargo, debe decirse que tal plenitud pareciera no ser completa ya que dicho Tribunal no tiene facultades de ejecución plena de sus fallos.

Lo anterior trae como consecuencia que los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal y los tratados internacionales de los que México forma parte, se vean vulnerados, evitando la restitución en la afectación a los particulares.

Por consiguiente, con esta investigación se pretende mostrar el impacto que tiene la carencia de facultades de ejecución del Tribunal en cuestión, frente a los derechos de los gobernados; así como, proponer una solución a ese problema, es decir, dotando de mayores facultades al mencionado Tribunal, lo cual reviste aún mayor importancia en el caso de los derechos dubitados.

Es por lo anterior que en el Primer Capítulo de esta investigación, se examina que son los derechos dubitados, de qué tipo de controles resultan y por vía de qué controles se pueden proteger.

En ese Capítulo se utilizó el método de análisis y síntesis para explicar el contenido de los derechos dubitados y su importancia en materia fiscal federal.

El Segundo Capítulo, versa sobre el aludido Tribunal, sus antecedentes y un análisis respecto del procedimiento ante el Tribunal como juicio de anulación y de plena jurisdicción.

Debe decirse que para lograr el estudio del Segundo Capítulo, en principio hice uso del método histórico para entender la naturaleza del Tribunal referido, luego utilicé el método deductivo, de análisis, de síntesis y dialéctico para dilucidar si hoy en día, es un juicio de anulación o de plena jurisdicción.

En cuanto al contenido del Tercer Capítulo, se desarrollan los mecanismos y remedios procesales para la ejecución de sentencias en materia fiscal federal por medio del Tribunal o juicio de amparo.

En uso del método deductivo, se establecieron alternativas de acuerdo a la legislación vigente, para lograr que las sentencias en materia fiscal federal se cumplan, partiendo de diversos escenarios.

En el Capítulo Cuarto, a través de casos prácticos se muestra lo explicado durante toda la investigación, esto es, algunos derechos dubitados, cómo protegerlos, y la problemática de la inejecución de sentencias en materia fiscal federal.

Es a través del método inductivo y descriptivo que se muestra como lo ya explicado en la investigación tiene aplicación en casos particulares, robusteciendo el análisis planteado. Asimismo, se hizo uso del método de concordancias al comparar dos casos prácticos, mediante los cuales se muestra la inejecución de sentencias en materia fiscal federal por evasivas de la autoridad demandada.

Posteriormente, se establecen las conclusiones a las que se llegaron con esta investigación.

Finalmente, se realizó la propuesta de esta investigación, en el sentido de dotar de mayores facultades a la Sala Regional, Sección o Pleno del Tribunal en la etapa de ejecución de sentencias, y así lograr inhibir que la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, o que en caso de hacerlo tenga las facultades necesarias y suficientes para sancionar tanto a la autoridad demandada como a su superior jerárquico.

En el Capítulo de la Propuesta, utilice el método comparativo para explicar cómo se encuentra la legislación vigente y cómo se propone reformar dicha legislación para dotar de mayores facultades al Tribunal en comento.

Durante toda la investigación se hizo uso del método sistemático y jurídico al relacionar los temas planteados con el problema que se estudia, con la finalidad de esclarecer el problema y la trascendencia de la carencia de facultades del Tribunal antes aludido, para hacer cumplir sus propias resoluciones. De igual manera, durante toda la investigación utilicé las técnicas de investigación bibliográfica, legislativa y jurisprudencial.

I.- NATURALEZA JURÍDICA Y PROBLEMÁTICA DE LOS DERECHOS DUBITADOS EN MATERIA FISCAL FEDERAL

1. Concepto

Existen diversos conceptos de derecho, tal y como señala García Máynez, en su obra *Introducción al Estudio del Derecho*, el concepto de derecho se ha definido por varios autores, sin lograr conseguir un concepto unificado o el cual sea completo^I; sin embargo, los mencionados conceptos comparten una serie de elementos que permiten dilucidar su significado y propósito.

En ese sentido, se procede al análisis de diversos conceptos de derecho, con el fin de tomar elementos de cada uno, y así introducirnos en determinar la definición de derechos dubitados.

En cuanto a la terminología de derecho, Miguel Villoro Toranzo en su obra *Introducción al Estudio del Derecho*, establece, “la palabra “derecho” deriva del vocablo latino “*directum*” que, en su sentido figurado, significa “lo que está conforme a la regla a la ley, a la norma”. “Derecho” es lo que no se desvía ni a un lado ni otro, lo que es recto, lo que se dirige sin oscilaciones a su propio fin.”^{II}

Galindo Garfias señala “la palabra “derecho” connota la idea de rectitud. Se relaciona en nuestra mente, con lo que se ajusta a una regla establecida y a la vez, parece también referirse a aquello que se mueve “directamente hacia un punto determinado”.^{III}

Por otro lado, según el significado valorativo de Derecho en la Enciclopedia Jurídica Mexicana, y, “los usos de “derecho” y las raíces y significado de sus antecesores (*directum, jus dikaion*) muestran que el derecho no es sino el pronunciamiento (*diken eireîn, jus dicere*) de aquellas fórmulas que, por su peso, fuerza u origen (rito, ceremonial) indican lo que debe hacerse”.^{IV}

^I GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 50^{ma} Edición, Editorial Porrúa, México D.F., 1999, p. 3.

^{II} VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 20^{ma} Edición, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 4.

^{III} GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 27^{ma} edición, Editorial Porrúa, México, 2010, p. 15.

^{IV} Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo III, Editorial Porrúa, México 2001, p. 185.

Por otra parte, Luis Recasens Siches en su obra *Filosofía del Derecho*, señala que el derecho debe definirse a través de tres dimensiones como lo son valor, norma y hecho. En ese sentido, procede a definir derecho como “obra humana social (hecho) de forma normativa encaminada a la realización de unos valores.”^V

De igual manera, Villoro Toranzo, define el derecho como “sistema racional de normas sociales de conducta, declaradas obligatorias por la autoridad, por considerarlas soluciones justas a los problemas surgidos de la realidad histórica”.^{VI}

Por lo antes expuesto, resulta necesario resaltar que en las definiciones citadas, se hace énfasis en que el derecho se dirige a su propio fin, esto es actuar conforme a una serie de reglas que indican lo que debe hacerse de acuerdo a la rectitud.

Por otra parte, otros autores definen el derecho a partir de su clasificación, así como Luis de Gasperi, en su obra *Tratado de Derecho Civil*, en donde menciona que existe un doble sentido de la palabra derecho “el uno “objetivo”, como orden emanada del estado de derecho y el otro “subjetivo”, como facultad conferida a su titular de exigir de otro una determinada conducta, hecho u omisión”.^{VII}

En ese orden de ideas, Galindo Garfias, define derecho objetivo como “sistema racional de normas de conducta, que impuesto coercitivamente por el Estado, tienen como finalidad la realización del orden, la seguridad y la justicia en el grupo social en el cual se aplican”.^{VIII}

Efraín Moto Salazar, similar a la definición de Luis de Gasperi, define el derecho en dos sentidos, el primero como “facultad reconocida al individuo por la ley para llevar a cabo determinados actos, o un conjunto de leyes, o normas jurídicas, aplicables a la conducta social de los individuos”^{IX}; asimismo, señala que en su segundo sentido, significa “conjunto de reglas o disposiciones que rigen la conducta de los hombres en sus relaciones sociales. Por lo tanto, al conjunto de normas jurídicas, vigentes en un lugar y época determinados, se les llama Derecho.”^X

Por lo anterior, tenemos que el derecho subjetivo es la facultad que tiene una persona para exigir un determinado comportamiento en atención a una o varias normas jurídicas; y que

^V RECASENS SICHES, Luis, *Filosofía del Derecho*, 20^{ma} Edición, Editorial Porrúa, México, 2010, p. 159.

^{VI} VILLORO TORANZO, *op. cit.* p. 127.

^{VII} DE GASPERI, Luis, *Tratado de Derecho Civil I Teoría General de los Hechos y Actos Jurídicos*, Editorial Tipográfica Editora Argentina, Argentina, 1964, pp. 4 y 5.

^{VIII} GALINDO GARFIAS, *op.cit.* p. 23.

^{IX} MOTO SALAZAR, Efraín, *Elementos de Derecho*, Editorial Porrúa, México, 2006, p. 7.

^X *Ibid.* p. 8

en cambio, el derecho objetivo consiste en las normas jurídicas vigentes en un lugar determinado, que tienen como fin el bien común del grupo de personas a las cuales rigen.

Por otra parte, García Máynez clasifica la palabra derecho a través de acepciones relacionándolas entre sí, tales como derecho objetivo y derecho subjetivo, derecho vigente y derecho positivo, derecho positivo y derecho natural.

En cuanto a su análisis entre el derecho objetivo y derecho subjetivo, señala que el derecho objetivo es un “conjunto de normas”^{XI}; en cambio, respecto del derecho subjetivo, el mencionado autor de la obra *Introducción al Estudio del Derecho*, señala que “el derecho subjetivo es una función del objetivo. Éste es la norma que permite o prohíbe; aquél, el permiso derivado de la norma. El derecho subjetivo no se concibe fuera del objetivo, pues siendo la posibilidad de hacer (o de omitir) lícitamente algo, supone lógicamente la existencia de la norma que imprime a la conducta facultada el sello positivo de la licitud”^{XII}.

En ese sentido, tenemos que el derecho objetivo y el derecho subjetivo se encuentran inevitablemente relacionados entre sí, ya que la facultad que confiere el derecho subjetivo emana del derecho objetivo.

Asimismo, otra acepción del derecho que García Máynez trata, es la del derecho vigente, de la cual al entrar en su análisis señala, “llamamos orden jurídico vigente al conjunto de normas imperativo-atributivas que en una cierta época y un país determinado la autoridad política declara obligatorias”^{XIII}. De igual manera, el autor continúa señalando “la vigencia es atributo puramente formal, el sello que el Estado imprime a las reglas jurídicas consuetudinarias, jurisprudenciales o legislativas sancionadas por él.”^{XIV} Es decir, el derecho vigente es el que en un tiempo y lugar determinado resulta obligatorio para un cierto grupo de personas.

Por consiguiente, tenemos que derecho es el conjunto de normas obligatorias en un tiempo y lugar determinado, que confieren facultades y obligaciones a los individuos sujetos al mismo, con el fin de lograr un orden social, apegado a la rectitud y justicia.

Ahora bien, para efecto de determinar el significado dubitado, procedemos al estudio del concepto, que en atención al *Diccionario de la Real Academia Española*, dubitativo significa

^{XI} GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *op. cit.* p. 36

^{XII} *Idem.*

^{XIII} GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *op. cit.* p. 37.

^{XIV} *Ibidem.* p. 38.

“(Del lat. dubitatīvus). 1. adj. Que implica o denota duda.”^{XV}

Asimismo, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, establece que dubitable significa “susceptible de duda (v. Indubitable)”^{XVI}. De igual manera señala que dubitación significa “duda”^{XVII} y dubitativo “dudoso.”^{XVIII}

Además, tenemos que la palabra duda, de acuerdo a la Real Academia Española, significa “1. f. Suspensión o indeterminación del ánimo entre dos juicios o dos decisiones, o bien acerca de un hecho o una noticia. 2. f. Vacilación del ánimo respecto a las creencias religiosas. 3. f. Cuestión que se propone para ventilarla o resolverla.”^{XIX}

Igualmente, duda según el citado Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual es “Suspensión o indeterminación de la voluntad o del entendimiento entre varias decisiones o juicios cuando no se haya estímulo o razón bastante para aceptar o asentir entre los objetos o conceptos opuestos o diferentes. |Incertidumbre sobre la verdad de un hecho, noticia, proposición o aserto. |Cuestión propuesta para discutirla o resolverla.”^{XX}

Adicionalmente, J. Ferrater Mora, en el Diccionario de Filosofía, señala que la palabra duda significa lo que sigue:

El término ‘duda’ significa primariamente <<vacilación>>, <<irresolución>>, <<perplejidad>>. Estas significaciones se encuentran ya en el vocablo latino dubitatis. En la dubitatio hay siempre, por lo menos, dos proposiciones o tesis entre las cuales la mente se siente fluctuante; va, en efecto, de una a otra sin detenerse. Por este motivo, la duda no significa falta de creencia, sino indecisión con respecto a las creencias.

De acuerdo a lo anterior, resulta necesario atender al siguiente concepto de la palabra *dubitatio* del Diccionario Ilustrado VOX Latino Español, en la página 151:

Duda (aferre, dare dubitationem alicui, plantear una duda a uno; dubitationem tollere, expellere, resolver una duda; d. Alicuius rei, de aliqua re, duda acerca de algo; in aliqua re d. Est, aliquid habet dubitationem, una cosa ofrece duda, se plantea una duda sobre algo; hic locus nihil dubitationis habet quin..., sobre este punto no hay duda que...) ||vacilación, irresolución (sine dubitatione, sine ulla dubitatione, nulla interposita dubitatione [abl. Abs.], sin vacilar).

^{XV} “Dubitativo,va”, *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=valorativo>, Fecha de consulta: 17 de marzo de 2014.

^{XVI} CARBANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual D-E*, Tomo III, 25^a Edición, Editorial Helicista, Argentina, 1997, p. 338.

^{XVII} *Idem*.

^{XVIII} *Idem*.

^{XIX} “Duda” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=duda>, Fecha de consulta: 18 de febrero de 2014.

^{XX} CARBANELLAS, Guillermo, *op. cit.* p. 340.

Tomando en consideración lo anterior, tenemos que la palabra dubitado hace referencia a duda y al vocablo latino *dubitatis*, que significan indecisión, indeterminación e irresolución de por lo menos dos proposiciones.

Por consiguiente, derecho dubitado es el conjunto de reglas de conducta vigente, bilaterales y heterónomas, cuya validez se encuentra indeterminada en relación a otro u otros derechos; es un derecho en duda, en contraste con otros derechos, en virtud a que la duda deriva de la existencia de otro derecho contrarios a ese, de ahí la indecisión entre la validez de un derecho y otro.

2. Validez Jurídica

Gutiérrez y González, señala “El ser humano exige que el fenómeno jurídico, incluyendo el acto jurídico, tenga una serie de elementos para que se diga que existe, y después generada su existencia, exige también otra serie de atributos para considerar que vale. Se necesita primero existir y después llenar los requisitos para desarrollar plenamente esa existencia.”^{XXI}

De acuerdo a lo anterior, tenemos que un derecho dubitado cumple con el requisito de existencia. Sin embargo, la duda estriba entre su validez para su pleno desarrollo.

Alf Ross estableció: “la validez de una norma en este sentido significa su existencia efectiva o realidad, por oposición a una regla meramente imaginada o a un mero proyecto”^{XXII}; también apuntó que de acuerdo a la filosofía del derecho natural de tipo cuasipositivista, “la idea de un deber de obedecer el derecho (de cumplir con las obligaciones jurídicas) sólo tiene sentido si suponemos que el deber aludido es un verdadero deber moral que corresponde a la “fuerza obligatoria” inherente al derecho”^{XXIII}.

En principio, para que un derecho sea obligatorio, este debe de existir, luego debe de cumplir con los requisitos necesarios para que sea válido, y tenga esa fuerza obligatoria a la que hace referencia Alf Ross, tal y como establece Kelsen “Decir que una norma es válida es decir que presuponemos su existencia o –lo que significa la misma cosa- presuponemos que tiene fuerza vinculante para aquellos cuyas conductas regula”^{XXIV}.

La palabra validez de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española significa “Cualidad de válido”^{XXV}; asimismo, válido de acuerdo al citado diccionario, significa “Firme, subsistente y que vale o debe valer legalmente.”^{XXVI} También, de acuerdo al referido

^{XXI} GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 12^{da} Edición, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 163.

^{XXII} ROSS, Alf, *El Concepto de Validez y Otros Ensayos*, 4^{ta} Edición, Editorial Distribuciones Fontamara, México D.F., 2001, p. 23.

^{XXIII} ROSS, Alf, *op. cit.* p. 25.

^{XXIV} Vid. KELSEN, Hans, *General Theory of Law and State*, 4^a Edición, Nueva York, 1961, p. 30 Apud NINO, Carlos Santiago. *La Validez del Derecho*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 9.

^{XXV} “Válidez” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=validez>, Fecha de consulta: 25 de marzo de 2014.

^{XXVI} “Válido” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=válido>, Fecha de consulta: 25 de marzo de 2014.

diccionario, valor significa “Fuerza, actividad, eficacia o virtud de las cosas para producir sus efectos.”^{XXVII}

Asimismo, de acuerdo a la Enciclopedia Jurídica OMEBA, el derecho es válido de acuerdo a lo siguiente:

Resta considerar dos de las posibilidades de fundamentación mentadas retro: la axiológica y la metafísica. En lo que a esta última atañe, su misma índole la hace extraña a todo intento de conceptualización científica. Para la axiológica, el Derecho tendrá validez en cuanto sus normas resulten reflejo de un valor captado por el legislador y objetivado en las reglas dictadas. La validez de un orden de “deber ser” descansará, por lo tanto, en una cualidad interna del mismo (como orden de razón o de sentido). Así sólo será Derecho el justo. Todos aquellos que creen en la existencia de un Derecho natural de tinte racional sobre el Derecho positivo –y en el cual éste debe buscar sus contenidos- remiten el problema de la validez de las normas jurídicas a esta instancia.^{XXVIII}

De acuerdo a lo citado, validez en el derecho significa normas objetivadas que el legislador les ha otorgado fuerza vinculante.

Por otra parte, Carlos Santiago Nino en la obra “Validez del Derecho” define el concepto de validez de un sistema jurídico al señalar las proposiciones del concepto de validez jurídica de acuerdo a Santo Tomás de Aquino, Suárez, Puchta, etc., de la siguiente manera:

a) Predicar validez de un sistema jurídico, o de una norma particular, es afirmar que tiene fuerza vinculante; que sus prescripciones constituyen razones concluyentes para actuar. b) Si se desconoce la validez de un sistema jurídico o de una norma, esto equivale a negar su existencia, ya que se consideraba que la falta de validez implica que el sistema o la norma no tiene las consecuencias normativas estipuladas por el sistema (p.ej., si la norma inválida prohíbe cierta acción, dicha acción no está por eso prohibida; la regla sería ineficaz para establecer relaciones normativas, como si no hubiese sido dictada). c) Aunque la adscripción de validez debe depender de ciertos hechos (para algunas concepciones, la eficacia de un sistema era necesaria o al menos condición suficiente para esa adscripción), el significado de validez no es descriptivo, sino normativo: decir que un sistema o una norma jurídica particular son válidos es avalarlos, implica sostener que su aplicación y observancia son obligatorias y justificadas.^{XXIX}

De lo anterior, se desprende que una norma jurídica válida es la que tiene las consecuencias normativas estipuladas por el legislador, en virtud de que su aplicación y observancia son obligatorias y justificadas debido a su fuerza vinculante.

^{XXVII} “Valor” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=valor>, Fecha de consulta: 25 de marzo de 2014.

^{XXVIII} *Enciclopedia Jurídica OMEBA RETR – TASA*, Tomo XXV, Editorial Driskill S.A., Argentina, 1986, p. 615.

^{XXIX} NINO, Carlos Santiago, *op. cit.* p. 8.

Por otra parte, de acuerdo a varios autores, se puede hacer un enfoque a la validez en tres sentidos, tales como señala Robles Morchon filosófico o ético, sociológico y jurídico.^{xxx}

A) Validez en Sentido Filosófico

La validez en el sentido filosófico, según López Morchon se apega a la teoría de los iusnaturalistas, la cual señala que “el derecho válido por antonomasia es el derecho natural. Es válido porque es valioso, porque encarna justicia. Lo válido es lo justo; y lo inválido lo injusto. Validez es sinónimo de justicia”^{xxxI}.

Asimismo, Alf Ross señala que “en ética y en derecho natural, (...), se usa para significar una cualidad apriorística, específicamente moral, llamada también la “fuerza obligatoria” del derecho, que da lugar a una obligación moral correspondiente.”^{xxxII}

Al respecto, Robert Alexy indica en cuanto al concepto ético de la validez del derecho, tal y como señalan los autores antes citados, que el derecho es válido de acuerdo a su justificación moral.^{xxxIII}

Adicionalmente, García Maynez indica que el derecho “natural vale por sí mismo, en cuanto intrínsecamente justo”^{xxxIV}.

Por lo antes citado, podemos colegir que los autores coinciden en que la validez de acuerdo a la teoría de iusnaturalista consiste en la justicia que emane de la norma; tal y como apunta Aquino, la ley eterna entendida como la recta razón es la norma de la que las demás derivan su validez, es decir si las demás normas están dirigidas a la recta razón, estas son válidas, “toda ley puesta por el hombre tiene naturaleza o razón de ley (*ratio legis*) en la medida en que se deriva de la ley de la naturaleza.”^{xxxV}

^{xxx} ROBLES MORCHON, *Teoría del Derecho*, Editorial S.L. Civitas Ediciones, Madrid, 1998, p. 279.

^{xxxI} *Idem*.

^{xxxII} ROSS, Alf, *op. cit.* p. 24.

^{xxxIII} ALEXY, Robert, *El Concepto y la Validez del Derecho*, 2^{da} Edición, Editorial Gedisa, Barcelona, 2004, p. 88.

^{xxxIV} GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *op. cit.* p. 40.

^{xxxV} *Vid.* Aquino *Apud.* ROBLES MORCHON, Gregorio, *op. cit.* p. 285.

B) Validez en Sentido Sociológico

Validez en el sentido sociológico según Morchon, atiende al cumplimiento de la norma por los gobernados, su validez como hecho social real.^{XXXVI} De igual manera, en atención al concepto sociológico que menciona Alexy, establece que es la aceptación de las normas, por los gobernados. El autor señala que “una norma vale socialmente si es obedecida o en caso de desobediencia se aplica una sanción”^{XXXVII}; sin embargo, establece que ese concepto es ambiguo, por lo que haciendo un análisis de la validez social, indica que esta es por grado, que primero la validez se conoce recurriendo a la obediencia y la aplicación de una sanción en caso de desobediencia; y luego, que en el ejercicio de la aplicación de la sanción esta deberá ser física haciendo referencia a la coacción del Estado.^{XXXVIII}

El sentido sociológico de la validez del derecho, confunde el concepto de validez con el distinto de eficacia del derecho, ya que relaciona la validez con el cumplimiento que los obligados le den a las normas.

C) Validez en Sentido Jurídico

Validez en su sentido jurídico según Morchon hace referencia a la obligatoriedad de las normas, es decir, una norma jurídica es válida en tanto sea obligatoria.^{XXXIX}

García Maynez coincide al indicar que el derecho positivo “es caracterizado atendiendo a su valor formal, sin tomar en consideración la justicia o injusticia de su contenido.”^{XL}

Esto es, que la validez en el sentido jurídico apunta a que una norma jurídica es válida en tanto esta sea obligatoria por cumplir con los requisitos formales para su existencia, y no respecto de su justicia o injusticia.

Robert Alexy, señala que el sentido jurídico de la validez contiene dos problemas, uno interno y el otro externo. El interno “resulta del hecho de que la definición de validez jurídica

^{XXXVI} ROBLES MORCHON, Gregorio, *op. cit.* p. 280.

^{XXXVII} ALEXY, Robert, *op. cit.* p. 87.

^{XXXVIII} *Ibidem*, p. 88.

^{XXXIX} MORCHON, *op. cit.* p. 281

^{XL} GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *op. cit.* p. 40.

presupone ya la validez jurídica y, en este sentido, parece ser circular^{XL1}, y el problema externo consiste en la relación de los conceptos jurídico, sociológico y ético de la validez.^{XLII}

Por lo hasta aquí expuesto, el concepto de validez tiene tres acepciones, de las cuales la jurídica es la que nos interesa, para efecto de conocer el alcance que tienen los derechos dubitados en nuestro sistema jurídico.

Como se ha observado, la validez jurídica es la fuerza vinculante que tiene una disposición legal por cumplir con los requisitos formales de existencia.

De acuerdo a Alexy, la validez de las normas se debe a su jerarquía y el valor que el mismo constituyente le imprime a las mismas, de acuerdo al artículo 133 Constitucional. Esto es así, ya que en nuestro sistema jurídico al ser la Constitución Federal la Ley Suprema, esta es la que determina los principios o bases fundamentales del sistema, así como el proceso de formación de las normas, y por ende su validez.

Kelsen señala lo siguiente sobre el contenido de la norma fundamental, en el derecho positivo, “que contenido tenga esta Constitución y el orden jurídico estatal construido sobre su base, el que este orden sea justo o injusto, es algo que no interesa; tampoco interesa el que este orden jurídico garantice una situación de paz relativa dentro de la comunidad que constituye. En el presupuesto de la norma fundamental no se afirma ningún valor que trascienda al derecho positivo”, y luego señala “por ello cualquier contenido puede ser derecho.”^{XLIII}

En nuestro sistema jurídico, la validez de las normas se otorga a través de la Constitución Federal en términos del artículo 1º y del principio de supremacía de ley contenido en el diverso artículo 133; de ahí que, todo derecho reconocido en ella y en los tratados en los cuales el Estado mexicano sea parte deberá ser protegido, como obligación del propio Estado.

Por lo tanto, para que un derecho dentro del sistema jurídico mexicano tenga validez, deberá encontrarse en concordancia con la Constitución y los tratados internacionales en los que México sea parte.

^{XL1} ALEXY, Robert, *op. cit.* p. 89.

^{XLII} *Idem.*

^{XLIII} *Vid.* KELSEN, Hans 1960: *Reine Rechtslehre*, 2ª Edición, Viena, p. 204 y 201 *Apud.* ALEXY, Robert, *op. cit.* p. 105.

3. Control *a Priori* y *a Posteriori*

Alf Ross, autor de la obra *El Concepto de Validez y Otros Ensayos*, dice:

A pesar de todas las divergencias, hay una idea común a todas las escuelas del derecho natural: la creencia en que existen algunos principios universalmente válidos que gobiernan la vida del hombre en sociedad, principios que no han sido creados por el hombre sino que son descubiertos, principios verdaderos, que son obligatorios para todos, incluso para aquellos que no pueden o no quieren reconocer su existencia. La verdad de estas leyes no puede ser establecida por medio de los métodos de la ciencia empírica sino que presupone una interpretación metafísica de la naturaleza del hombre.^{XLIV}

De la cita anterior, se desprende que existen principios que son propios del hombre, los cuales no pueden ser creados sino reconocidos, por ya existir en virtud de la naturaleza del hombre.

Respecto de lo anterior, el artículo 1º, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

De la cita anterior, se entiende que en México las personas podrán gozar de los derechos humanos que por medio de la Constitución y los tratados internacionales de los que México sea parte, se reconozcan, así como de las garantías para proteger el goce de los mencionados derechos.

Por consiguiente, tenemos que nuestro sistema jurídico se sigue la teoría de Alf Ross, al reconocer los derechos y no atribuirse el Constituyente su creación, siguiendo la teoría referente a que las personas por el hecho de serlo, tienen derechos que son propios del ser humano por el simple hecho de serlo.

Asimismo, es importante mencionar que en México la Constitución es el ordenamiento idóneo para realizar el reconocimiento referido, al ser esa la Ley Fundamental, tal como lo explica Arteaga Nava en su obra *Derecho Constitucional*, de la siguiente manera:

^{XLIV} ROSS, Alf, *op. cit.* p. 13.

EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA el principio que establece su supremacía, el que determina su jerarquía superior respecto de todo el orden normativo que existe en el país, el que le da el tributo de ser fundamental y que asigna a todo lo que no sea ésta el carácter de derivado, el que le atribuye su calidad de superior se ha consignado con fines netamente pragmáticos. Aunque tiene una manifestación general, ha sido desarrollado con base en los destinatarios ciertos a los que identifica y conmina. No se ha dejado duda acerca de su imperatividad, de los sujetos a los que obliga y de los medios en virtud de los cuales procure su defensa y respeto. El principio se consigna de manera general de dos formas: una explícita, en el art. 40, que dispone que es una ley fundamental, con todo lo que esto significa; la otra, implícita, que se desprende del término que se utiliza para denominarla: *constitución*; lo es porque constituye, faculta y limita.^{XLV}

Con base en lo que precede, se puede dilucidar que la Constitución tiene jerarquía superior respecto de todo el orden normativo en el país, en razón a que se dispone en el texto de la misma, específicamente en su artículo 40 que es una ley fundamental; y, al denominarse Constitución, ya que el concepto implica que constituye, faculta y limita.

En el mismo sentido, Arteaga Nava continúa señalando que:

En el sistema normativo mexicano la constitución es norma de normas. Está encaminada a normar; impone deberes, crea limitaciones; otorga facultades y concede derechos. Nada ni nadie puede normarla; su naturaleza de suprema niega la posibilidad de que esté sometida a otro cuerpo normativo superior y, en cambio, requiere que todo le sea inferior y cada acto de autoridad esté de acuerdo con ella. No reconoce nada por encima.^{XLVI}

Es decir, la Constitución mexicana es la ley suprema, lo que significa que todo cuerpo normativo debe de encontrarse de acuerdo a ella por ser la primera en jerarquía; y por lo tanto, no puede encontrarse sometida a otro cuerpo normativo, en términos de su artículo 133, en el cual el Constituyente le otorga el poder de máximo ordenamiento en el sistema jurídico mexicano.

En razón de lo anterior, los derechos se reconocen a través de la Constitución Federal, ya que esta ley es base de todas las demás leyes, lo que es lo mismo que todas las leyes deben encontrarse en armonía con ella, así como dice Lasalle “ahonda más que las leyes y es la suma de los factores reales de poder que rigen en el país en el momento de su vigencia”^{XLVII}; de ahí que sea el documento idóneo para tal reconocimiento.

Como ya se ha establecido, de acuerdo a los atributos de los que goza nuestra Carta Magna, esta constituye el ordenamiento adecuado para reconocer derechos y establecer las pautas para su protección.

^{XLV} ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, 3^{ra} Edición, Editorial Oxford, México, 2008, p. 15.

^{XLVI} *Ibidem*, p. 21.

^{XLVII} LASALLE, Fernando, *¿Qué es una Constitución?*, Buenos Aires, 1964, pp. 55 y 63 *Apud*. ARTEAGA NAVA, Elisur. *op. cit.* p. 16

Es por eso, que ese mismo ordenamiento prevé mecanismos de control los cuales el Constituyente utiliza, en ejercicio de la soberanía nacional, con el fin de limitar los actos de las personas para que los derechos que tiene cada individuo en la población puedan ser ejercidos con plenitud.

Según Humberto Briseño Sierra estos controles tienen el propósito proteger los derechos intrínsecos de los seres humanos, funcionando de dos maneras, *a priori* y *a posteriori*.^{XLVIII}

Como primera aproximación del control apriorístico, tenemos que de acuerdo a Briseño Sierra, este consiste en principios o fundamentos estáticos, los cuales se encuentran determinados en la Constitución Federal y los tratados internacionales de los cuales México es parte:

... en el sistema del estado de derecho, la invocación de principios tiene un primer momento definitorio: el establecimiento de bases positivas, que suelen llamarse principios dogmáticos, por que representan las determinaciones indiscutibles, las puntualizaciones primarias inatacables (pero no inmodificables). En los países de estructura constitucional, como México, esos principios tienen un lugar especial en las leyes básicas: la Constitución.^{XLIX}

Briseño Sierra destaca que los principios dogmáticos, es decir, las bases positivas inatacables pero no inmodificables de los sistemas jurídicos de estructura constitucional, se deben de encontrar en su Constitución, así como lo es en el caso de México.

De acuerdo a lo anterior, el control *a priori* consiste en una delimitación que realiza el Constituyente con el propósito de asentar las bases de los principios que conforman a nuestra Ley fundamental, como apunta Briseño Sierra “estructurar, distribuir, organizar y formalizar, son momentos apriorísticos del control estatal”.^L

En consecuencia, es de gran importancia el control *a priori*, ya que en virtud del mismo se establecen las directrices para guiar el orden jurídico en un Estado.

No obstante la trascendencia que tiene el control *a priori*, su alcance es limitado, ya que ese control es general, y al ser el campo jurídico variable y específico, este control resulta insuficiente, como señala el multicitado autor de la obra Derecho Procesal Fiscal “cualquier control apriorístico es insuficiente por estático y unilateral”.^{LI}

^{XLVIII} BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal Regímenes Federal y Distrital Mexicanos*, 2^{da} Edición, Editorial Miguel Ángel Porrúa, México, D.F., 1990, p.38.

^{XLIX} *Idem*.

^L *Ibid.* p. 46

^{LI} *Ibid.* p. 47

En ese orden de ideas, el control apriorístico es insuficiente ya que no coincide con la flexibilidad de las conductas a las cuales se aplican debido a la naturaleza inamovible de este control. Su insuficiencia se refleja por ejemplo cuando la autoridad al momento de emitir un acto interpreta de manera “errónea” la legislación, o cuando una ley secundaria o norma contenida en la misma contraviene un precepto de la Constitución Federal, no obstante la existencia de esos principios dogmáticos, base del sistema jurídico mexicano.

Lo que precede se debe a que en realidad resulta imposible que se cumpla correctamente con estas bases; en ese sentido, es necesario un control que restaure los “errores” cometidos en la aplicación del control apriorístico.

Ese control es el llamado *a posteriori*, que consiste en los medios de defensa establecidos a través del constituyente, por los cuales se logra la eficacia del control *a priori*, así como Briseño Sierra explica, el control *a posteriori* constituye un poder que tiene como objetivo controlar los desvíos, errores y abusos de la autoridad y de esa manera lograr la eficacia del control *a priori*, y así restaurar el orden.^{LII}

Por lo tanto, el constituyente utiliza el control *a posteriori* para minimizar esos desvíos en la aplicación de los principios establecidos en la Carta Magna, siendo este un medio para la defensa y restitución en la violación de los derechos humanos de cualquier persona física o moral.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece en el Criterio emitido en la Décima Época, con número de registro 2007057, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, que dice:

DERECHOS HUMANOS. NATURALEZA DEL CONCEPTO "GARANTÍAS DE PROTECCIÓN", INCORPORADO AL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, VIGENTE DESDE EL 11 DE JUNIO DE 2011. El texto del artículo [1o., párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), vigente desde el 11 de junio de 2011, establece que las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicho ordenamiento fundamental y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección. Conforme a dichos términos, en el contenido de los derechos humanos residen expectativas de actuación por parte de los entes de autoridad, por lo que las personas deben contar con los medios que garanticen la realidad de tales aspiraciones. Para ello, las garantías de protección de los derechos humanos son técnicas y medios que permiten lograr la eficacia de los mismos; en su ausencia, el goce de los derechos que reconoce nuestro orden constitucional no puede materializarse en las personas.

^{LII} *Ibid.* p. 52.

Amparo directo en revisión 1182/2013. Textiles San Juan Amandi, S.A. de C.V. y otra. 28 de agosto de 2013. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Óscar Echenique Quintana.^{LIII}

En atención al criterio citado, la Primera Sala explica que al depender el respeto a los derechos humanos reconocidos en la Constitución Federal y tratados en los que México sea parte de la actuación de los entes de autoridad, las personas cuentan con los medios para lograr su eficacia, es decir, las garantías de protección de los derechos humanos.

En ese orden de ideas, para que un gobernado pueda ejercer el control *a posteriori* en México, debe hacer uso de los derechos humanos de petición y de instancia, contemplados en los artículos 8 y 17 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 8 de la mencionada ley fundamental señala lo que sigue:

Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.^{LIV}

Por lo que antecede, se entiende consagrado el derecho de petición el cual deberá ser ejercido con ciertas formalidades, y al que deberá recaer una respuesta por parte de la autoridad a la cual fue dirigido.

Al respecto, Antonio González Jiménez explica lo siguiente:

La esencia de la garantía constitucional consagrada por el artículo 8º lo constituye el derecho del administrado a recibir una respuesta expresa por parte de la autoridad, en la que se dé cuenta de las razones de pedir aducidas por el peticionario, o lo que es lo mismo en la que la respuesta se refiera al fondo de la cuestión planteada en la petición, resolución que por supuesto ha de ser notificada al peticionario.^{LV}

Por otra parte, los párrafos primero y segundo del artículo 17 de la referida ley, dicen:

Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

^{LIII} Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Derechos Humanos. Naturaleza del Concepto "Garantías de Protección", Incorporado al Artículo 1º de la Constitución Federal, Vigente desde el 11 de Junio de 2011*, México, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=%2520garantias%2520de%2520proteccion%25C3%25B3n&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=9&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2007057&Hit=2&IDs=2007056,2007057,2007058,2004543,2003193,2001213,2001272,2001403,2001052&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=, Fecha de consulta: 13 de enero de 2015.

^{LIV} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, <http://www.diputados.gob.mx/LevesBiblio/htm/1.htm>, Fecha de consulta: 3 de julio de 2014.

^{LV} JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10^{ma} Edición, Editorial Cengage Learning, Estado de México, 2008, p. 482.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.^{LVI}

Del precepto citado, se desprende el reconocimiento al derecho de instancia, consistente en el derecho de toda persona a acudir ante los órganos jurisdiccionales expeditos con el fin de que se salvaguarden sus derechos, mediante un proceso establecido por medio de las leyes.

Dionisio J. Kaye explica el derecho en comentario, de la siguiente forma: “El derecho de instancia o de accionar es un derecho dinámico frente a las obligaciones que implican derechos estáticos, porque el derecho de instancia no puede concebirse sin su dinamismo.”^{LVII}

El dinamismo al que hace referencia Kaye, refleja la necesaria acción de uno de los sujetos de la relación jurídica, para que este pueda encontrarse en oportunidad de que se le administre justicia, y haga uso del derecho de instancia.

La importancia de los derechos humanos de instancia y petición radica en la oportunidad que tiene el gobernado en lograr obtener restitución en el goce de sus derechos cuando estos sean trasgredidos, tal como esclarece Antonio Jiménez en lo subsecuente:

Si el principio de legalidad, exigencia fundamental de un Estado de derecho, prescribe la sujeción de los poderes públicos a la ley y al Derecho, referido al ámbito de la Administración pública plantea la necesidad de la construcción de un sistema que por una parte garantice la restauración de la legalidad quebrantada en aquellos casos en que el Estado actúe en contravención del orden jurídico, pero sobre todo que posibilite la restitución en el goce de los derechos e intereses jurídicos, legítimamente tutelados, de que ha sido privado el justiciable.^{LVIII}

Esa restitución a que hace referencia Antonio Jiménez se puede lograr a través del control *a posteriori* ejerciendo el gobernado sus derechos de petición y de instancia, acudiendo en tiempo y forma ante el órgano jurisdiccional correspondiente según sea el caso.

En ese sentido, Briseño Sierra establece que “la instancia, por lo mismo, viene a ser el arma jurídica, el medio indispensable sin el cual las garantías más apreciables no pasan de su lírica mención. Una vez que el sujeto sabe y tiene a su disposición ese derecho puede *instar*, ya que esta conducta no será desoída, no podrá pasar desapercibida.”^{LIX}

^{LVI} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Fecha de consulta: 3 de julio de 2014.

^{LVII} J. KAYE, Dionisio, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 4ta Edición, Editorial Themis, México, D.F., p. 143.

^{LVIII} JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.* pp. 511 y 512.

^{LIX} BRISEÑO SIERRA, Humberto, *op. cit.* p. 52

Esto es, una vez que los derechos reconocidos en la Ley Fundamental se contravengan, el gobernado puede acudir ante el órgano jurisdiccional idóneo con el fin de lograr la restitución en el goce de sus derechos.

Por consiguiente, el control *a posteriori* sirve como complemento del control apriorístico, ya que tiene como función la defensa del particular frente a las arbitrariedades cometidas por las autoridades al violar los principios o fundamentos estáticos contenidos en la Constitución Federal.

Tal y como señala Briseño Sierra, la insuficiencia del control *a priori* no es desconocida por el gobernado, ya que de ahí provienen las normas conocidas como garantías constitucionales.^{LX}

En ese orden de ideas, se puede dilucidar la interdependencia de los controles analizados, y como estos son necesarios para proteger los derechos humanos de las personas físicas y morales bajo nuestro sistema jurídico.

Al respecto, Fix Zamudio sintetiza lo siguiente: “es preciso distinguir entre los derechos consignados en la Ley Suprema y las “garantías” de tales derechos, que no son otra cosa que los medios procesales por conducto de los cuales es posible su protección y eficacia”.^{LXI}

^{LX} *Ibidem*, p. 47

^{LXI} *Vid.* FIX ZAMUDIO, Héctor, *Constitución y Proceso Civil en Latinoamérica*, 1^{ra} Edición, Editorial UNAM, México, 1974, p. 27, *Apud.* ITURBE RIVAS, Arturo, *Elementos de Derecho Procesal Administrativo*, 2^{da} edición, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 5.

4. Control *a Priori* y *a Posteriori* en Materia Fiscal Federal

El control *a priori* como ya mencionamos consiste en los principios o bases de nuestro sistema jurídico, los cuales se encuentran previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“El control comienza por establecer en la Constitución bases, por ejemplo en materia tributaria, los fundamentos significan el contenido y alcance primario de la contribución”^{LXII} señala Briseño Sierra.

En materia fiscal, el control apriorístico hace su primera aproximación a través del artículo 31, fracción IV de la Constitución; eso se debe a que es a partir de esa norma jurídica que nace la obligación a cargo de los gobernados de pagar tributos.

Tal como señala Antonio Jiménez “la obligación de contribuir para los gastos públicos, o bien de pagar tributos al Estado, no encuentra su origen en un acto negocial, es decir, no surge de algún acuerdo entre el Estado y el gobernado, sino que emana del ejercicio del poder de imperio del Estado.”^{LXIII}

En ese sentido, el artículo que manifiesta el ejercicio del poder de imperio del Estado para establecer la obligación de entero en el País dice: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”^{LXIV}

En primer instancia, el numeral citado refleja la hipótesis de contribuir al gasto público. En segundo término, establece las fronteras tributarias, esto es el ámbito competencial del entero del tributo. Luego, delimita la forma en que debe ser el pago de las contribuciones, condicionándolo a que sea de manera proporcional y equitativa. Por último, señala de manera taxativa que es en las leyes en donde se establecerán los requisitos para la contribución al gasto público.

De acuerdo a lo anterior, es a través de las leyes en dónde se define la forma en que se va contribuir al gasto público, es decir, ahí se determinan las circunstancias para el entero de los tributos.

^{LXII} BRISEÑO SIERRA, Humberto, *op. cit.* p. 38

^{LXIII} JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.* p. 54.

^{LXIV} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Fecha de consulta: 18 de junio de 2014.

Al respecto, Sonia Venegas afirma en su obra *Derecho Fiscal* que “la contribución evidentemente es una obligación *ex lege*, ya que la ley establece cuándo, cuánto y quién es el obligado al pago.”^{LXV}

En el mismo contexto, Antonio Jiménez ha sostenido en su obra *Lecciones de Derecho Tributario* “sólo mediante ley pueden establecer tributos, por tanto, el legislador es quien primero debe hacer su tarea consistente en construir el sistema tributario.”^{LXVI}

No obstante, el Constituyente delegó la facultad de determinar la manera de tributar a las leyes, fijó el procedimiento para la creación de esas leyes.

En primer término, tenemos que el artículo 71 de nuestra Carta Magna dice lo siguiente, en lo que interesa:

Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete: I. Al Presidente de la República; II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; III. A las Legislaturas de los Estados; y IV. A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.^{LXVII}

Por lo citado se colige que el Presidente de la República, los diputados y senadores del Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados se encuentran facultados para iniciar las leyes.

Adicionalmente, el numeral 73, fracciones VII y XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señalan:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto. XXIX. Para establecer contribuciones: 1o. Sobre el comercio exterior; 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafo 4º y 5º del artículo 27; 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y 5o. Especiales sobre: a) Energía eléctrica; b) Producción y consumo de tabacos labrados; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) Cerillos y fósforos; e) Aguamiel y productos de su fermentación; y f) Explotación forestal. g) Producción y consumo de cerveza. Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”^{LXVIII}

Del numeral citado, se desprende que el Congreso de la Unión es la entidad facultada para fijar las leyes necesarias para cubrir el presupuesto del Estado y las que se señalan de

^{LXV} VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press, México, D.F., 2012, pp.4 y 5.

^{LXVI} JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.* p. 73.

^{LXVII} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Fecha de consulta: 13 de julio de 2014.

^{LXVIII} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Fecha de consulta: 12 de julio de 2014.

manera taxativa en la fracción XXIX citada, esto es, las leyes tributarias en el ámbito de competencia federal.

En consecuencia, tal y como explica Briseño Sierra, basta con que el cuerpo normativo correspondiente a la materia fiscal federal, lo expida el Congreso de la Unión para que se cumpla con el contenido del artículo 73, fracciones VII y XXIX de nuestra Carta Magna.^{LXIX}

En ese orden de ideas, en cuanto al procedimiento para la formación de las leyes en materia tributaria, el artículo 72, fracción H Constitucional, indica lo que se cita a continuación:

Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones: H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

En términos de lo citado, las leyes pertinentes a contribuciones se discutirán primero en la Cámara de Diputados, luego en la Cámara de Senadores para su aprobación y posteriormente su promulgación.

De acuerdo a lo expuesto, nuestra Ley Suprema determina la obligación de contribuir al gasto público, en dónde se encontrará regulado, quienes están facultados para expedir las leyes relativas a las contribuciones, entre otras cosas, así como explica Briseño Sierra en lo sucesivo:

Así pues, la técnica constitucional puede resumirse de la siguiente manera: a) se delimitan las competencias tributarias en federal, estatal y municipal; b) ciertas contribuciones se reservan a la Federación por conducto del Congreso de la Unión, que también legisla en lo tocante al Distrito Federal; c) se encomienda a las leyes ordinarias la fijación de los egresos y de los ingresos; d) corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados la expedición del Presupuesto de Ingresos, una vez aprobado el de Egresos y la expedición de las leyes tributarias federales.^{LXX}

Por lo tanto, se coincide con el citado autor cuando señala que “esta construcción técnica implica ya un control *a priori* en cuanto a que establece la competencia, el objeto, la

^{LXIX} BRISEÑO SIERRA, Humberto, *op. cit.* p. 42

^{LXX} *Ibidem*, p. 45

organización y el procedimiento que deben respetarse en la elaboración de las disposiciones generales en materia tributaria.»^{LXXI}

Sin embargo, como ya se ha explicado, el control *a priori* es insuficiente, ya que a pesar de que el Constituyente fija las pautas que determinan como deberán de contribuir los gobernados al gasto público, resulta imposible que no se transgreda alguna de estas bases.

El Constituyente inicia delimitando la obligación al pago de impuestos, pero delega al legislador la facultad de determinar las circunstancias para el entero de los impuestos a cargo. Consecuentemente, otro cuerpo normativo de rango inferior señala cómo y que impuestos deben de enterarse, el cual debe de encontrarse acorde con nuestra Constitución en términos del artículo 133.

Sin embargo, en la práctica sucede que el legislador contraviene ese principio y vulnera los derechos de los gobernados al crear normas inconstitucionales o bien la autoridad administrativa aplica de manera indebida las leyes tributarias.

Es por esa razón que el Constituyente se encuentra posibilitado a ejercer el control *a posteriori*, el cual fija los medios de defensa a favor del particular, lo que en materia fiscal evita que los gobernados contribuyan al gasto público de manera injusta.

Por lo tanto, ante una violación a los derechos reconocidos por la Constitución, es decir, a esos principios o bases del derecho tributario, el gobernado para la restitución de sus derechos puede en virtud del control *a posteriori*, instar ante la autoridad administrativa que trasgredió sus derechos o directamente ante una instancia judicial.

En conclusión, cuando las autoridades fiscales contravienen los principios o bases previstos en la Constitución Federal actuando de manera arbitraria o el legislador al emitir normas contrarias al texto Constitucional, los gobernados pueden hacer uso de su derecho de petición de instancia con el propósito de que se logre la eficacia del control *a priori*, y que no sólo se reconozcan sus derechos sino que en la práctica se les proteja.

^{LXXI} *Idem.*

5. Derechos Dubitados en Materia Fiscal Federal

Por lo tanto, los derechos dubitados son los derechos reconocidos a través del Constituyente mediante nuestra Carta Magna y los tratados en los que el Estado mexicano forma parte, en virtud del ya estudiado control *a priori*, y que sin embargo se contravienen por medio de un ordenamiento jurídico con rango de ley o norma jurídica contenida en ella, y que en virtud de su entrada en vigor, primer acto de aplicación o acto ulterior, causa perjuicio al sujeto y en consecuencia se crea incertidumbre respecto de su protección.

Pero como se puede advertir, a pesar de la contradicción que pudiera existir entre un ordenamiento jurídico con rango de ley y la Constitución o algún tratado en el que México sea parte, en razón a que estos últimos son Ley Suprema en términos artículo 133 Constitucional, prevalecería la protección del derecho reconocido a través de esa Ley Suprema.

En consecuencia, para efecto de salvaguardar esos derechos en duda, a pesar de que resulte obvio el derecho que prevalecería, cuando el control *a priori* no sea suficiente, el gobernado puede hacer uso de los medios de defensa fijados en nuestro sistema jurídico, acudiendo ante el órgano judicial competente y haciendo valer sus defensas en el tiempo y forma legal; ya que es de esta manera, que el afectado tiene oportunidad de lograr la protección ante los actos arbitrarios y posibilidad en la restitución de esos derechos (control *a posteriori*).

En materia fiscal, las dos maneras para que el gobernado se pueda proteger ante la arbitrariedad cometida por el legislador son: a) el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad, y b) el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad.

A) Control concentrado y control difuso de constitucionalidad y convencionalidad

El control concentrado es de competencia exclusiva del Poder Judicial de la Federación; el cual en materia fiscal federal, puede ejercerse por medio del amparo indirecto, ya sea autoaplicativo o heteroaplicativo, o por medio de amparo directo derivado de un juicio de nulidad seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En cuanto al ejercicio del control difuso en la materia aludida, el Tribunal aludido lo podrá ejercer, no obstante que sea un órgano de legalidad, al acudir el demandante a esa

instancia, el juzgador podrá desaplicar alguna ley secundaria en caso de advertir la contravención a algún derecho humano previsto en la Constitución Federal o tratado internacional en el que México sea parte, o aún cuando el actor realice argumentos expuestos en ese sentido.

Sobre ese aspecto, debemos tomar en consideración la Jurisprudencia por contradicción 2a./J. 16/2014 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Décima Época, en Abril de 2014, con número de registro 2006186, que dice:

CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconventionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expuestos, solicitando al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconventionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y

convencionalidad del precepto en el sistema concentrado.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Trigésimo Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de enero de 2014. Cinco votos de los Ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis XXX.1o.1 A (10a.), de rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ESTÁ OBLIGADO A EFECTUAR EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD.", aprobada por el Primer Tribunal Colegiado del Trigésimo Circuito, y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XI, Tomo 2, agosto de 2012, página 2016, y el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, al resolver el amparo directo 212/2013.

Tesis de jurisprudencia 16/2014 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de febrero de dos mil catorce.

Ejecutorias

CONTRADICCIÓN DE TESIS 336/2013.

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. ESTÁ OBLIGADO A EFECTUAR EL CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD^{LXXII}

De la Jurisprudencia citada, se colige que en nuestro sistema jurídico existe el control concentrado y el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad. Del primero explica que los órganos del Poder Judicial de la Federación son los encargados del análisis de constitucionalidad y convencionalidad de las leyes, por lo que los jueces competentes deberán de determinar si la disposición de carácter general impugnada por el gobernado resulta contraria a la Constitución o a los tratados internacionales de los que el Estado mexicano es parte.

En cambio, la Jurisprudencia en comento establece que el control difuso consiste en la facultad que tiene el órgano jurisdiccional ordinario, de acuerdo a los artículos 1 y 133 de nuestra Carta Magna, de oficio o a petición de parte, para desaplicar una norma

^{LXXII} Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Control Difuso. Su Ejercicio en el Juicio Contencioso Administrativo*. México,

http://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=CONTROL%2520DIFUSO.%2520SU%2520EJERCICIO%2520EN%2520EL%2520JUICIO%2520CONTENCIOSO%2520ADMINISTRATIVO.%25200&Dominio=Rubro&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2006186&Hit=1&IDs=2006186&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=, Fecha de consulta: 20 de julio de 2014.

inconstitucional con el fin de respetar los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que México es parte.

El primer camino, esto es el juicio de amparo resultaría el procedimiento idóneo para buscar la protección de los derechos dubitados, ya que sólo el Poder Judicial de la Federación tiene la facultad para declarar alguna norma u ordenamiento jurídico inconstitucional.

Sin embargo, en razón del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad del que goza el Tribunal, no obstante de ser un tribunal de legalidad, puede ordenar la inaplicación de esa ley o legislación secundaria respecto de un acto administrativo concreto, si la mencionada norma u ordenamiento jurídico resulta contraventora de los derechos humanos o principios previstos en la Constitución Federal o de los tratados internacionales en los que México sea parte.

II.- PLENITUD DE JURISDICCIÓN DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA (AHORA TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA)

1. Antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

El 25 de mayo de 1853 surge la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo conocida como “Ley Lares”. A través de dicha ley se facultaba al Consejo de Estado para dirimir controversias sobre obras públicas, contratos administrativos, rentas nacionales, policía, agricultura y comercio.^{LXXIII}

En términos de la Ley Lares, el Presidente de la República se encontraba encargado de nombrar a cinco consejeros abogados, quienes conocerían sobre lo contencioso administrativo.^{LXXIV}

En primer lugar, de acuerdo a Tena Ramírez, según Luis Gabriel Monroy Mendoza, ese procedimiento consistía en que se tenía que agotar una instancia ante el Ministro del ramo, quien tenía como propósito buscar un acuerdo entre las partes. Luego en caso de ser desfavorable la resolución o si no se resolvía en el término de un mes, iniciaba la fase contenciosa a través de la cual el Consejo de Estado conocía del asunto. Una vez emitida la sentencia correspondiente, si alguna de las partes se encontraba inconforme, esta podía apelar ante el Consejo de Ministros quien resolvería en definitiva.^{LXXV}

En ese sentido, el Presidente de la República gozaba del ejercicio de dos poderes, el ejecutivo y el judicial, al habersele concedido el carácter de Tribunal Administrativo al Consejo de Estado.^{LXXVI}

Como podría deducirse, la atribución de dos poderes en un órgano causó polémica, por lo que el ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Ignacio L. Vallarta sostuvo

^{LXXIII} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Porrúa, México, 1997, p.21.

^{LXXIV} Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/83/ntj/ntj10.pdf>. Fecha de consulta: 19 de julio de 2014.

^{LXXV} MONROY MENDOZA, Luis Gabriel, *Manual del Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, 1ª Edición, Taxx Editores, México, D.F. 2002, p. 19.

^{LXXVI} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.* p.21.

la inconstitucionalidad de dicha ley, ya que se le consideraba violatoria de la división de poderes.»^{LXXVII}

En atención al artículo 97 de la Constitución de 1857, se le otorgó la facultad a los Tribunales Federales para conocer de las controversias en las que la Federación fuera parte y las que aludieran sobre las leyes federales. De esta manera se depositó el poder judicial en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Tribunales de Circuito y Jueces de Distrito. Por consiguiente, todo juicio en el que la Federación fuera parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación era competente como única instancia; en cambio, cualquier asunto en el que las partes fueran particulares y el acto impugnado consistiera en la aplicación de una ley federal, la Corte resultaba competente como última instancia.^{LXXVIII}

Otro antecedente del contencioso administrativo consistió en el juicio de oposición que surgió a través de la Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927, el cual se promovía ante los Juzgados de Distrito, previo a la interposición del juicio de amparo.^{LXXIX}

A este respecto, Margáin Manatou indica lo siguiente de acuerdo a Carrillo Flores:

No obstante el respaldo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio a este juicio, al resolver que el juicio de amparo es improcedente cuando el particular tiene un recurso ordinario de defensa, muy pronto se observó que no era el camino indicado para resolver las controversias ante la hacienda pública mexicana y el contribuyente; porque era un juicio largo y deficiente; no había comunicación entre los Agentes del Ministerio Público y las autoridades fiscales; otorgada la garantía del interés fiscal el contribuyente perdía interés en continuar el juicio, el cual envejecía por falta de promoción.^{LXXX}

Posteriormente, a través de la Ley de Justicia Administrativa promulgada en 1936, que entró en vigor el 1 de enero de 1937, surgió el Tribunal Fiscal de la Federación.^{LXXXI} Lo que dio lugar a la derogación de los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación que establecían el juicio de oposición mencionado.^{LXXXII}

La exposición de motivos de la Ley de Justicia Administrativa de 1936, señala lo siguiente:

El Tribunal Fiscal de la Federación estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo (lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, supuesto que

^{LXXVII} *Idem.*

^{LXXVIII} MONROY MENDOZA, Luis Gabriel, *op. cit.* p. 20.

^{LXXIX} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.* p.22.

^{LXXX} *Vid.* CARRILLO FLORES, Antonio, *El tribunal Fiscal de la Federación. Un testimonio*, 9^{ta} Edición, 1966. *Apud.* MARGÁIN MANATOU, Emilio. *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, 6^{ta} Edición, Editorial Porrúa, México, 1997, p. 65.

^{LXXXI} Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Nuestra Historia*, México, <http://www.tfjfa.gob.mx/index.php/el-tribunal/quienes-somos/historia>, Fecha de consulta: 19 de julio de 2014.

^{LXXXII} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.* p.22.

precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos); pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal. Se consagrará así, con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea; pues el Ejecutivo piensa que cuando esa autonomía no se otorga de manera franca y amplia, no puede hablarse propiamente de una justicia administrativa.^{LXXXIII}

De acuerdo a la exposición de motivos, el Tribunal Fiscal de la Federación fue creado con el fin de una lograr justicia administrativa, el cual formaría parte del poder ejecutivo, sin embargo, ese poder delegaría sus facultades a través de la Ley de Justicia Administrativa, convirtiéndose este en un tribunal de justicia delegada, con el fin de salvaguardar el principio constitucional de separación de poderes.

El 31 de diciembre de 1938 término la vigencia de la Ley de Justicia Fiscal, y el 1 de enero de 1939 entró en vigor el Código Fiscal de la Federación, el cual incluía el contenido de la Ley de Justicia Fiscal. De acuerdo a Emilio Margáin Manautou, ese código fue un gran avance para la legislación tributaria en nuestra República.^{LXXXIV}

La constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación se discutía, por lo que el 30 de diciembre de 1946 se publicó la reforma al artículo 104, fracción I de la Constitución que quedó de la siguiente manera:

Artículo 104.- Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I.- De todas las controversias de orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia serán apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.

En los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos.^{LXXXV}

^{LXXXIII} CARRILLO FLORES, Antonio, *Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional*, México, UNAM, 1987, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/879/17.pdf>, Fecha de consulta: 19 de julio de 2014.

^{LXXXIV} MARGÁIN MANATOU, Emilio, *op. cit.* p. 66.

^{LXXXV} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Diario Oficial de la Federación*, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_040_30dic46_ima.pdf, Fecha de consulta: 10 de agosto de 2014.

De acuerdo a Emilio Margáin, esa reforma tuvo como consecuencia que se otorgara a favor de las autoridades fiscales el recurso de revisión fiscal en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación cuando versara sobre un crédito determinado mayor a \$20,000.00 pesos o sobre créditos indeterminados.^{LXXXVI}

Luego, el 25 de octubre de 1967 se publicó la siguiente reforma al artículo 104, fracción I Constitucional:

Artículo 104.- Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I.- De todas las controversias de orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales locales del orden común de los Estados, del Distrito Federal y Territorios. Las sentencias de primera instancia serán apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado.

Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Procederá el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones definitivas de dichos tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales, y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa.

La revisión se sujetará a los trámites que las Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y la resolución que en ella dicte la Suprema Corte de Justicia, quedará sujeta a las normas que regulan la ejecutoriedad y cumplimiento de las sentencias de amparo.^{LXXXVII}

A través de esa reforma ya se habla sobre tribunales de lo contencioso-administrativo en la Constitución, justificándose su existencia la cual sería instituída por las leyes federales.

Por otra parte, en enero de 1967 se publicó el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual consistió en “una reestructuración del anterior, agrupándose las disposiciones en los términos del citado modelo de código tributario, corrigiéndose errores de técnica legislativa, así como subsanándose algunas de las lagunas existentes. Se eliminaron del mismo las normas

^{LXXXVI} MARGÁIN MANATOU, Emilio, *op. cit.* p. 69.

^{LXXXVII} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_067_25oct67_ima.pdf, Fecha de consulta: 10 de agosto de 2014.

relativas a la organización del Tribunal Fiscal de la Federación, que se consignaron en la Ley Orgánica del mismo.»^{LXXXVIII}

Subsecuentemente, el 31 de diciembre de 1981 se publicó a través del Diario Oficial de la Federación otro Código Fiscal de la Federación, el cual debió de entrar en vigor en septiembre de 1982. Pero en virtud de los problemas económicos que sufría el País, a través de un artículo transitorio se estableció que dicho Código entrara en vigor el 1 de enero de 1983, con la excepción del Título VI “Del Procedimiento Contencioso” el cual entraría en vigor hasta el 1 de abril de 1983.^{LXXXIX}

En lo sucesivo, el 10 de agosto de 1987 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto a través del cual se adicionó la fracción XXIX-H al artículo 73, Constitucional, que a continuación se cita:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

(...)

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.^{XC}

De acuerdo a esa adición al artículo 73 de la Constitución Federal no queda duda de la Constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que a pesar de que en la reforma de 1967 se señalaba que en las leyes federales se instituiría el Tribunal Fiscal de la Federación, el texto Constitucional no indicaba de manera expresa quien expediría dichas leyes, por lo que al otorgarle competencia al Congreso de la Unión para expedirlas eliminó esa laguna.

Al respecto, Lucero Espinosa estableció lo siguiente:

Actualmente la constitucionalidad de dicho Tribunal ya no se discute, toda vez que si bien la Constitución de 1917 en el texto original del artículo 104, no previó la existencia de tribunales administrativo, lo cierto es que se le hicieron dos reformas y adiciones que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación los días 30 de diciembre de 1946 y 25 de octubre de 1967, a fin de darle un sustento constitucional, así como en 1976 el artículo 73 se reformó para darle atribuciones al Congreso de la Unión para el establecimiento de tribunales administrativos.^{XCI}

^{LXXXVIII} MARGÁIN MANATOU, Emilio, *op. cit.*, p. 66.

^{LXXXIX} *Ibidem*, pp. 67 y 68.

^{XC} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_113_10ago87_ima.pdf, Fecha de consulta: 10 de agosto de 2014.

^{XCI} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *op. cit.* p.23.

Asimismo, a partir del Decreto por el que se reforman diversas disposiciones fiscales, publicado el 31 de diciembre de 2000 en el Diario Oficial de la Federación, se reformó la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y el Código Fiscal de la Federación.^{XCII}

Por medio de esa reforma se cambió el nombre del Tribunal Fiscal de la Federación al de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Asimismo se le dio competencia a ese tribunal para que además de resolver juicios en contra de resoluciones que concluyeran el recurso de revisión establecido en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, también se le otorgó competencia para conocer de las controversias que versaren de actos dictados por autoridades administrativas que pusieran fin a un procedimiento administrativo, instancia o que resolvieran un expediente de acuerdo a esa ley; de igual manera, se le añadió competencia para conocer respecto de resoluciones negativas fictas configuradas en la materia de competencia de ese tribunal. También, se facultó a la Sala Superior para que determinara la jurisdicción territorial de las Salas Regionales, y se le agregó en cuando a la competencia territorial de las Salas Regionales, que estas podrían conocer de asuntos de acuerdo a la sede de la autoridad demandada.^{XCIII}

Aunado a lo anterior, Lucero Espinosa agrega que a través de esa reforma al Código Fiscal de la Federación, se cambió el nombre de procedimiento contencioso administrativo a juicio contencioso administrativo.^{XCIV}

Luego en el año 2006 entró en vigor la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo que dio lugar a la derogación del Título VI del Código Fiscal de la Federación.^{XCV}

Esa ley, “tiene por objeto consolidar la actuación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dotándole de los instrumentos procedimentales que requiere para cumplir eficazmente con sus atribuciones de impartición de justicia administrativa y para que pueda brindar seguridad jurídica a los ciudadanos.”^{XCVI}

^{XCII} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *La Transformación del Contencioso Administrativo en México*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Número 107 Mayo – Agosto 2003, México.

^{XCIII} *Idem.*

^{XCIV} *Idem.*

^{XCV} J. KAYE, Dionisio, *op. cit.* p. 455.

^{XCVI} MARTÍNEZ RÍOS, Juana y REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Ley federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Comentada, Anotada y Jurisprudencia*, 2^{da} Edición, Editorial Taxx Editores, México, D.F., p. 15.

Asimismo, en atención a Dionisio J. Kaye, el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un juicio de estricto derecho, ya que de acuerdo al artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ese juicio deberá fundarse en derecho y se deberán estudiar todas las pretensiones planteadas por las partes durante el procedimiento.

El 27 de mayo de 2015 se publicó a través del Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción, mediante el cual se reformó el contenido del artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Federal.

Por medio de la reforma aludida, se determinó cambiar el nombre del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ampliar su competencia a materia de corrupción facultando a una Sección de la Sala Superior de ese Tribunal para resolver los procedimientos en ese ámbito, y aumentar la cantidad de Magistrados integrantes de dicho Tribunal.

Es importante notar, que en el Segundo Transitorio de ese decreto se otorgó al Congreso de la Unión el plazo de un año contado a partir de su entrada en vigor, para aprobar las reformas que deriven del artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Federal.

2. Procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa): Anulación o Plena Jurisdicción

A) Antecedentes

Tal como dice Dionisio J. Kaye “las garantías y los procedimientos del estado de derecho cobran singular importancia en algunas materias en las que el riesgo de la arbitrariedad estatal es mayor, como podría ser la tributaria, de la que el ente político depende para su existencia material.”^{XCVII}

Como se ha mencionado, en virtud del artículo 17 Constitucional nadie puede hacerse justicia por sí mismo, por lo que el Constituyente reconoce el derecho de acudir a medios ex profeso para la administración de la justicia, que en materia fiscal le compete al Tribunal en cuestión.^{XCVIII}

El referido tribunal ha evolucionado con el paso del tiempo como ya se indicó en el subcapítulo pasado. Sin embargo, un cambio fundamental al que no se hizo referencia con anterioridad es el carácter del juicio contencioso, es decir, de anulación o plena jurisdicción.

De acuerdo a Dionisio J. Kaye, la Ley de Justicia Fiscal de 1936 regulaba un juicio de anulación, en virtud de que el Juez podía solamente declarar la nulidad o en su caso reconocer la validez de actos o procedimientos administrativos impugnados.^{XCIX}

Asimismo, en la quinta época, a través del criterio con número de registro 323679, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronunció respecto de lo anterior de la siguiente forma:

TRIBUNAL FISCAL, FACULTADES DEL. El Tribunal Fiscal tiene facultades de simple anulación, mas no de plena jurisdicción, y el acto impugnado ante él debe juzgarse a través de los fundamentos esgrimidos por las autoridades demandadas, y el actor en un juicio de esa naturaleza, sólo está obligado a combatir esos fundamentos y no otros diversos y a anunciar y presentar las pruebas que considere oportunas en relación con el consentimiento que tenga de la resolución combatida.

Amparo administrativo en revisión 2276/44. Sokol Michael. 9 de junio de 1944. Unanimidad de cinco votos. Relator: Octavio Mendoza González.^C

^{XCVII} J. KAYE, Dionisio, *op. cit.* p. 451.

^{XCVIII} JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *op. cit.* p. 512.

^{XCIX} J. KAYE, Dionisio, *op. cit.* p. 457.

^C Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Tribunal Fiscal, Facultades del*, Semanario Judicial de la Federación, http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=10000000000fc00&Apendice=100000000000&Expresion=TRIBUNAL%2520FISCAL%2520FACULTADES%2520DEL&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=36&Epp=20

En referencia al pronunciamiento de la Segunda Sala citado, el llamado Tribunal Fiscal de la Federación consistía en un juicio de simple anulación, restringiéndolo de facultades de plena jurisdicción.

En lo sucesivo, después de las reformas Constitucionales de 1946, 1967 y 1987, según Lucero Espinosa, el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en ocasiones era de anulación y en otras de plena jurisdicción, por lo que lo llamo mixto o ecléctico.^{CI}

No obstante lo anterior, la doctrina oscilaba en diversas opiniones sin existir un acuerdo entre los mismos respecto de que tipo de facultades tenía dicho tribunal al momento de seguir un juicio ante el mismo. Inclusive Lucero Espinosa habla respecto de esa discrepancia en su obra *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*.

B) Juicio de Anulación y Juicio de Plena Jurisdicción

De acuerdo a la Enciclopedia Jurídica OMEBA juicio es: “Primera acepción: Estructura lógica de pensamiento, con pretensión de verdad. Acerca de la equiparación de la norma jurídica con un juicio lógico, (...). Segunda acepción: En sentido jurídico, el vocablo puede aludir: a) a la operación mental previa que realiza el juzgador para emitir sentencia en un proceso; b) al proceso mismo.”^{CII}

Al momento de hacer mención a un juicio de anulación o un juicio de plena jurisdicción, se hace referencia a la definición señalada en el inciso b) de la segunda acepción que se precisa en la Enciclopedia Jurídica OMEBA.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, anulación significa “acción y efecto de anularse;”^{CIII} de igual modo, señala que nulo se define como “falta de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que

[&Desde=-100&Hasta=-100&Index=1&ID=323679&Hit=28&IDs=321115,321341,321580,321589,322278,322337,323106,323679,330168,330787,331066,331119,331218,331219,331294,331649&tipoTesis=&Semana=0&tabla=](#), Fecha de consulta: 13 de septiembre de 2014.

^{CI} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, op. cit. p. 26.

^{CII} OSSORIO Y FLORIT, Manuel, et. al. *Enciclopedia Jurídica OMEBA, RETR – TASA*, Tomo XXV, Editorial Driskill S.A., Argentina 1986, p. 111.

^{CIII} “Anulación” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014. <http://lema.rae.es/drae/?val=anulación> Fecha de consulta: 24 de septiembre de 2014.

se requieren en la sustancia o en el modo.”^{CIV} Por lo tanto, en principio se podría decir que juicio de anulación significa el proceso jurídico que tiene como propósito dejar sin efectos algo por ser contrario a las leyes o por carecer a las solemnidades requeridas.

Lucero Espinosa indica el juicio de anulación tiene como propósito el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la Administración. Es un procedimiento simple, en el cual la autoridad no es parte demandada, por lo que no se encuentra facultada para emitir contestación de demanda, sino que debe rendir un informe a solicitud del Tribunal, o sea no interpone defensas, sólo se limita a informar. Asimismo, en la sentencia de este juicio, sólo se puede declarar la validez o nulidad del acto, por lo que su efecto en caso de haberse declarado la nulidad consiste solamente en una manifestación de que el acto impugnado es nulo sin que el tribunal pueda ejecutarla.^{CV}

Cabe notar que una sentencia declarativa:

Puede ser positiva o negativa; es positiva, cuando afirma la existencia de un determinado efecto jurídico a favor del actor; es negativa cuando afirma, tanto a favor del actor; es negativa cuando afirma, tanto a favor del actor como del demandado, la inexistencia de determinado efecto jurídico contra ellos pretendido por la contraparte.

Pero hay sentencias que se concretan pura y exclusivamente a efectuar una declaración, y se agotan con la misma; tales, las llamadas de “mera declaración” o las que desestiman la pretensión jurídica sustentada judicialmente, o que establecen la falsedad de un documento, o que declaran probada la adquisición de la propiedad por prescripción, etcétera.^{CVI}

En atención a la Enciclopedia Jurídica Mexicana, en el juicio de anulación se alega la una violación de ley; en cuanto al alcance del juicio, el tribunal no cuenta con medios para hacer cumplir sus sentencias, pero el efecto de la sentencia es *erga omnes*, esto es tiene efectos aún en contra de autoridades que no fueron señaladas como responsables.^{CVII}

Por otro lado, el Diccionario de la Real Academia Española establece que pleno significa: “completo, lleno”^{CVIII}; y jurisdicción como “poder que tienen los jueces y tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.”^{CIX} Por consiguiente, en razón de esas definiciones,

^{CIV} “Nulo” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014. <http://lema.rae.es/drae/?val=nulo> Fecha de consulta: 24 de septiembre de 2014.

^{CV} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, op. cit. pp. 25 y 26.

^{CVI} OSSORIO Y FLORIT, Manuel, et. al. op. cit. p. 364.

^{CVII} Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Mexicana F-L*, Tomo IV, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 737.

^{CVIII} “Pleno” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=pleno>, Fecha de consulta: 24 de septiembre de 2014.

^{CIX} “Jurisdicción” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=jurisdiccion>, Fecha de consulta: 24 de septiembre de 2014.

juicio de plena jurisdicción hace alusión a un proceso jurídico en el cual los juzgadores tiene un poder completo para juzgar y obligar la ejecución de lo juzgado.

Según Espinosa el juicio contencioso de plena jurisdicción tiene como objetivo el reconocimiento o reparación de un derecho subjetivo que en virtud de un acto administrativo se encuentre vulnerado. Es un procedimiento de tipo judicial, a través del cual las partes del juicio que constituyen la demandante y demandada, siguen todas sus etapas, tal como la de instrucción y sentencia, y participan haciendo valer acciones y defensas. Adicionalmente, la sentencia en ese juicio es de condena y al buscar un restablecimiento de un derecho subjetivo vulnerado, el tribunal tiene la facultad de ejecutar sus propias resoluciones.^{CX}

Al hacer mención a una sentencia de condena, es importante tomar en cuenta el concepto de sentencias condenatorias que establece la enciclopedia Jurídica OMEBA “son aquellas que, luego de declarar la existencia del derecho, imponen el cumplimiento de una prestación positiva (dar, hacer) o negativa (no hacer). Ejemplos de ellas, los encontramos en las dictadas en casos de responsabilidad civil por hechos ilícitos, pérdida de la propiedad, turbación de la posesión, privación de la herencia, acciones ejecutivas en general, etcétera.”^{CXI}

Asimismo, Margain Manautou señala que en el juicio de plena jurisdicción se alega una violación a un derecho subjetivo; respecto del alcance del juicio, el tribunal tiene medios para hacer cumplir sus sentencias, sin embargo sólo surtirá efectos frente a las partes del juicio.^{CXII}

En términos de lo expuesto, el juicio de anulación es un procedimiento contencioso a través del cual el afectado alega una violación de ley por un acto administrativo, respecto del cual el tribunal sólo se encuentra facultado para declarar su nulidad o reconocer la validez. Dentro de este juicio las autoridades no forman parte, por lo que a solicitud del tribunal, sólo se encargan de informar respecto del acto impugnado.

Además, como puede observarse de lo anterior, el juicio contencioso de plena jurisdicción consiste en un procedimiento en el que se alega una violación a un derecho subjetivo, por lo que tiene como finalidad la reparación o reconocimiento de ese derecho; en consecuencia, la sentencia que se emite en ese juicio es de condena. Sobre el procedimiento,

^{CX} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, op. cit. pp. 25 y 26.

^{CXI} Enciclopedia Jurídica OMEBA, RETR – TASA, op. cit. p. 364.

^{CXII} MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 737.

existe la parte demandante y demandada que hacen valer acciones y defensas durante el mismo. Después de emitida la sentencia, el tribunal tiene facultades para ejecutarla.

Por consiguiente, los juicios de anulación y de plena jurisdicción difieren en diversos puntos, por lo que para poder identificar cada uno, es necesario tomar en cuenta su objetivo, procedimiento, sentencia y los efectos o alcance del juicio.^{CXIII}

C) Naturaleza Jurídica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa)

El artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Federal establece lo que a continuación se cita:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

(...)

XXIX-H. Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones.

El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.

Asimismo, será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

El Tribunal funcionará en Pleno o en Salas Regionales.

La Sala Superior del Tribunal se compondrá de dieciséis Magistrados y actuará en Pleno o en Secciones, de las cuales a una corresponderá la resolución de los procedimientos a que se refiere el párrafo tercero de la presente fracción.

Los Magistrados de la Sala Superior serán designados por el Presidente de la República y ratificados por el voto de las dos terceras partes de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo quince años improrrogables.

Los Magistrados de Sala Regional serán designados por el Presidente de la República y ratificados por mayoría de los miembros presentes del Senado de la República o, en sus recesos, por la Comisión Permanente. Durarán en su encargo diez años pudiendo ser considerados para nuevos nombramientos.

^{CXIII} LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación op. cit.* p. 25.

Los Magistrados sólo podrán ser removidos de sus cargos por las causas graves que señale la ley.^{CXIV}

Del contenido del citado dispositivo constitucional se desprende que el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa tiene a su cargo dirimir las controversias entre la administración pública Federal y los particulares, mediante las leyes que el Congreso expida.

Ahora bien, de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española dirimir significa: “1. tr. Deshacer, disolver, desunir, ordinariamente algo inmaterial. *Dirimir el matrimonio*. 2. tr. Ajustar, concluir, componer una controversia.”^{CXV}

Por consiguiente, el procedimiento ante ese Tribunal implica no sólo que la Sala Regional, la Sección o el Pleno que corresponda, emita una sentencia a través de la cual determine la solución una controversia, sino que debe componerla, lo que es lo mismo a que en caso de vulnerarse un derecho subjetivo este no sólo debe ser reconocido, sino también reparado.

En ese orden de ideas, de acuerdo a nuestra Ley Suprema el Congreso de la Unión mediante las leyes que emita, deberá dotar al Tribunal Federal de Justicia Administrativa las facultades suficientes para emitir sentencias y que a su vez las pueda ejecutar, en el sentido de restituir al afectado en su derecho vulnerado, convirtiéndolo en un Tribunal de plena jurisdicción.

En ese sentido, en el proceso legislativo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se propuso como objetivo la plena jurisdicción de ese Tribunal, tal como se puede observar según la segunda lectura del dictamen “De las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público; de Justicia; y de Estudios Legislativos, Segunda, el que contiene proyecto de decreto por el que se expide la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo”, celebrada el 11 de noviembre de 2003, que dice: “CONTENIDO DE LA INICIATIVA En ese tenor, estas Comisiones consideran que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo será un mecanismo determinante para

^{CXIV} Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>, Fecha de consulta: 25 de junio de 2015.

^{CXV} “Dirimir” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=dirimir>, Fecha de consulta 18 de mayo de 2015.

la consolidación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo como una instancia que garantice la seguridad jurídica y una eficaz impartición de justicia.”^{CXVI}

Conforme a la opinión citada, con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que entró en vigor en 2006, se buscaba un medio a través del cual se lograra proteger la garantía de seguridad jurídica y la eficaz impartición de justicia.

En primer lugar, la garantía de seguridad jurídica de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la obra “Las garantías de Seguridad Jurídica *Colección Garantías Individuales*” es:

La palabra “seguridad” deriva del latín *seguritas, -atis*, que significa “cualidad de seguro” o “certeza”, así como “cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”. La última de las acepciones señaladas es la que debe tomarse en cuenta para indicar lo que ha de entenderse por seguridad jurídica.^{CXVII}

En efecto, la seguridad jurídica es la certeza que debe tener el gobernado de que su persona, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad, pero si ésta debe producir una afectación en ellos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias.^{CXVIII}

Asimismo, respecto del principio en estudio la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció a través de la siguiente Jurisprudencia, publicada en la Décima Época:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario,

^{CXVI} MARTÍNEZ RÍOS, Juana y REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *op. cit.* p. 18.

^{CXVII} REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, voz “seguridad”, en Diccionario de la lengua española, t. II, 22ª. Ed., Madrid, Espasa Calpe, 2001, p. 2040 *Apud.* Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Las Garantías de Seguridad Jurídica Colección Garantías Individuales*, Poder Judicial de la Federación, México, D.F., 2004, p. 9.

^{CXVIII} Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica Colección Garantías Individuales*, *op. cit.* pp. 9 y 10.

partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 251/2012. Maquilas y Detallistas, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 686/2012. Incomer, S.A. de C.V. 25 de abril de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo directo en revisión 1073/2012. Gold Medal Construction, S.A. de C.V. 27 de junio de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

AMPARO EN REVISIÓN 416/2012. Teléfonos de México, S.A.B. de C.V. 8 de agosto de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.
Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintiuno de noviembre de dos mil doce.

Ejecutorias

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 686/2012.
AMPARO EN REVISIÓN 416/2012.^{CXIX}

En primer lugar, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el principio de seguridad jurídica tiene como finalidad que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica en cuanto al contenido de los dispositivos legales y la actuación de la autoridad, es decir que no se deje al particular en estado de indefensión al momento de aplicarse alguna ley.

Por consiguiente, por un lado en el procedimiento legislativo del la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se tenía como objetivo fortalecer al Tribunal, en el sentido de que salvaguardara el principio de seguridad jurídica, de forma que los gobernados tuvieran conocimiento de la circunstancia jurídica en la que se encontraren en relación con la actuación de la autoridad.

Adicionalmente, por lo que respecta a la eficaz impartición de justicia, derecho reconocido mediante el artículo 17 Constitucional, de acuerdo a la Real Academia Española eficacia es “capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera.”^{CXX}

^{CXIX} Suprema Corte de Justicia de la Nación. Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, En que Consiste, México, 2012 http://sif.scjn.gob.mx/sifsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=100000000000&Expresion=SEGURIDAD%2520JUR%2520C3%258DDICA%2520EN%2520MATERIA%2520TRIBUTARIA.%2520EN%2520QU%2520C3%2589%2520CONSISTE&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2002649&Hit=1&IDs=2002649&tipoTesis=&Semenario=0&tabla=, Fecha de consulta: 18 de octubre de 2014.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló haciendo referencia al artículo 17 de la Constitución Federal, “El penúltimo párrafo del artículo, por otro lado, establece que de las leyes federales y locales dependerá que los tribunales sean independientes y que sus resoluciones se ejecuten en efecto.”^{CXXI}

Por lo tanto, una eficaz impartición de justicia alude a que se logre de manera íntegra la impartición de justicia, en el sentido de que no quede a salvo ningún derecho.

Tratándose de los puntos que se destacaron de la iniciativa durante la segunda lectura del dictamen llevada a cabo el 11 de noviembre 2003, en lo que respecta al proceso de ejecución de sentencias se mencionó lo que sigue: “f) Se incorpora un nuevo procedimiento para garantizar la efectividad en el cumplimiento de las resoluciones que emita el propio Tribunal.”^{CXXII}

De este modo, el debido cumplimiento de las sentencias emitidas tomó gran importancia en el proceso legislativo de la ley en comento, al instaurarse un nuevo procedimiento para que ya sea la Sala Regional, Sección o Pleno aseguraren el cumplimiento de la sentencia dictada.

En la segunda lectura de 11 de noviembre de 2003, en comento, se continuó relatando:

Por ello, las que dictaminan consideran de vital importancia aprobar la iniciativa que nos ocupa, toda vez que con ello se incorporan disposiciones jurídicas tendentes a mejorar el procedimiento administrativo y se fortalece la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, garantizando con ello la plena jurisdicción del mismo y sentando las bases para contar con una verdadera instancia contenciosa administrativa.^{CXXIII}

La finalidad e incentivo de aprobar la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, estaba encaminada a enriquecer el procedimiento contencioso administrativo, y así garantizar que dicho procedimiento fuera de plena jurisdicción.

Durante el proceso legislativo de esa ley, se continuaron haciendo pequeñas modificaciones al contenido de la misma. En el dictamen seguido por la Cámara de Senadores, publicado en la Gaceta Parlamentaria número 124 de 4 de octubre de 2005, señalaron:

Con base en las referidas actividades y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 86 y 94 de la Ley Orgánica del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y, 87 y 88 del Reglamento para el Gobierno Interior del propio Congreso, estas Comisiones someten a la consideración de la Honorable Asamblea el siguiente:

^{CXX} “Eficacia” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014, <http://lema.rae.es/drae/?val=eficacia>. Fecha de consulta 19 de octubre de 2014.

^{CXXI} Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica Colección Garantías Individuales*, op. cit. p. 107.

^{CXXII} MARTÍNEZ RÍOS, Juana y REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, op. cit. p. 18.

^{CXXIII} *Ibid.* pp. 18 y 19.

DICTAMEN

I. Análisis de la minuta

La minuta que nos ocupa corresponde a una iniciativa presentada por los CC. Senadores Fauzi Hamdan Amad y Jorge Zermeño Infante, integrantes del Grupo Parlamentario del Partido Acción Nacional, que fue aprobada por el Senado de la República en su carácter de Cámara de Origen el día 13 de noviembre de 1003, y que tiene como propósito fortalecer el Estado de Derecho mediante la regulación específica, concreta y detallada del procedimiento contencioso administrativo.

En efecto es necesario contar con medios de defensa idóneos para que los particulares puedan defender sus intereses frente a la acción administrativa del Estado, incluyendo entre ellos, los recursos administrativos y las acciones que se ventilan ante los Tribunales Administrativos, los cuales dotan de una mayor eficacia al control de la legalidad.

La Colegisladora, como Cámara Revisora, consideró conveniente modificar el proyecto de decreto aprobado por el Senado de la República, con la finalidad de dar mayor certeza jurídica a los actores y a las instituciones jurídicas consagradas en el ordenamiento de naturaleza adjetiva que se dictamina en el presente.^{CXXIV}

De acuerdo al dictamen anterior, la Cámara revisora señaló que es de mayor importancia que el procedimiento ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa brinde certeza y seguridad jurídica a los actores.

De manera que en atención a lo expuesto, con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se busca otorgarle plena jurisdicción al tribunal en mención, de tal forma que se logre brindar seguridad jurídica a los particulares y la restitución o reparación en los derechos reconocidos afectados.

D) Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

El juicio ante el Tribunal aparenta ser de plena jurisdicción por lo hasta aquí razonado; sin embargo, para emitir una opinión al respecto en lo subsecuente se procederá al análisis integral de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, comenzando por el procedimiento, luego tipo de sentencia, finalidad y alcance o efectos de la sentencia.

^{CXXIV} *Ibid.* p. 31.

a) Procedimiento

En lo que respecta al procedimiento en el juicio contencioso administrativo Federal, son partes el demandante, los demandados, y el tercero, tal como señala el artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que dicta:

“Son partes en el juicio contencioso administrativo: **I.** El demandante. **II.** Los demandados. Tendrán ese carácter: **a)** La autoridad que dictó la resolución impugnada. **b)** El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa. **c)** El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo descentralizado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal. Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación. **III.** El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.”^{CXXV}

En concomitancia con lo anterior, el demandante o actor es la persona física o moral, o autoridad en términos del último párrafo del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que se ven afectadas a través de resoluciones definitivas, actos administrativos y los procedimientos señalados en las fracciones del referido artículo.

Por otro lado, los demandados pueden ser la autoridad que emitió la resolución impugnada en el juicio, el particular que se vea favorecido con la resolución que la autoridad busque modificar de acuerdo al último párrafo del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria o titular de la dependencia u organismo parte del juicio que actuando como autoridad Federal coordinada, haya emitido la resolución controvertida en el juicio. De igual manera, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se podrá apersonar en el juicio cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación.

Finalmente, es parte en el juicio contencioso administrativo el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del actor.

^{CXXV} Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>, Fecha de consulta: 27 de agosto de 2014.

Por ende, después de admitida la demanda debidamente presentada en términos de los artículos 13 al 16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la Sala fiscal deberá emplazar a la parte demandada para que de contestación de acuerdo a los artículos 19, 20 y 21 de la multicitada ley. Luego, después de concluida la sustanciación del juicio y cuando no se encuentre nada pendiente que impida resolver el juicio, se otorgará término a las partes para presentar alegatos, para que después de concluido el término para presentar alegatos se acuerde el cierre de instrucción, y posteriormente se emita sentencia.^{CXXVI}

Ante lo anterior, se puede notar que en el procedimiento seguido ante el Tribunal en cuestión, la autoridad es parte en el juicio, asimismo la Sala debe emplazarla para que esta se encuentre en aptitud de dar contestación a la demanda; por lo que toma participación durante todo el juicio contencioso administrativo Federal.

Así las cosas, en cuanto a la etapa del procedimiento, el juicio ante el Tribunal reúne las características de un juicio contencioso de plena jurisdicción.

b) Tipo de Sentencia

Ahora bien, para determinar el tipo de sentencia del juicio contencioso administrativo Federal se debe observar el contenido del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que establece en lo que interesa, lo sucesivo:

La sentencia definitiva podrá:

- I.** Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II.** Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III.** Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.
- IV.** Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

^{CXXVI} *Idem.*

(...)

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.

d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

(...)^{CXXVII}

En primer lugar, las fracciones I y II únicamente determinan facultades declarativas a la Sala fiscal al momento de emitir su sentencia, es decir se limitan a establecer que el juzgador puede ya sea reconocer la validez de la resolución impugnada o declarar la nulidad de la misma.

Luego, las fracciones III y IV, hacen referencia a facultades declarativas de la Sala fiscal al señalar que podrán declarar la nulidad de la resolución impugnada, y por otro lado, atribuye la facultad de condenar la reparación de un daño formal.

Sin embargo, es hasta la fracción V en la que se faculta a la Sala fiscal a no sólo declarar la nulidad de la resolución impugnada, sino también reconocer un derecho subjetivo vulnerado y a condenar la reparación material del mismo, ya sea con la restitución al actor en el goce de su derecho o derechos afectados, o el pago por parte de la demandada de una indemnización por daños y perjuicios.

Al hacer referencia a una sentencia declarativa se debe tomar en consideración su significado; de acuerdo al Diccionario Jurídico ABELEDO-PERROT las sentencias declarativas son:

Aquellas que eliminan la falta de certeza acerca de la existencia, eficacia, modalidad o interpretación de una relación o estado jurídico. La declaración contenida en este tipo de sentencias puede ser positiva o negativa: es positiva cuando afirma la existencia de un determinado efecto jurídico a favor del actor; es negativa cuando afirma, ya sea a favor del actor o del demandado, la inexistencia de un determinado efecto jurídico contra ellos pretendido por la contraparte.

^{CXXVII} *Idem.*

La característica fundamental de esta clase de sentencias, reside en que la actividad del juez se agota en la declaración de certeza.^{»CXXVIII}

Asimismo, según el diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia una sentencia declarativa es “la pronunciada en causa donde se ha planteado una acción declarativa. La que establece la existencia de un derecho, sin condenar o absolver a las partes. Entre estas sentencias se encuentran las que declaran la falsedad de un documento, la prescripción y la jactancia.”^{»CXXIX}

En relación con lo anterior, en la Séptima Época, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció publicó la siguiente Jurisprudencia, a través de la cual explica en que consisten las sentencias declarativas:

SENTENCIAS DE JUICIOS DE NULIDAD FISCAL. EFECTOS. SON DECLARATIVAS NO CONSTITUTIVAS Y CARECEN DE EJECUCIÓN. Como las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en tratándose de juicios de nulidad, no son constitutivas de derechos, sino únicamente declarativas, no pueden tener ejecución alguna, ya que se limitan a reconocer la validez de la resolución administrativa o declarar su nulidad. En tal virtud, al emitir una Sala del Tribunal Fiscal sentencia reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar al cabo su propia determinación.

Séptima Epoca, Tercera Parte:

Volumen 18, página 113. Amparo directo 3761/69. Garabet Masmanian Arutun. 12 de junio de 1970. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volumen 29, página 25. Amparo directo 6219/69. Garabet Masmanian Arutun. 6 de mayo de 1971. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Volumen 36, página 56. Amparo directo 1592/71. Merck Sharp & Dohme de México, S.A. de C.V. 29 de noviembre de 1971. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volumen 46, página 57. Amparo directo 3611/70. Guillermo Gargollo Rivas. 31 de octubre de 1972. Cinco votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Volumen 47, página 63. Amparo directo 5213/70. Panteón Jardín de México, S.A. 23 de noviembre de 1972. Cinco votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Nota:

En el Apéndice 1917-1985, página 544, la tesis aparece bajo el rubro "SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CARECEN DE EJECUCION."

^{CXXVIII} GARRONE, José Alberto, *Diccionario Jurídico ABELEDO-PERROT P-Z*, Editorial ABELEDO-PERROT, Buenos Aires, 1994. pp. 376 y 377.

^{CXXIX} GUIZA ALDAY, Francisco, *Diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia*, Editorial Ángel Editor, México D.F., 1999. pp. 745 y 746.

En virtud de lo anterior, una sentencia declarativa es la que establece certeza respecto de existencia, eficacia, modalidad o interpretación de una relación jurídica o estado jurídico, en cuanto a los efectos del mismo, no constituyen derechos, por lo que no implican la ejecución de la misma, sino que esa facultad, en su caso, recae sobre la autoridad.

Por otro lado, las sentencias condenatorias son “aquellas que imponen el cumplimiento de una prestación (de dar, hacer, o no hacer).”^{CXXX} De igual forma, la definición establecida en la Enciclopedia Jurídica OMEBA coincide con lo anterior al dictar: “son aquellas que, luego de declarar la existencia del derecho, imponen el cumplimiento de una prestación positiva (de dar, hacer) o negativa (no hacer). Ejemplos de ellas, los encontramos en las dictadas en casos de responsabilidad civil por hechos ilícitos, pérdida de la propiedad, turbación de la posesión, privación de la herencia, acciones ejecutivas en general, etcétera.”^{CXXXI}

Es decir, las sentencias condenatorias luego de reconocer la existencia de un derecho, determinan el cumplimiento de una prestación de dar, hacer o no hacer.

Por consiguiente, en ocasiones, el juicio contencioso administrativo Federal, involucra una sentencia declarativa y en otras también de condena, características tanto del juicio de anulación y el contencioso de plena jurisdicción.

c) Objetivo

Por otra parte, para dilucidar el objetivo en el juicio contencioso administrativo Federal, es necesario atender al artículo 51 primer párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que dice: “Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:”^{CXXXII} y posteriormente, señala las causales de nulidad resumidas de la siguiente manera por Antonio Jiménez:

La construcción jurisprudencial se lleva a cabo en torno a cuatro ejes:

- i) el órgano emisor;
- ii) la forma;
- iii) los motivos de hecho y de derecho. y
- iv) el fin.

^{CXXX} GARRONE, José Alberto, *op. cit.* p. 376.

^{CXXXI} Enciclopedia Jurídica OMEBA, *RETR – TASA*, *op. cit.* p. 364.

^{CXXXII} Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Federal, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>, Fecha de consulta: 29 de septiembre de 2014.

De ello se sigue que la ilegalidad inválidamente configurará alguno de los siguientes motivos de nulidad:

1. Incompetencia;
2. Vicio de forma;
3. Violación de la norma, y
4. Desvío de poder.

Las dos primeras, incompetencia y vicio de forma, se refieren a la denominada legalidad externa.

Las dos últimas a la legalidad interna del acto.^{CXXXIII}

De lo que antecede se colige que el juicio seguido en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es un juicio en el que se alega la ilegalidad de la resolución impugnada, lo que coincide con un juicio contencioso de anulación.

A pesar de lo anterior, también se debe notar lo establecido en el artículo 52 citado en cuanto a los efectos de la sentencia, que señala según el caso, se puede reconocer la validez del acto, simplemente declarar su nulidad, declarar su nulidad para determinados efectos, o declarar la nulidad y reconocer la existencia de un derecho subjetivo condenando a la reparación del mismo en virtud del cumplimiento de una obligación correlativa o al pago de una indemnización por daños y perjuicios.

Entonces, la Sala fiscal no sólo se encuentra facultada para declarar si el acto impugnado está constituido conforme a la ley tal como un juicio de anulación, sino que al otorgársele la facultad de reconocer y reparar un derecho subjetivo vulnerado por el acto impugnado encuadra con el objetivo de un juicio contencioso de plena jurisdicción.

Hasta este momento podríamos interpretar que el juicio contencioso administrativo, comparte las características de un contencioso de anulación y plena jurisdicción, pero principalmente del último en cuanto a su procedimiento, tipo de sentencia y finalidad.

Al respecto, es importante tomar en cuenta la siguiente Jurisprudencia emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con número de registro 174161, página 1383, de la novena época, ya no obstante la reciente reforma al artículo 73, XXIX-H de la Constitución Federal a lo que hace referencia esa Jurisprudencia perdura en el texto constitucional:

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. CUENTA CON LAS MÁS AMPLIAS FACULTADES CONSTITUCIONALES PARA EMITIR SUS FALLOS, NO OBSTANTE LO QUE SEÑALEN LAS LEYES SECUNDARIAS, YA SEA

^{CXXXIII} JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *op. cit.* p. 526.

QUE ACTÚE COMO TRIBUNAL DE MERA ANULACIÓN O DE PLENA JURISDICCIÓN. De la interpretación literal y teleológica del artículo 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Federal se colige que los tribunales de lo contencioso administrativo están dotados de plena autonomía para dictar sus fallos y tienen a su cargo dirimir cualquier controversia que se suscite entre la administración pública federal y los particulares, sin restringir, delimitar o acotar tal facultad. Es así que el alcance y contenido irrestricto de las facultades se extiende a las reglas competenciales concretas de su ley orgánica en razón del principio de supremacía constitucional, ya sea que actúen como órganos jurisdiccionales de mera anulación o de plena jurisdicción. Efectivamente, la competencia de dichos tribunales, entre ellos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe ser entendida en la forma más amplia y genérica para no desproteger sino privilegiar la garantía de acceso a la justicia consagrada en el artículo 17 constitucional, de manera que se haga efectivo el derecho fundamental a la impartición de justicia de forma pronta, completa e imparcial, sin que sea óbice lo que las normas secundarias puedan señalar, pues son derrotadas por el mandato constitucional.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 86/2005. Víctor José Blanco Fornieles. 16 de marzo de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Sandra Ibarra Valdez.

Amparo directo 101/2005. Yahoo! Inc. 20 de abril de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Sandra Ibarra Valdez.

Amparo en revisión (improcedencia) 544/2005. Jesús Isaías Silva. 1o. de diciembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Claudia Patricia Peraza Espinoza.

Amparo en revisión 39/2006. Director General de Responsabilidades y Situación Patrimonial de la Secretaría de la Función Pública y otras. 15 de febrero de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Ángela Alvarado Morales.

AMPARO EN REVISIÓN 84/2006. Tele Azteca, S.A. de C.V. 24 de mayo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández.

De lo comprendido en la Jurisprudencia citada, se advierte que de la interpretación literal y teleológica del artículo 73, XXIX-H el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa tiene plena autonomía para dictar sus fallos y dirimir controversias entre la administración pública federal y particulares, actuando de acuerdo a su ley orgánica, dentro de sus límites competenciales, ya sea que actúe como órgano de anulación o plena jurisdicción pero sin que estos límites sean impedimento para la protección de la garantía de acceso a la justicia en términos del artículo 17 Constitucional, entendiéndose esta de la forma más amplia y genérica.

En virtud de esa Jurisprudencia, se puede deducir que el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa tiene plena autonomía para actuar ya sea como tribunal de anulación o

de plena jurisdicción, con el fin de impartir justicia; es decir, ese tribunal en ocasiones es de mera anulación y en otras de plena jurisdicción.

De igual manera, algunas opiniones doctrinales coinciden con el criterio antes citado, ejemplo de eso es lo expuesto por Dionisio J. Kaye en su obra *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo* en el que afirma “ya no es únicamente un juicio de anulación, toda vez que la Fracción V del artículo 52, de la nueva ley al referirse a los efectos de una sentencia pronunciada por el tribunal dice que hoy se debe declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, además de declarar la nulidad de la resolución impugnada.”^{CXXXIV}

De acuerdo a lo que precede, se podría decir que el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa es de anulación en ocasiones y en otras de plena jurisdicción. Sin embargo, a pesar de la Jurisprudencia y la doctrina, en la práctica se discute la plena jurisdicción del mencionado tribunal, en virtud de los efectos del juicio que se tramita actualmente ante las Salas fiscales, en cuanto al alcance en la ejecución de sus sentencias.

d) Efectos o Alcance de la Sentencia

En el artículo publicado en la revista *Consultorio fiscal de la UNAM*, titulado *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: Tribunal de Plena Jurisdicción*, la autora Patricia García Carrasco, realiza un pequeño análisis del capítulo IX titulado *Del Cumplimiento de la Sentencia y de la Suspensión de la Ley Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, en el cual concluye lo que sigue: “Pero a partir del 1º de enero de 2006 al fin tendremos un Tribunal Contencioso Administrativo en materia federal que tendrá la fuerza suficiente para hacer cumplir sus fallos. Con ello esperamos que finalmente se otorgue la justicia como debe y debió ser siempre a quien la merece.”^{CXXXV}

Ahora bien, en lo subsiguiente se estudiará el contenido del capítulo IX referido; primeramente tenemos que el artículo 57 dicta:

Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir

^{CXXXIV} J. KAYE, Dionisio, *op. cit.* p. 457.

^{CXXXV} GARCÍA CARRASCO, Patricia, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: Plena Jurisdicción*, Consultorio Fiscal, México, D.F., número 393, pp. 55 a 59.

las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo siguiente:

I. En los casos en los que la sentencia declare la nulidad y ésta se funde en alguna de las siguientes causales:

a) Tratándose de la incompetencia, la autoridad competente podrá iniciar el procedimiento o dictar una nueva resolución, sin violar lo resuelto por la sentencia, siempre que no hayan caducado sus facultades. Este efecto se producirá aun en el caso de que la sentencia declare la nulidad en forma lisa y llana.

b) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo la nulidad; en el caso de nulidad por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos, la autoridad demandada cuenta con un plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso previsto en el párrafo anterior, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes, en el plazo de cuatro meses no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la realización del acto correspondiente y aquél en el que se proporcione dicha información o se realice el acto. Igualmente, cuando en la reposición del procedimiento se presente alguno de los supuestos a que se refiere el tercer párrafo del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, tampoco se contará dentro del plazo de cuatro meses el periodo por el que se suspende el plazo para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, previsto en dicho párrafo, según corresponda.

Si la autoridad tiene facultades discrecionales para iniciar el procedimiento o para dictar una nueva resolución en relación con dicho procedimiento, podrá abstenerse de reponerlo, siempre que no afecte al particular que obtuvo la nulidad de la resolución impugnada.

Los efectos que establece este inciso se producirán sin que sea necesario que la sentencia lo establezca, aun cuando la misma declare una nulidad lisa y llana.

c) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la sentencia le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución anulada.

Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de juicios en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

d) Cuando prospere el desvío de poder, la autoridad queda impedida para dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada, salvo que la sentencia ordene la reposición del acto administrativo anulado, en cuyo caso, éste deberá reponerse en el plazo que señala la sentencia.

II. En los casos de condena, la sentencia deberá precisar la forma y los plazos en los que la autoridad cumplirá con la obligación respectiva. En ningún caso el plazo será inferior a un mes.

Cuando se interponga el juicio de amparo o el recurso de revisión, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

Los plazos para el cumplimiento de sentencia que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa informe a la autoridad que no se interpuso el juicio de amparo en contra de la sentencia, o el particular informe a la autoridad, bajo protesta de decir verdad, que no interpuso en contra de la sentencia, dicho juicio. La autoridad, dentro del plazo de 20 días posteriores a la fecha en que venció el término de 15 días para interponer el juicio de amparo, deberá solicitar al Tribunal el informe mencionado.

En el caso de que la autoridad no solicite el informe mencionado dentro del plazo establecido, el plazo para el cumplimiento de la resolución empezará a correr a partir de que hayan transcurrido los 15 días para interponer el juicio de amparo.^{CXXXVI}

Con respecto al primer párrafo del dispositivo que precede, se entiende que se obliga a cualquiera de las autoridades relacionadas con el asunto a cumplir las sentencias dictadas por las Salas fiscales cuando surjan los supuestos establecidos en las fracciones I y II.

Así las cosas, el numeral continúa señalando en la fracción I, que la sentencia será obligatoria para las autoridades, en los casos que esta declare la nulidad del acto impugnado en sentido de afirmar la existencia de un determinado efecto jurídico a favor del actor en virtud de incompetencia de la autoridad emisora del acto, en caso de vicios de forma ya sea de la resolución impugnada o durante el procedimiento, vicios de fondo o desvío de poder.

En cuanto a la fracción II, esta establece que la sentencia será obligatoria cuando sea de tipo condenatoria, en la que se deberá fijar la forma y plazos para el cumplimiento de la misma, sin que el plazo para dar cumplimiento sea menor a un mes.

En adición a lo ya enunciado, el dispositivo especifica que los efectos de la sentencia se verán suspendidos cuando se interponga en contra de esta juicio de amparo o recurso de revisión. También sigue señalando que respecto del plazo para el cumplimiento de la sentencia este correrá, como regla general, a partir del día hábil siguiente de los 15 días para interponer recurso de revisión o juicio de amparo.

Tratándose del plazo para el cumplimiento de la sentencia, cuando esta implique un dar, hacer o no hacer por parte de la autoridad, esta tendrá el plazo de cuatro meses para cumplir, de acuerdo al párrafo segundo del artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.^{CXXXVII}

^{CXXXVI} Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, <http://www.diputados.gob.mx/LevesBiblio/pdf/LFPCA.pdf> Fecha de consulta: 23 de septiembre de 2014.

^{CXXXVII} Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, <http://www.diputados.gob.mx/LevesBiblio/pdf/LFPCA.pdf> Fecha de consulta: 23 de septiembre de 2014.

Hasta el momento, se ha señalado la obligación de las autoridades demandadas y cualquier otra relacionada, para dar cumplimiento con las sentencias definitivas en el juicio de nulidad. Ahora que ya se estableció eso, otro punto importante es la capacidad del Tribunal para asegurar el cumplimiento de sus sentencias, lo cual se encuentra regulado a través del artículo 58 de la ley referida.

Por tanto, el numeral 58 antes mencionado indica lo siguiente:

A fin de asegurar el pleno cumplimiento de las resoluciones del Tribunal a que este precepto se refiere, una vez vencido el plazo previsto por el artículo 52 de esta Ley, éste podrá actuar de oficio o a petición de parte, conforme a lo siguiente:

I. La Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere pronunciado la sentencia, podrá de oficio, por conducto de su Presidente, en su caso, requerir a la autoridad demandada que informe dentro de los tres días siguientes, respecto al cumplimiento de la sentencia. Se exceptúan de lo dispuesto en este párrafo las sentencias que hubieran señalado efectos, cuando la resolución impugnada derive de un procedimiento oficioso.

Concluido el término anterior con informe o sin él, la Sala Regional, la Sección o el Pleno de que se trate, decidirá si hubo incumplimiento injustificado de la sentencia, en cuyo caso procederá como sigue:

a) Impondrá a la autoridad demandada responsable una multa de apremio que se fijará entre trescientas y mil veces el salario mínimo general diario que estuviere vigente en el Distrito Federal, tomando en cuenta la gravedad del incumplimiento y las consecuencias que ello hubiere ocasionado, requiriéndola a cumplir con la sentencia en el término de tres días y previniéndole, además, de que en caso de renuencia, se le impondrán nuevas multas de apremio en los términos de este inciso, lo que se informará al superior jerárquico de la autoridad demandada.

b) Si al concluir el plazo mencionado en el inciso anterior, persistiere la renuencia de la autoridad demandada a cumplir con lo sentenciado, la Sala Regional, la Sección o el Pleno podrá requerir al superior jerárquico de aquella para que en el plazo de tres días la obligue a cumplir sin demora.

De persistir el incumplimiento, se impondrá al superior jerárquico una multa de apremio de conformidad con lo establecido por el inciso a).

c) Cuando la naturaleza del acto lo permita, la Sala Regional, la Sección o el Pleno podrá comisionar al funcionario jurisdiccional que, por la índole de sus funciones estime más adecuado, para que dé cumplimiento a la sentencia.

Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando no se cumplimente en los términos ordenados la suspensión que se decreta, respecto del acto impugnado en el juicio o en relación con la garantía que deba ser admitida.

d) Transcurridos los plazos señalados en los incisos anteriores, la Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere emitido el fallo, pondrá en conocimiento de la Contraloría Interna correspondiente los hechos, a fin de ésta determine la responsabilidad del funcionario responsable del incumplimiento.

II. A petición de parte, el afectado podrá ocurrir en queja ante la Sala Regional, la Sección o el Pleno que la dictó, de acuerdo con las reglas siguientes:

a) Procederá en contra de los siguientes actos:

1.- La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o la que incurra en exceso o en defecto, cuando se dicte pretendiendo acatar una sentencia.

2.- La resolución definitiva emitida y notificada después de concluido el plazo establecido por los artículos 52 y 57, fracción I, inciso b) de esta Ley, cuando se trate de una sentencia dictada con base en las fracciones II y III del artículo 51 de la propia ley, que obligó a la autoridad demandada a iniciar un procedimiento o a emitir una nueva resolución, siempre y cuando se trate de un procedimiento oficioso.

3.- Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia.

4.- Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado en el juicio contencioso administrativo federal.

La queja sólo podrá hacerse valer por una sola vez, con excepción de los supuestos contemplados en el subinciso 3, caso en el que se podrá interponer en contra de las resoluciones dictadas en cumplimiento a esta instancia.

b) Se interpondrá por escrito acompañado, si la hay, de la resolución motivo de la queja, así como de una copia para la autoridad responsable, se presentará ante la Sala Regional, la Sección o el Pleno que dictó la sentencia, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surtió efectos la notificación del acto, resolución o manifestación que la provoca. En el supuesto previsto en el inciso anterior, subinciso 3, el quejoso podrá interponer su queja en cualquier tiempo, salvo que haya prescrito su derecho.

En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que hubo exceso o defecto; repetición del acto impugnado o del efecto de éste; que precluyó la oportunidad de la autoridad demandada para emitir la resolución definitiva con la que concluya el procedimiento ordenado; o bien, que procede el cumplimiento sustituto.

El Magistrado Instructor o el Presidente de la Sección o el Presidente del Tribunal, en su caso, ordenarán a la autoridad a quien se impute el incumplimiento, que rinda informe dentro del plazo de cinco días en el que justificará el acto que provocó la queja. Vencido el plazo mencionado, con informe o sin él, se dará cuenta a la Sala Regional, la Sección o el Pleno que corresponda, la que resolverá dentro de los cinco días siguientes.

c) En caso de repetición de la resolución anulada, la Sala Regional, la Sección o el Pleno hará la declaratoria correspondiente, anulando la resolución repetida y la notificará a la autoridad responsable de la repetición, previniéndole se abstenga de incurrir en nuevas repeticiones.

Además, al resolver la queja, la Sala Regional, la Sección o el Pleno impondrá la multa y ordenará se envíe el informe al superior jerárquico, establecidos por la fracción I, inciso a) de este artículo.

d) Si la Sala Regional, la Sección o el Pleno resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento, dejará sin efectos la resolución que provocó la queja y concederá a la autoridad demandada veinte días para que dé el cumplimiento debido al fallo, precisando la forma y términos conforme a los cuales deberá cumplir.

e) Si la Sala Regional, la Sección o el Pleno comprueba que la resolución a que se refiere el inciso a), subinciso 2 de esta fracción, se emitió después de concluido el plazo legal, anulará ésta, declarando la preclusión de la oportunidad de la autoridad demandada para dictarla y ordenará se comunique esta circunstancia al superior jerárquico de ésta.

f) En el supuesto comprobado y justificado de imposibilidad de cumplir con la sentencia, la Sala Regional, la Sección o el Pleno declarará procedente el cumplimiento sustituto y ordenará instruir el incidente respectivo, aplicando para ello, en forma supletoria, el Código Federal de Procedimientos Civiles.

g) Durante el trámite de la queja se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución que en su caso existiere.

III. Tratándose del incumplimiento de la resolución que conceda la suspensión de la ejecución del acto impugnado o alguna otra de las medidas cautelares previstas en esta Ley, procederá la queja mediante escrito interpuesto en cualquier momento hasta antes de que se dicte sentencia definitiva ante el Magistrado Instructor.

En el escrito en que se interponga la queja se expresarán los hechos por los que se considera que se ha dado el incumplimiento y en su caso, se acompañarán los documentos en que consten las actuaciones de la autoridad que pretenda vulnerar la suspensión o la medida cautelar otorgada.

El Magistrado pedirá un informe a quien se impute el incumplimiento, que deberá rendir dentro del plazo de cinco días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja. Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el Magistrado dará cuenta a la Sala, la que resolverá en un plazo máximo de cinco días.

Si la Sala resuelve que hubo incumplimiento, declarará la nulidad de las actuaciones realizadas en violación a la suspensión o de otra medida cautelar otorgada.

La resolución a que se refiere esta fracción se notificará también al superior jerárquico del servidor público responsable, entendiéndose por este último al que incumpla con lo resuelto, para que proceda jerárquicamente y la Sala impondrá al responsable o autoridad renuente, una multa equivalente a un mínimo de treinta días de su salario, sin exceder del equivalente a sesenta días del mismo, tomando en cuenta la gravedad del incumplimiento, el sueldo del servidor público de que se trate y su nivel jerárquico.

También se tomará en cuenta para imponer la sanción, las consecuencias que el no acatamiento de la resolución hubiera ocasionado, cuando el afectado lo señale, caso en que el solicitante tendrá derecho a una indemnización por daños y perjuicios, la que, en su caso, correrá a cargo de la unidad administrativa en la que preste sus servicios el servidor público de que se trate, en los términos en que se resuelva la queja.

V. A quien promueva una queja notoriamente improcedente, entendiéndose por ésta la que se interponga contra actos que no constituyan resolución administrativa definitiva, se le impondrá una multa en monto equivalente a entre doscientas cincuenta y seiscientas veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal y, en caso de haberse suspendido la ejecución, se considerará este hecho como agravante para graduar la sanción que en definitiva se imponga.

Existiendo resolución administrativa definitiva, si la Sala Regional, la Sección o el Pleno consideran que la queja es improcedente, prevendrán al promovente para que dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del auto respectivo, la presente como demanda, cumpliendo los requisitos previstos por los artículos 14 y 15 de esta Ley, ante la misma Sala Regional que conoció del primer juicio, la que será turnada al mismo Magistrado Instructor de la queja.^{CXXXVIII}

^{CXXXVIII} Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>. Fecha de consulta: 2 de octubre de 2014.

Conforme al primer párrafo del dispositivo citado, después de concluido el plazo de 4 meses que dicta el artículo 52 de esta ley, para que la autoridad demandada de cumplimiento con la sentencia, ya sea de oficio o a petición de parte, se procederá de acuerdo a las fracciones de ese artículo.

En cuanto a la fracción I se señala que la Sala Regional, la Sección o el Pleno del Tribunal que haya dictado la sentencia, por conducto de su presidente, según sea el caso, podrá requerir a la autoridad un informe respecto del cumplimiento de la sentencia, el cual deberá rendir en el término de 3 días. Una excepción a ese supuesto es cuando la resolución impugnada en ese juicio haya derivado de un procedimiento oficioso, y la sentencia se haya dictado para efectos.

De igual manera, esa fracción continúa señalando que después de concluido el término para que la autoridad presente el informe, ya sea la Sala regional, Sección o Pleno decidirá si se incurrió en incumplimiento injustificado.

En caso de que se determine que hubo incumplimiento injustificado, se impondrá una multa de apremio de 300 a 1000 veces el salario mínimo general diario vigente para el D.F., a la autoridad demandada responsable, para lo cual se tomará en cuenta la gravedad y consecuencias del incumplimiento; asimismo, se le requerirá para que de cumplimiento con la sentencia en 3 días, con la prevención de que en caso de continuar en renuencia se le impondrán más multas y se informará de eso a su superior jerárquico.

Si persiste la conducta de incumplimiento, la Sala Regional, Sección o Pleno del Tribunal que corresponda, requerirá al superior jerárquico de la autoridad para que en el término de 3 días la obligue a dar cumplimiento. Si la autoridad sigue sin dar cumplimiento con la sentencia en cuestión, se le impondrá una multa de apremio de 300 a 1000 veces el salario mínimo general diario vigente para el D.F., a su superior jerárquico, tomando en consideración la gravedad y consecuencias del incumplimiento.

Si no obstante lo anterior, transcurren los plazos sin que se haya dado cumplimiento al fallo, quien lo haya emitido, pondrá en conocimiento de los hechos a la contraloría interna que corresponda para que esta determine la responsabilidad del funcionario que incurrió en el incumplimiento.

Por otra parte, en caso de que la naturaleza del acto lo permita, quien haya emitido la sentencia, podrá comisionar al funcionario jurisdiccional que considere más adecuado, para que éste de cumplimiento con la resolución en definitiva.

Lo anterior se ejemplifica de la siguiente manera:

Fracción I del artículo 58 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	
Causa	Efecto
1. Incumplimiento injustificado de la sentencia por la autoridad demandada responsable	La Sala Regional, Sección o Pleno: → Impondrá multa de apremio de 300 a 1000 veces el salario mínimo general vigente para el Distrito Federal, tomando en cuenta gravedad del incumplimiento y consecuencias del mismo. → Requerirá a la autoridad demanda para dar cumplimiento con la sentencia en 3 días. → Prevendrá a la autoridad demanda de nuevas multas de apremio en caso de renuencia e informar a su superior jerárquico.
2. Continuación de incumplimiento después de los 3 días	La Sala Regional, Sección o Pleno: → Podrá requerir al superior jerárquico para que este obligue a la autoridad demandada responsable a cumplir con la sentencia en 3 días.
3. Incumplimiento de la sentencia después de habersele requerido al superior jerárquico de la autoridad demandada responsable	La Sala Regional, Sección o Pleno: → Impondrá multa de apremio al superior jerárquico de 300 a 1000 veces el salario mínimo general vigente para el Distrito Federal, tomando en cuenta gravedad del incumplimiento y consecuencias del mismo.
4. Incumplimiento después de concluidos los plazos de 3 días otorgados para dar cumplimiento con la sentencia	La Sala Regional, Sección o Pleno: → Informará a la contraloría interna correspondiente los hechos, para que esta determine la responsabilidad del funcionario responsable del incumplimiento. ^{CXXXIX}

^{CXXXIX} Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>. Fecha de consulta: 9 de octubre de 2014.

De igual manera, otra forma de intentar que la sentencia se cumpla de manera debida, es presentando recurso de queja en términos de la fracción II, del artículo 58 en comento.

Para que la queja sea procedente, esta podrá presentarse en contra de 1) la resolución que repita indebidamente la anulada, la que incurra en exceso o en defecto, o la que se dicte pretendiendo acatar una sentencia, 2) la resolución definitiva emitida y notificada después de los 4 meses establecidos para su cumplimiento, cuando la sentencia haya versado respecto de vicios de forma y vicios de procedimiento cuando estos afecten al particular y trasciendan en el sentido de la resolución que se impugnó en el juicio de origen, y se haya obligado a la autoridad a emitir una resolución nueva o iniciar un procedimiento, siempre y cuando trate sobre un procedimiento oficioso, 3) la omisión de la autoridad en dar cumplimiento con la sentencia y 4) omisión de la autoridad en dar cumplimiento con la orden de suspensión definitiva.

Al momento de interponer la queja, esta deberá ser por escrito, presentando como anexo la resolución motivo de la queja en caso de existir, con una copia para la autoridad responsable; la queja deberá presentarse ante la Sala Regional, Sección o Pleno que haya dictado la sentencia, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto, resolución o manifestación que provoque la queja, a excepción de cuando se trate de la omisión de la autoridad en dar cumplimiento, la cual se podrá presentar en cualquier momento salvo que haya prescrito ese derecho.

El recurso de queja sólo podrá interponerse en una ocasión, a excepción de cuando se trate de la omisión de la autoridad en dar cumplimiento, pudiéndose interponer en contra de las resoluciones dictadas en cumplimiento a la sentencia de la queja. Asimismo, durante el trámite de la queja se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución en caso de que exista.

Dentro de la queja se deberán indicar las razones que la motiven según sea el caso, es decir, porque se considera que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, repetición del acto o del efecto del mismo, que precluyó la oportunidad de la autoridad para emitir la resolución definitiva ordenada, o porque considera que procede el cumplimiento sustituto.

Por otro lado, una vez presentada la queja de acuerdo a lo establecido, el magistrado instructor o el presidente de la Sección o del Tribunal, según corresponda, ordenará que la

autoridad señalada como la responsable del incumplimiento, emita un informe a través del cual justifique el acto que provocó la queja, para que después de vencido el plazo, con o sin queja, se resuelva esta dentro de los 5 días siguientes.

Si la Sala Regional, Sección o Pleno que corresponda resuelve que hubo repetición del acto, procederá a declarar la nulidad de la resolución repetida, notificando a la responsable y previniéndola para que se abstenga de volver a repetir el acto, de igual manera, le impondrá una multa de apremio y ordenará que se le envíe el informe a su superior jerárquico, de acuerdo a lo establecido en la fracción I, inciso a) del artículo en comento.

En el supuesto que se resuelva que hubo exceso o defecto al momento que la autoridad dio cumplimiento con la sentencia, se dejará sin efectos esa resolución, precisando ya sea la Sala Regional, Sección o Pleno correspondiente la forma y términos para que la autoridad responsable dé el debido cumplimiento dentro de 20 días.

Ahora en el caso que se resuelva que la resolución relativa al punto 2, inciso a), fracción segunda del artículo 58 en comento, se emitió después de concluido el plazo de 4 meses, esta se anulará, se declarará precluída la oportunidad de la autoridad responsable para emitirla y se ordenará se comuniquen los hechos al superior jerárquico de la autoridad.

Si se resuelve que existe imposibilidad para cumplir con la sentencia habiendo sido comprobado y justificado, se declarará procedente el cumplimiento sustituto y se ordenará la instrucción del mismo como incidente aplicando supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles.

De acuerdo a lo anterior, de la siguiente forma se explica la procedencia y efectos de la queja promovida para el debido cumplimiento de la sentencia definitiva en el juicio de nulidad:

Queja: Fracción II del artículo 58 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	
Procede en contra de:	Efectos de la Sentencia:
<ul style="list-style-type: none"> La resolución que repita de forma indebida la resolución anulada, pretendiendo dar cumplimiento a la sentencia 	<p>La Sala Regional, Sección o Pleno:</p> <ul style="list-style-type: none"> → Declarará la nulidad de la resolución repetida indebidamente. → Notificará a la autoridad de la nulidad declarada. → Prevendrá a la autoridad responsable de la repetición de no incurrir en nuevas

	<p>repeticiones.</p> <p>→ Impondrá multa de apremio a la autoridad de 300 a 1000 veces el salario mínimo general vigente para el Distrito Federal, tomando en cuenta gravedad del incumplimiento y consecuencias del mismo.</p> <p>→ Se informará de los hechos al superior jerárquico de la autoridad.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • La resolución que incurra en exceso o defecto, pretendiendo dar cumplimiento a la sentencia 	<p>La Sala Regional, Sección o Pleno:</p> <p>→ Dejará sin efectos la resolución que incurrió en exceso o defecto.</p> <p>→ Concederá 20 días a la autoridad demandada para que de el cumplimiento debido a la sentencia que pretendió cumplir en un principio.</p> <p>→ Precisaré la forma y términos en los cuales la autoridad demandada deberá dar cumplimiento.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • La resolución definitiva emitida y notificada después del plazo de cuatro meses, cuando se trate de vicios formales (fracción II del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) o vicios en el procedimiento (fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo), que haya obligado a la autoridad demandada a iniciar un procedimiento o emitir una nueva resolución, siempre y cuando se trate de un procedimiento oficioso 	<p>La Sala Regional, Sección o Pleno:</p> <p>→ Declarará la nulidad de la resolución motivo de la queja.</p> <p>→ Declarará precluido la oportunidad de la demandada para emitir la nueva resolución o iniciar un procedimiento.</p> <p>→ Ordenará el informe de lo sucedido al superior jerárquico de la demandada.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • La omisión al cumplimiento de la sentencia por parte de la demandada 	<p>En el supuesto comprobado y justificado de imposibilidad en dar cumplimiento con la sentencia, la Sala Regional, Sección o Pleno:</p> <p>→ Declarará procedente el cumplimiento sustituto.</p> <p>→ Ordenará la instrucción del incidente respectivo en términos del Código Federal de Procedimientos Civiles.</p>

En cuanto a la fracción III del numeral en comento, esta determina el procedimiento del recurso de queja cuando verse respecto del incumplimiento de la suspensión o medida cautelar otorgada en el juicio de nulidad, detallando lo relativo en cuanto a la forma, fondo, trámite,

efectos de la sentencia dentro del recurso, en caso de determinarse que hubo incumplimiento, y las consecuencias del mismo.

Luego la fracción IV, establece cuándo un recurso de queja es notoriamente improcedente y en que supuesto es improcedente en caso de que exista resolución administrativa definitiva, así como las consecuencias de la improcedencia.

Ahora bien, hasta el momento se ha estudiado el contenido del artículo 58 que hace referencia a la ejecución de las sentencias en el juicio de nulidad. En resumidas cuentas, se puede decir que en caso de incumplimiento de la sentencia definitiva los medios que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé para hacer que se cumplan son de oficio o a petición de parte. La primera será la aplicación de medidas de apremio ya sea a la autoridad responsable del incumplimiento y su superior jerárquico, en su caso; en cuanto al medio a petición de parte, este constituye el recurso de queja que podrá promover el afectado ante la Sala Regional, Sección o Pleno del Tribunal de que se trata, que haya emitido la sentencia.

Como se puede observar de lo que precede, la autoridad demandada puede omitir dar cumplimiento ya sea por imposibilidad comprobada y justificada o por causa injustificada. Tal como se ha comentado, en el caso comprobado y justificado de la imposibilidad de la autoridad para dar cumplimiento quien haya emitido la sentencia que se intente ejecutar deberá decretar el cumplimiento sustituto, y en caso de que la autoridad no tenga causa justificada para omitir dar debido cumplimiento con la sentencia, se le aplicarán las medidas de apremio correspondientes, esto es multas de apremio por incumplimiento, y el informe a la contraloría interna para que esta determine la responsabilidad en caso de persistir en la omisión.

En virtud de lo analizado, cuando la autoridad demandada no dé cumplimiento con la sentencia definitiva sin causa justificada y comprobada de imposibilidad de cumplimiento, el Tribunal se encuentra limitado a las medidas de apremio que se mencionaron con anterioridad, es decir, multas y el aviso a la contraloría que corresponda, para en ese caso obligar al cumplimiento de la sentencia.

Primeramente, se debe entender en que consisten los medios de apremio; Carlos Arellano García en la obra *Teoría General del Proceso*, propone el siguiente concepto: “Es la institución jurídica mediante la cual, los órganos del Estado, encargados de ejercer la función

jurisdiccional, deben compeler a las personas físicas y morales a la realización de la conducta ordenada por el juzgador en una resolución, mediante diversas sanciones previstas por el legislador.”^{CXL}

De igual manera, Cipriano Gómez Lara coincide con el concepto citado en el párrafo anterior, explicando que los medios de apremio son “aquel tipo de providencia que el juez o el tribunal están en posibilidad de dictar para que otras diversas determinaciones libradas antes por el propio tribunal o por el propio juez, se hagan cumplir.”^{CXLI}

Adicionalmente, según Carlos Arellano García “la expresión “apremio” equivale a la acción de apremiar y significa que se estrecha para la realización de algo. En su típico significado forense, el apremio es el mandamiento del juzgador que obliga al cumplimiento de una conducta ordenada.”^{CXLII}

En términos de los conceptos que anteceden, los medios de apremio son una manera que los órganos del Estado encargados de ejercer la función jurisdiccional utilizan para obligar a que se cumplan otras determinaciones establecidas en resoluciones dictadas con anterioridad por el mismo órgano.

Por otra parte, Gómez Lara explica la naturaleza de los medios de apremio como prosigue:

Indudablemente el medio de apremio es una de las formas en las cuales el tribunal tiene la potestad o el imperio para hacer cumplir las resoluciones que ha expedido; de ahí deriva la consecuencia evidente de que se trata de un acto de naturaleza ejecutiva; es decir, dictar medio de apremio es un ejemplo claro y patente del ejercicio de la potestad de los órganos jurisdiccionales para obligar a las partes o a los terceros a que éstos cumplan con sus determinaciones.^{CXLIII}

De lo que antecede, se debe destacar que los medios de apremio tienen naturaleza ejecutiva, además que son la manera en que el órgano del Estado encargado de ejercer la función jurisdiccional refleja el imperio que tiene para hacer cumplir sus determinaciones.

Por otro lado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación robustece lo antes determinado, en el libro “Las Garantías de Seguridad Jurídica *Colección Garantías Individuales*”:

Los medios para que los tribunales logren la ejecución de sus resoluciones son los llamados medios de apremio, cuya fijación deberá establecerse en las leyes federales y en las locales. En cuanto a la inclusión de medios de apremio en las leyes federales, la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto lo siguiente: “El artículo 17, penúltimo párrafo, de la

^{CXL} ARELLANO GARCÍA, Carlos, *Teoría General del Proceso*, 6^a Edición, Editorial Porrúa, México, 1997. p. 140.

^{CXLI} GÓMEZ LARA, Cipriano, *op. cit.* p. 306.

^{CXLII} ARELLANO GARCÍA, Carlo, *op. cit.*, p. 572.

^{CXLIII} GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, Harla, Novena Edición, México, D.F., 1996, p. 306.

Constitución Federal, dispone que ‘Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones’; por su parte, los artículos 104 al 113 de la Ley de Amparo, establecen diversos procedimientos tendientes a obtener el cumplimiento eficaz de las sentencias que conceden el amparo e, inclusive, el último de estos preceptos dispone que no podrá archivarse ningún expediente sin que esté enteramente cumplida la sentencia de amparo. La interpretación congruente de tales disposiciones constituye un sustento en que se apoya toda determinación encaminada a conseguir el cumplimiento pleno de las resoluciones jurisdiccionales (...).^{CXLIV}

Se colige de lo que precede que el fundamento constitucional de los medios de apremio es el artículo 17, penúltimo párrafo, al ordenar que en las leyes locales y federales se establecerán los medios necesarios para que se asegure la plena ejecución de sus resoluciones, siendo estos los medios de apremio.

Entonces, para que los medios de apremio cumplan con el mandato constitucional de garantizar la plena ejecución de las resoluciones judiciales deberán ser suficientes y eficaces, ya que como Gómez Lara dice “de otra suerte, si estos medios de apremio no existieren o no fueran eficaces, los particulares de mala fe fácilmente podrían evadir el cumplimiento de los mandatos de la autoridad judicial.”^{CXLV}

En ese orden de ideas, las medidas señaladas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para ejecutar las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberán ser suficientes y eficaces para que ese tribunal tenga plena jurisdicción.

Lo anterior, que en cuanto a los supuestos a petición de parte, que a través de la resolución que recaiga a la queja interpuesta, se logre el debido cumplimiento de la resolución definitiva; asimismo, con los medios de apremio previstos en la ley. Es decir, que en ningún supuesto de incumplimiento de la sentencia, se deje al actor en estado de indefensión.

Dionisio J. Kaye determina lo siguiente en su obra *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*:

Consideramos que las nuevas medidas establecidas en la Ley, no dejan de ser medidas de apremio que no garantizan que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda hacer cumplir por sí mismo y de forma coercitiva sus sentencias, por lo que en nuestra opinión sigue en el aire la efectividad del Tribunal para estos efectos, ya que si bien podrá imponer multas tanto a la autoridad demandada como a su superior jerárquico e informar a la Contraloría acerca de la situación, queda el cuestionamiento de ¿cómo hará efectivas las medidas de apremio, si con todo y su imposición no tiene imperio para hacerlas cumplir?^{CXLVI}

^{CXLIV} Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica Colección Garantías Individuales*, op. cit. pp. 113-114.

^{CXLV} GÓMEZ LARA, Cipriano, op. cit. p. 307.

^{CXLVI} J. KAYE, Dionisio, op. cit. p. 516.

Como ya se ha expuesto, las medidas de apremio que establece la Ley Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se limitan a establecer multas y el aviso a la contraloría. Sin embargo, ahí aún se refleja la falta de plena jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dado que como ya hemos visto no obstante el referido tribunal puede emitir sentencias de condena, sigue careciendo de mecanismos encaminados a lograr una completa, eficaz y total ejecución de sus fallos.

De este modo, el juicio seguido ante el Tribunal de acuerdo al procedimiento, tipo de sentencia y objetivo del juicio, es mixto, actuando en ocasiones como tribunal de anulación y en otras como tribunal de plena jurisdicción, sólo por lo que ve a la posibilidad de emitir sentencias de condena, pero no así, se insiste en cuanto a la eficaz y plena ejecución de sus fallos.

No obstante lo anterior, tomando en cuenta el cuarto punto, esto es respecto del efecto o alcance de la sentencia, fundamental para determinar si el Tribunal goza de plena jurisdicción, se deduce que ese Tribunal no tiene plenas facultades para ejecutar sus resoluciones, al ser las multas de apremio una medida insuficiente e ineficaz para su fin.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa adolece de importantes limitaciones para ejecutar sus sentencias, por lo que la autoridad demandada puede y suele utilizar diversas trampas para omitir dar cumplimiento a las sentencias dictadas ahí, sin que el demandante logre la restitución en su derecho afectado.

III. MECANISMOS Y REMEDIOS PROCESALES PARA LA EJECUCIÓN DE SENTENCIAS EN MATERIA FISCAL FEDERAL

1. Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa)

En el supuesto que el actor en el juicio de nulidad haya tenido una resolución favorable, y que a pesar de eso la contraparte haya omitido dar el debido cumplimiento a la sentencia, existen diversos mecanismos y remedios procesales que se pueden llevar a cabo para lograr la ejecución de una sentencia favorable dictada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, los cuales no obstante podrían ser incluso insuficientes.

Por lo tanto, a continuación se detallarán diversos escenarios de incumplimiento de la sentencia para lograr la ejecución de la misma.

Partiendo del supuesto en el que el actor tenga una sentencia favorable firme, que la contraria sea omiso en dar el debido cumplimiento, y que la Sala, Sección o Pleno que corresponda no haya requerido de oficio a la autoridad responsable del incumplimiento en términos del artículo 58, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a instancia de parte podrá interponer recurso de queja.

El supuesto de procedencia por el que se interpondrá el recurso de queja será el que hace referencia el numeral 58, fracción II, inciso a), punto 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Por otra parte, el término para interponer ese recurso será de acuerdo al artículo 58, fracción II, inciso b) de la citada ley, que indica que el actor podrá interponerlo hasta antes de que prescriba su derecho, que en atención al artículo 503 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la referida ley serán 10 años.

Ahora bien, la sentencia emitida en virtud de la queja interpuesta puede variar en su sentido, por lo que se explicarán algunos posibles sentidos.

En caso de que la Sala, Sección o Pleno correspondiente resuelva que la autoridad encargada del cumplimiento de la sentencia, efectivamente ha omitido en su cumplimiento, y ordene actuar de acuerdo a la fracción I del artículo 58 de la Ley Federal de Procedimiento

Contencioso Administrativo hasta que se agote el mismo y cuando la autoridad continúe en su omisión de dar cumplimiento a la sentencia, se tendrán dos opciones, la primera si la naturaleza del acto lo permite el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, deberá comisionar al funcionario jurisdiccional que estime más adecuado para que este dé cumplimiento a la sentencia; la segunda opción es si la naturaleza del acto no permite el supuesto anterior y todavía se encuentra renuente a dar cumplimiento, el actor podrá interponer amparo indirecto (supuesto del cual se ahondará más adelante).

Por otra parte, si la Sala, Sección o Pleno resuelve que el procedimiento de ejecución está en proceso, se sugiere que el actor le pida a quien corresponda que actúe de oficio en términos del artículo 58, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, hasta agotar toda la fracción; en caso de que el incumplimiento a la sentencia continúe, la opción que tiene el actor podrá ser el amparo indirecto.

Si se resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, se deberá dejar sin efectos esa resolución y otorgar un plazo de 20 días a la autoridad para que dé cumplimiento de acuerdo a las pautas que se señalen en la sentencia de la queja en términos del artículo 58, fracción II, inciso d) de la multicitada ley; si pasados los 20 días que señala el artículo citado, para que la autoridad dé cumplimiento, no lo ha hecho, se sugiere que el actor solicite al Tribunal Federal de Justicia Administrativa para que actúe conforme al artículo 58, fracción I de la referida ley hasta agotar todos los requerimientos de esa fracción, y si continúa el incumplimiento que el actor presente amparo indirecto.

2. Ante Juzgados de Distrito (Amparo Indirecto)

Ahora bien, se sugiere la interposición de amparo indirecto con la finalidad de que se logre la ejecución de la sentencia en virtud a que los juzgados de distrito tienen facultades más amplias en cuanto a medidas de apremio para ejecutar alguna sentencia, por lo que en caso de incumplimiento de esa sentencia en amparo, el juez de distrito podrá utilizar las medidas de apremio señaladas en la ley de amparo.

En ese sentido, para poder promover el amparo indirecto en los supuestos que se precisaron con anterioridad, o después de agotarse las medidas de apremio indicadas en el artículo 58, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se

debe de tomar en consideración el contenido del artículo 107, fracción IV de la Ley de Amparo que dice:

Artículo 107. El amparo indirecto procede:

(...)

IV. Contra actos de tribunales judiciales, administrativos, agrarios o del trabajo realizados fuera de juicio o después de concluido.

Si se trata de actos de ejecución de sentencia sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, entendida como aquélla que aprueba o reconoce el cumplimiento total de lo sentenciado o declara la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento, o las que ordenan el archivo definitivo del expediente, pudiendo reclamarse en la misma demanda las violaciones cometidas durante ese procedimiento que hubieren dejado sin defensa al quejoso y trascendido al resultado de la resolución.

En los procedimientos de remate la última resolución es aquélla que en forma definitiva ordena el otorgamiento de la escritura de adjudicación y la entrega de los bienes rematados, en cuyo caso se harán valer las violaciones cometidas durante ese procedimiento en los términos del párrafo anterior,^{CXLVII}

Por lo anterior, se entiende que el amparo indirecto es procedente contra actos de ejecución de sentencia emitidos por tribunales administrativos, cuando el acto reclamado consista en la última resolución dictada en el procedimiento respectivo.

Asimismo, al hacer referencia a la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, en el numeral citado, esta se define como 1) la que aprueba o reconoce el cumplimiento total de la sentencia, 2) la que declara la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento, 3) la que ordena el archivo definitivo del expediente.

Por consiguiente, el actor en el juicio de nulidad deberá interponer la demanda de amparo indirecto en contra de alguna de las resoluciones señaladas en el párrafo anterior para que este sea procedente.

Si el Pleno, Sala o Sección que corresponda, después de agotada la queja y los medios de apremio, no haya emitido la última resolución dictada en el procedimiento de ejecución de la sentencia según lo establecido en el artículo 107, fracción IV de la Ley de Amparo, se ofrecen las siguientes alternativas: en principio, que el actor en el juicio de nulidad solicite al

^{CXLVII} BALTAZAR TORRES, Germán Eduardo, *La Ley de Amparo 2013 Comparada, Concordada y Comentada*, Editorial Complejo Educativo de Desarrollo Integral, South Carolina, U.S.A., 2013, pp.106, 108 y 109.

Pleno, Sala o Sección que concierna que emita una resolución declarando la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento a la sentencia en términos del artículo antes citado.

En caso de que el Pleno, Sala o Sección correspondiente no emita una resolución declarando la imposibilidad material o jurídica para darle cumplimiento a la sentencia, no obstante de haberse solicitado, se sugiere interponer amparo indirecto en contra del último auto emitido en el procedimiento de ejecución del juicio de nulidad, que deberá ser en donde se ponga en conocimiento a la contraloría interna que corresponda en términos del artículo 58, fracción I, inciso d) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, desarrollando un argumento en el capítulo de procedencia, en el sentido de que a pesar de no haberse emitido un acuerdo en el cual de forma expresa se señale la imposibilidad materia o jurídica para ejecutar la sentencia, se demuestra con ese acuerdo de manera tácita la imposibilidad del Tribunal fiscal para hacerla cumplir, ya que se agotaron todas las medidas que el mismo tiene atribuidas para ejecutar alguna sentencia.

IV. CASOS PRÁCTICOS

Ahora bien, en lo subsecuente se analizarán diversos casos en aplicación a lo establecido en los capítulos anteriores, de manera que se pueda apreciar lo antes expuesto en situaciones concretas.

1. Primer Caso: Derechos Dubitados

Tal como ya se ha explicado, los derechos dubitados son los que se encuentran reconocidos a través de la Constitución Federal; sin embargo, se encuentran a su vez negados en virtud de alguna disposición de rango menor, dejando en duda la protección de ese derecho y permitiendo su protección o corrección a ese defecto sólo a partir del ejercicio del control *a posteriori*.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa se mostrará la trascendencia de los derechos dubitados en la práctica. Así como del ejercicio del control *a posteriori*, como medios de defensa para hacer valer los derechos humanos o principios reconocidos en la Constitución Federal.

Como primera proposición se encuentra en duda la protección de los principios de proporcionalidad, equidad e igualdad tributaria, derecho humano de interdicción a la arbitrariedad y no discriminación económica; y como segunda proposición, se señalan los artículos 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último, y 28 fracciones I y XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A. Disposiciones que Vulneran un Derecho Humano o Principio

El artículo 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señala lo siguiente:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

(...)

XI. Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Tratándose de vales de despensa otorgados a los trabajadores, serán deducibles siempre que su entrega se realice a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.

(...)

Tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales cuando se otorguen las mismas prestaciones a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado. A falta de trabajadores sindicalizados, se cumple con lo establecido en este párrafo cuando se esté a lo dispuesto en el último párrafo de esta fracción.

(...)

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarias a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 29 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.^{CXLVIII}

Del artículo transcrito, se desprende que para que los gastos de previsión social sean deducciones autorizadas de acuerdo al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta deberán otorgarse en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Asimismo, que para efectos de las deducciones por gastos de previsión social referidas, se considerará que se otorgan en forma general tratándose de trabajadores no sindicalizados cuando el promedio otorgado a cada trabajador no sindicalizado sea igual o menor que las erogaciones deducibles otorgados por el mismo concepto, a cada trabajador sindicalizado.

Adicionalmente, señala que cuando no se cuenten con trabajadores sindicalizados, el monto de las prestaciones deducibles según lo expuesto, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda a cada trabajador, elevado al año.

Por otra parte, tenemos que el artículo 28, fracción I de la mencionada legislación indica lo siguiente:

Artículo 28. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

^{CXLVIII} Ley del Impuesto sobre la Renta. <http://legislacion.scjn.gob.mx/LF/Reformas.aspx?IdLey=96834> Fecha de consulta: 18 de febrero de 2015.

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.^{CXLIX}

Por lo citado se infiere que para efectos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no serán deducibles los pagos por concepto de impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente, que originalmente correspondan a terceros.

Por otra parte, la fracción XXX del artículo 28 de la citada ley señala:

Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.^{CL}

Por lo anterior, se desprende que los empleadores que sean personas morales, no podrán deducir los gastos realizados a favor de sus trabajadores que para estos últimos resulten ingresos exentos, por el 53% si las prestaciones disminuyen respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior o por el 47% si estas no disminuyen.

En ese sentido, son ingresos exentos para el trabajador los señalados en el artículo 93 de la multicitada legislación, tal como se indica a continuación:

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

I. Las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de

^{CXLIX} Ley del Impuesto sobre la Renta, <http://legislacion.scjn.gob.mx/LF/UnArticuloFast.aspx?IdLey=96834&IdRef=1&IdArticulo=14212024&NumArt=28>, Fecha de consulta: 23 de febrero de 2015.

^{CL} Ley del Impuesto sobre la Renta, <http://legislacion.scjn.gob.mx/LF/UnArticuloFast.aspx?IdLey=96834&IdRef=1&IdArticulo=14212024&NumArt=28>, Fecha de consulta: 12 de febrero de 2015.

otros en sustitución, hasta el límite establecido en la legislación laboral, que perciban dichos trabajadores. Tratándose de los demás trabajadores, el 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realice en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no exceda el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

II. Por el excedente de las prestaciones exceptuadas del pago del impuesto a que se refiere la fracción anterior, se pagará el impuesto en los términos de este Título.

III. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos Ley.

IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y el beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

V. Para aplicar la exención sobre los conceptos a que se refiere la fracción anterior, se deberá considerar la totalidad de las pensiones y de los haberes de retiro pagados al trabajador a que se refiere la misma, independientemente de quien los pague. Sobre el excedente se deberá efectuar la retención en los términos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

VI. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

(...)

VIII. Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

IX. La previsión social a que se refiere la fracción anterior es la establecida en el artículo 7, quinto párrafo de esta Ley.

X. La entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XI. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, del presente Título.

XII. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.

XIII. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, así como los obtenidos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la Ley del Seguro Social y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y los que obtengan por concepto del beneficio previsto en la Ley de Pensión Universal, hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución en el caso de la subcuenta del seguro de retiro, de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez o de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro. Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

XIV. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se labore.

XV. Por el excedente de los ingresos a que se refiere la fracción anterior se pagará el impuesto en los términos de este Título.

(...)

XVII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

(...)

Las exenciones previstas en las fracciones XVII, XIX inciso a) y XXII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 150 de esta Ley, estando obligado a ello.

La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XI y XXI del artículo 27 de esta

Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.^{CLI}

Del numeral citado se desprenden los siguientes ingresos exentos para el trabajador:

1. Para los trabajadores del salario mínimo general:
 - a. Todas las prestaciones cuando no excedan de los mínimos señalados en la legislación laboral.
 - b. Remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario (horas extras).
 - c. Remuneraciones por prestación de servicio en días de descanso.
2. Para los demás trabajadores el 50% de:
 - a. Remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario (horas extras).
 - b. Remuneraciones por prestación de servicio en días de descanso.
 - Condiciones: que no exceda del límite en la legislación laboral y que la exención no exceda el equivalente a 5 días de salario mínimo general por semana de servicios.
3. Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, concedidas en virtud de las leyes, por contrato colectivo de trabajo o contrato Ley.
4. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro.
5. Los percibidos de manera general de acuerdo a las leyes o contrato de trabajo, con motivo de reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y funeral.
6. Prestaciones de previsión social de naturaleza análoga, concedidas de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, tales como:
 - a. Los percibidos por subsidios de incapacidad.
 - b. Becas educacionales para trabajadores o sus hijos.
 - c. Guarderías infantiles.
 - d. Actividades culturales y deportivas.
7. Aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda.
8. Las casas habitación proporcionada a los trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

^{CLI} Ley del Impuesto sobre la Renta, <http://legislacion.scjn.gob.mx/LF/Reformas.aspx?IdLey=96834>, Fecha de consulta: 18 de febrero de 2015.

9. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y fondo de ahorro establecidos por las empresas y que cumplan con los requisitos de deducibilidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
10. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
11. Los que obtengan en el momento de su separación, las personas que hayan estado sujetas a una relación laboral, por los siguientes conceptos:
 - a. Primas de antigüedad.
 - b. Retiro.
 - c. Indemnizaciones u otros pagos.
 - d. Con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
 - Condición: hasta por 90 salarios mínimos generales por año de servicio o contribución.
12. Las gratificaciones otorgadas de forma general, que reciban los trabajadores por sus patrones durante un año, hasta el equivalente a 30 días de salario mínimo general.
13. Las primas vacacionales que otorguen los patrones durante un año y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, hasta por 15 días de salario mínimo general por cada concepto; así como, primas dominicales hasta por un día de salario mínimo general por domingo trabajado.
14. Los viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y que se compruebe.

En ese orden de ideas, los gastos realizados por el patrón por concepto de los ingresos exentos para el trabajador que se indicaron con anterioridad no son deducibles en un 47% o 53% según corresponda.

B. Control *a Priori*: Derechos Dubitados

Como ya se ha indicado, el control *a priori* es un mecanismo de delimitación que hace el constituyente con el fin de asentar las bases del orden jurídico.

Asimismo, ya se dijo que los derechos dubitados son los reconocidos mediante la Constitución Federal y los tratados que el Estado mexicano forma parte, en razón del control *a priori*, y que al trasgredirse provoca incertidumbre respecto de su protección.

En ese sentido, las bases positivas que se busca proteger en el caso que nos ocupa, son las que se muestran a continuación:

Normas que Vulneran un Derecho Humano o Principio	Derecho Humano o Principio Vulnerado
Artículo 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta	Proporcionalidad tributaria
	Equidad tributaria
Artículo 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta	Proporcionalidad tributaria
Artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta	Proporcionalidad tributaria
	Equidad e igualdad tributaria
	Interdicción a la arbitrariedad
	No discriminación económica

Como se puede notar, en este caso se presentan dos proposiciones de las cuales se encuentra en duda cual prevalece en la vida jurídica. La primera proposición es en aplicación al control *a priori*, el cual tiene como propósito el reconocimiento de los principios y derechos humanos del sistema jurídico mexicano.

Sin embargo, tal como ya se indicó con anterioridad el control *a priori* tiene un límite, el cual en caso de que los derechos reconocidos a través de la Constitución Federal sean vulnerados, todavía pueden ser protegidos por medio del control *a posteriori*.

C. Control *a posteriori*: Medios de Defensa

En razón de la insuficiencia del control *a priori*, en el caso práctico que nos ocupa resultó necesario hacer uso del control *a posteriori*. Por consiguiente, se presentó amparo indirecto en contra de los artículos 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último, y 28 fracciones I y XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 1 de enero de 2014.

a) Conceptos de violación: Artículo 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En el amparo indirecto se hizo valer respecto del artículo 27, fracción XI, párrafo primero, cuarto y último referido, un concepto respecto de cómo ese numeral vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, tal como se muestra:

A partir de lo expuesto es posible colegir que la deducción de los gastos de previsión social se encuentra sujeta a situaciones que no guardan relación con la verdadera capacidad contributiva de la quejosa, como lo son el promedio aritmético respecto de sindicalizados y el área geográfica en la cual se ubiquen los trabajadores.

Debe decirse que tales elementos no se encuentran encaminados a medir la capacidad de contribuir de la quejosa, sino que resultan del todo extraños a dicha situación, y por tanto, es incorrecto e ilegal, sujetar a tales presupuestos la obligación de pago de la quejosa.

Como ya quedó plasmado en líneas anteriores, el imperativo constitucional limita la facultad legislativa para crear o imponer cargas de índole fiscal al cumplimiento de ciertos requisitos, entre los cuales se encuentra la capacidad contributiva, por lo cual si tal presupuesto no se cumple en el caso denunciado a través del presente concepto de agravio, resulta evidente que el contenido del artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resulta violatorio en perjuicio de mi representada del derecho humano de proporcionalidad tributaria.

De lo anterior, se desprende que el artículo 27, fracción XI de la legislación en mención, hace pone como condiciones para la deducción de gastos de previsión social situaciones que no se relacionan con la capacidad real para que el sujeto contribuya. Es decir, atiende a diversos elementos que no toman en consideración la potencialidad real para contribuir.

Adicionalmente, se añadió otro concepto respecto de la vulneración de ese artículo respecto del principio de equidad tributaria, tal como se indica:

A partir de lo anterior, se evidencia sin lugar a dudas que el artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, resulta violatorio del derecho humano de equidad tributaria, ya que dispensa un tratamiento diferente a contribuyentes que se ubican en la misma situación para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

El motivo o la razón por la cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta, otorga un tratamiento diferente a contribuyentes que se ubican en la misma situación jurídica, es tomando en consideración la forma en que se organizan sus trabajadores, situación que se refiere a relaciones laborales, las cuales, no son relevantes para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Por tanto aun y cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar el impuesto a pagar, que no se justifica en tanto que atiende a aspectos ajenos al tributo.

La violación al principio de equidad tributaria, también se evidencia, en tratándose de patrones que no tienen trabajadores sindicalizados, pues en este supuesto también se limita injustificadamente el monto de las prestaciones de previsión social deducibles, ya que no puede exceder de un tope monetario, vinculado al salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador.

Por lo citado se entiende que el artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contraviene el principio de equidad tributaria, ya que otorga privilegios a contribuyentes que se encuentran en la misma situación para efectos del Impuesto sobre la Renta, tales como la organización de los trabajadores y el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador.

b) Conceptos de violación: Artículo 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En cuanto al artículo 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la demanda de amparo se manifestó la violación al principio de proporcionalidad tributaria, como se muestra enseguida:

De lo anterior se desprende que por disposición expresa del legislador ordinario, limitó la deducción de los pagos que efectúen los patrones en sustitución de sus trabajadores, lo cual constituye una franca violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Por lo tanto, del total de los pagos realizados por el empleador por cuenta de sus trabajadores, por concepto de cuotas obreras para efectos de la Ley del Seguro Social, no resultan deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, es importante señalar que para la operación de un negocio, es necesario contar con personas físicas que presten sus servicios personales subordinados y en contraprestación de ello, se tiene la obligación de pagarles un sueldo o salario que comprende varias prestaciones, erogación que es necesaria e indispensable para que la persona moral, hoy quejosa, pueda realizar su objeto social.

En razón de ello, al no permitirse la deducción total de las prestaciones entregadas a favor de los trabajadores de la quejosa, no obstante que son necesarios para la realización del objeto social de mí representada, se viola flagrantemente la garantía de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo al extracto del concepto anterior se entiende que no se permite la deducción total de las prestaciones otorgadas a favor del trabajador, no obstante que esos gastos son indispensables para la operación de un negocio.

c) Conceptos de violación: Artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Respecto de los conceptos de violación planteados en el amparo indirecto sobre el artículo 28 fracción XXX de la legislación referida, se manifestó la contravención al principio de proporcionalidad tributaria, así como se muestra:

En ese sentido, las prestaciones enteradas por el patrón en favor de sus trabajadores, entre las cuales se incluyen las exentas, constituyen sin lugar a dudas una erogación que tiene que efectuar el patrón, sin posibilidad de recuperación, o lo que es igual un sacrificio de valor, cuya indispensabilidad no resulta cuestionable en la generación de valor o para la realización de su actividad preponderante.

En ese tenor, el gasto aludido, al conformarse del salario y prestaciones entregadas al trabajador, por así determinarlo de manera obligatoria las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo aludidas, o derivar su obligatoriedad de los contratos laborales respectivos, tienen la naturaleza de estrictamente indispensables, ya que de ello depende que el patrón realice su actividad preponderante, pues la ausencia de la fuerza laboral, tornaría imposible la realización del objeto principal de la quejosa, y por tanto, de la generación de valor, que a su vez, se encuentra gravado para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Tomando en consideración que el pago de prestaciones implica una erogación estrictamente indispensable, y que debe tomarse en consideración para efectuarse una medición correcta de la capacidad contributiva, dicha deducción tiene una naturaleza de índole estructural, es decir, en términos del reconocimiento de neutralidad fiscal, no siendo una deducción no estructural o beneficio.

Resulta aplicable al caso que nos ocupa, la Jurisprudencia por Reiteración 1a./J. 15/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número de registro 162889, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Localización: Tomo XXXIII, Febrero de 2011, Página 170, cuyo tenor literal es el siguiente:

En atención a lo que precede, se señala la contravención de la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta al principio de proporcionalidad tributaria en razón a que dicha fracción omite atender a la capacidad real para contribuir del patrón; ya que, el gasto que realiza a favor del trabajador por concepto de prestaciones exentas para ese último, resulta estrictamente indispensable para el funcionamiento de su negocio, al ser la fuerza laboral necesaria para el mismo.

Por consiguiente, la deducción de los gastos que realice el patrón a favor del trabajador por concepto de prestaciones exentas para el trabajador resulta deducciones de tipo estructural las cuales el legislador debe acatar en virtud del principio de proporcionalidad tributaria.

Adicionalmente, en el amparo se hizo valer otro concepto de violación respecto a la contravención al principio de equidad e igualdad tributaria, así como se muestra:

Como se puede observar, el legislador estableció una limitante o excepción en cuanto a la deducción de gastos estrictamente indispensables para una empresa, como lo son las prestaciones que por ley o por obligación contractual, se encuentra obligada a pagar a sus trabajadores, al prohibir expresamente la deducción de las prestaciones pagadas que sean ingresos exentos para los trabajadores, en los términos del artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permitiendo deducir solamente el 53% o el 47%, dependiendo de que se mantengan o no las prestaciones del ejercicio anterior, y en contraste con ello, permite deducir el 100% de las prestaciones que sean ingresos gravados para el trabajador.

Esta limitante o excepción para la empresa, de deducir las prestaciones pagadas a los trabajadores, es arbitraria y violatoria de los principios de igualdad y equidad tributarios, ya que por cuestiones ajenas a la empresa, y atinentes a un tercero, como lo es el hecho de que las prestaciones pagadas sean un ingreso exento para el trabajador, se restringe la posibilidad de deducir la totalidad de las prestaciones pagadas a los trabajadores.

Sin embargo, en el caso de que las prestaciones pagadas a los trabajadores, sean ingresos gravados, éstas serán deducibles en su totalidad.

Este trato injustificado, por lo que ve a la imposibilidad de deducir las prestaciones pagadas a los trabajadores, carece de sustento alguno, lo que origina la violación constitucional al artículo 31, fracción IV de la Carta Magna.

Además, es importante señalar que la obligación de otorgar prestaciones a los trabajadores no deriva del arbitrio de la empresa, lo que pudiera considerarse un elemento que justificara en alguna medida la limitante a su deducción; sino que por el contrario, dicha obligación deriva del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de los artículos 50, 67, párrafo segundo, 68, párrafo segundo, 71, 73, 80, 82, 84, 87, 117 y 162, de la Ley Federal del Trabajo, así como de los contratos laborales respectivos bajo el concepto de previsión social (artículos 7 y 93, fracción VIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), siendo la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en su artículo 93), la que cataloga como ingresos exentos para el trabajador prestaciones, que por obligación legal o convencional se tienen que otorgar forzosamente.

Por lo anterior, se dilucida que existe un trato inequitativo y desigual a los patrones que otorguen prestaciones a favor de sus trabajadores, ya que el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, otorga un trato diferenciado de acuerdo a si esas prestaciones son o no exentas para los trabajadores, siendo una actuación atribuible al legislador y no al patrón.

Por otro lado, respecto del norma que se tilda de inconstitucional, se realizó otro concepto en cuanto a la violación al derecho de interdicción a la arbitrariedad, así como se muestra:

Así, es posible asegurar que dadas las características particulares del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, este únicamente tiene como génesis un acto arbitrario o caprichoso del legislador, quien al limitar la deducción de los pagos efectuados por los patrones a favor de sus trabajadores cuando estos sean considerados ingresos exentos en los términos del Impuesto Sobre la Renta, perpetra un acto normativo arbitrario en virtud de que por una circunstancia propia de un tercero (estar exento) a saber el trabajador, limita el reconocer un valor sacrificado por expresa forzosidad de ley.

Solo es posible considerar que la actuación del legislador federal, no resultó arbitraria, en el caso de que la prohibición o limitación para deducir los gastos incurridos por el patrón tuvieran alguna justificación.

Si bien, podría considerar este H. Juez Federal, que la intención del legislador a través de la reforma al artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue gravar un flujo que es deducible para quien lo realiza y exento para aquel que lo recibe, y que ello podría considerarse perjudicial del erario público; tal justificación no subsanaría en forma alguna, la violación de derechos humanos contenida en la porción normativa que se tilda de inconstitucional, pues en todo caso, el patrimonio del quejoso no debía ser el que sufriera el impacto del gravamen en los términos referidos en el numeral en comento.

Esto es, si el legislador federal tuvo la intención de gravar un flujo de efectivo transmitido entre particulares como consecuencia de la prestación de un trabajo personal subordinado, el patrimonio que debió incidir o recibir la carga tributaria, lo sería el que pertenezca a quien en su caso lo habrá de percibir, pues en la medida en que ello suceda, dicho haber patrimonial habrá de incrementarse.

A pesar de lo anterior, el legislador federal, determinó que la hoy quejosa en su calidad de patrón, no tenía derecho a la deducción total o reconocimiento de los pagos que por concepto de salario se entregaran a los trabajadores en la medida en que estos resulten ingresos exentos para quien los recibe; a pesar de que tales flujos de efectivo no son otra cosa que gastos que deben ser reconocidos para que, como consecuencia de ello, se gravara en forma correcta el patrimonio del quejoso.

Por lo que antecede, se colige que el artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta es contraventor del derecho humano de interdicción a la arbitrariedad, ya que sin justificación limita la deducción de los gastos realizados por los patrones a favor del trabajador por concepto de prestaciones, en virtud de si esos son exentos o no para el trabajador, ya que es una circunstancia que no depende del patrón.

Entre otros, un concepto que se planteó en el amparo respecto del artículo en comento, es la contravención al derecho humano de no discriminación económica, así como se nota:

En el caso que nos ocupa, de la simple lectura que este H. Juez Federal realice del contenido del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, advertirá que tal disposición legal, al establecer el impedimento para la deducción al 100% de los pagos realizados por los patrones que a su vez sean ingresos exentos para los trabajadores, resulta discriminatoria y no se encuentra justificada en los términos a que se refiere el artículo 4 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Así, al no existir justificación alguna que permita en forma válida limitar el ejercicio de los derechos económicos de mi representada (deducción total de pagos como reconocimiento de los

gastos que implican la generación de valor o ingresos gravables), resulta que el contenido del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es violatorio del derecho humano de la no discriminatoriedad.

En ese sentido, tenemos que este H. Juez Federal, deberá otorgar el amparo y protección de la justicia federal a la quejosa, en contra del contenido del artículo 28, fracción XXX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que a través del mismo se limita el derecho humano de no discriminatoriedad económica, sin que exista justificación alguna.

De acuerdo al extracto citado, se entiende la contravención al derecho humano de no discriminatoriedad económica por establecer una limitante para la deducción del 100% de los gastos realizados a favor de los trabajadores que sean ingresos exentos para esos mismos, sin justificación alguna.

D. Sentencia

Después de admitido el amparo indirecto en comento, el Juez de Distrito dictó sentencia a través de la cual resolvió otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión, de acuerdo a los siguientes motivos:

a) Análisis Constitucional del Artículo 27, Fracción XI, Párrafo Primero, Cuarto y Último de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Ahora bien, en atención a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta transcrita en párrafos anteriores, no se desprenden las razones que tuvo el legislador para sustentar la distinción entre trabajadores sindicalizados y no sindicalizados para determinar cuándo los pagos de previsión social se otorgan en forma general, limitando la deducibilidad de las erogaciones por concepto de previsión social otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, a que no excedan de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año. Además, dicha medida se estima desproporcional dado que nuestro más Alto Tribunal del País (al analizar el artículo 31, fracción XII, de la Ley del ISR, vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, de contenido idéntico al del ordinal en estudio), consideró que el hecho de que el legislador vinculara la “generalidad” en la erogación del concepto con la procedencia de su deducción, con la condición de que se cumplieren ciertos requisitos, a saber, la manera en que se formalice la relación laboral, las condiciones en las que se presta el servicio, o bien, en relación con el monto correspondiente al salario mínimo general correspondiente, así como al comparativo que pueda efectuarse entre dos grupos diversos de trabajadores, resultaba violatorio de la garantía de proporcionalidad, pues constituían criterios no razonables que no atendían a la capacidad contributiva del sujeto obligado sino a elementos ajenos como los apuntados.

De igual modo, sostuvo que la circunstancia de que los gastos de previsión social excedan o no de diez veces el salario mínimo general del área geográfica, no es un factor que deba tomarse en cuenta para advertir la capacidad contributiva, puesto que puede concurrir que la tasa aplicada

resulte sobre una utilidad mayor en aquellos casos en los que los causantes no pudieron efectuarla, concluyendo que el pago respectivo no se encontrara en proporción a la capacidad contributiva sino una situación extraña, a saber, el área geográfica, como factor relevante para determinar el salario mínimo, y la sindicalización o no de los trabajadores.

Consecuentemente, se considera que las limitantes para deducir las erogaciones de previsión social son desproporcionales para la obtención de los objetivos extrafiscales buscados, dado que, el logro de un objetivo de política tributaria no debe lograrse a costa de suprimir y nulificar los derechos fundamentales de los contribuyentes (libertad de trabajo, derecho de propiedad, libertad de comercio, etcétera), lo que acontece en la especie, al afectar la base tributaria del Impuesto sobre la Renta, en detrimento de la riqueza de los sujetos obligados.

Del análisis de constitucionalidad citado, emitido por el Juez de Distrito se desprende que en atención a la exposición de motivos y a lo ya interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 27, fracción XI referido es contraventor del principio de proporcionalidad tributaria; en virtud, de que el hecho que el legislador haya vinculado la generalidad de la erogación como requisito para su deducibilidad así como el área geográfica, no atienden a la capacidad contributiva del sujeto obligado al constituir elementos ajenos al mismo.

Por consiguiente, el Juez de Distrito determinó otorgar el amparo y protección de la justicia federal a la quejosa respecto del artículo 27, fracción XI de la Ley del Impuesto sobre la Renta para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria desincorpore de la esfera jurídica de la quejosa la limitación de la deducción prevista en el artículo aludido, no aplique en perjuicio de la quejosa en el presente ni futuro la limitación referida, y le permita deducir la totalidad de los conceptos que el artículo en cuestión limita.

b) Análisis Constitucional del Artículo 28 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En relación con lo anterior, el legislador, en la exposición de motivos justificó la medida con el propósito de restablecer la simetría fiscal en el Impuesto sobre la Renta, al sostener que el tratamiento otorgado representaba un doble beneficio, al no estar gravado como ingreso para el trabajador y ser deducible para el patrón; de ahí que no fueran deducibles los pagos por el Impuesto Sobre la Renta a cargo del contribuyente o terceros ni los de contribuciones subsidiadas o que originalmente correspondan a terceros.

Tal medida, resulta una justificación no razonable, virtud a que la simetría fiscal, es un principio de política fiscal y no de un derecho fundamental, de modo que no aporta elementos para pronunciarse sobre la constitucionalidad de la norma *–artículo 28, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta–*.

En ese sentido, en virtud de que las prestaciones en estudio tienen el carácter de gastos de previsión social y, por tanto, se estima un gasto necesario e indispensable para la consecución del objeto social y la obtención del ingreso de la empresa, por lo que debe permitirse su deducibilidad.

En atención a lo antes citado, se colige que el legislador justificó lo expuesto en el artículo 28, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta en virtud del principio de simetría fiscal, lo cual de acuerdo a lo determinado por el Juez de Distrito no es razonable la justificación en ese principio ya que es de política fiscal y no un derecho fundamental.

Por lo tanto, que al ser las prestaciones a que alude el numeral en estudio gastos estrictamente indispensables para la consecución del objeto social y obtención de ingreso para la quejosa, se debe permitir su deducibilidad.

En ese sentido, el Juzgador determinó conceder el amparo y protección de la justicia federal para que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes de la trasgresión de derechos fundamentales, es decir, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria permita la deducción total de las cuotas de seguridad social otorgadas a los trabajadores y pagadas por el patrón en términos del artículo 28, fracción I referido.

c) Análisis Constitucional del Artículo 28 fracción XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta

En ese orden de ideas, se estima que el artículo 28, fracción XXX, de la ley relativa, vigente para el ejercicio fiscal del año dos mil catorce, vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria, dado que la base gravable para efectos del Impuesto Sobre la Renta se ve afectada, ya que no corresponde en su totalidad a la efectiva capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, al dejar de permitirle efectuar una deducción lícita y que, dada su naturaleza, es necesaria para efectos de calcular la base de dicho gravamen.

Lo anterior resulta así, puesto que la limitación de la deducibilidad de las erogaciones estrictamente indispensables a las que se refiere el artículo 28, fracción XXX, el legislador la hace depender de que a su vez representen ingresos exentos para los trabajadores, el cual no es un factor que deba tomarse en cuenta, para advertir si la erogación respectiva es determinante en la apreciación de la capacidad contributiva, propiciándose, por lo mismo que la tasa sea aplicada sobre una utilidad mayor, pues al no permitirse la deducibilidad al cien por ciento, se amplía la base del impuesto, atentando contra la capacidad contributiva de los sujetos, en aquellos casos en que los causantes no pudieron hacer la deducción, por haber correspondido a ingresos exentos para los trabajadores, con lo cual, se vulnera el principio de proporcionalidad, pues el pago respectivo no se encontrará, en este aspecto, en proporción a la capacidad contributiva, sino que dependerá de una situación extraña, a saber, que se trate de ingresos exentos para los trabajadores.

En razón del análisis anterior, se desprende que el artículo que se tilda de inconstitucional contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, ya que la base gravable para efectos del Impuesto sobre la Renta no atiende en su totalidad a la real capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino que toma en consideración una situación extraña, esto es que se trate de ingresos exentos para los trabajadores.

Por consiguiente, el Juez federal concedió el amparo y protección de la justicia federal a la quejosa para que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes de la violación a sus derechos fundamentales, es decir que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del Servicio de Administración Tributaria desincorpore de la vida jurídica la limitante de deducción del artículo 28, fracción XXX aludido, así como que no aplique en perjuicio de la quejosa en lo presente ni futuro la referida limitación, y que le permita la deducción total de los conceptos a que hace referencia el numeral declarado inconstitucional.

E. Conclusión

Al momento de entrar en vigor los artículos 27, Fracción XI, Párrafo Primero, Cuarto y Último, y 28 fracción I y XXX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se trasgredieron los principios de proporcionalidad tributaria, equidad tributaria e igualdad, y los derechos humanos de interdicción a la arbitrariedad y no discriminación económica de los gobernados, reconocidos a través de la Constitución Federal y los tratados internacionales en los que México es parte. Esto se debe a que dichos numerales de naturaleza fiscal, no se encuentran acordes con los límites de control *a priori* que el Constituyente estableció.

Como ya se ha mencionado el control *a priori* tiene un alcance limitado, al ser un control rígido. Por lo tanto, al ser insuficiente ese control para el respeto de los derechos humanos transgredidos, resulta necesario acudir al control *a posteriori*, el cual tiene como propósito la restitución de las cosas al estado anterior de la contravención de los derechos humanos afectados.

En el caso práctico expuesto, se tuvo utilizar los medios de defensa que para el efecto se encuentran establecidos, es decir, el juicio de amparo indirecto para que se restituyeran los derechos contravenidos por los artículos tildados de inconstitucionales.

En virtud de lo anterior, se puede notar la importancia del control *a priori* y *a posteriori*, ya que esos controles evitan la contravención de los derechos humanos reconocidos por la nuestra Carta Magna y los tratados internacionales en los que México es parte, o en su caso, restituyen al gobernado en su afectación.

Es a partir de esos controles que se determina cuándo los derechos de una persona física o moral dejan de ser dubitados, y se les reconoce y respeta su protección. Estos controles tienen como propósito evitar dejar en estado de indefensión a los gobernados, y es así como el contribuyente en ese caso logró que se le restituyeran en su afectación.

2. Segundo Caso: Ejecución de Sentencias en Materia Fiscal Federal

La inejecución de sentencias en materia fiscal federal es un problema que ha existido desde el inicio del ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal Federal, el cual genera una situación de incertidumbre en el afectado, al carecer dicho Tribunal de las facultades idóneas para hacer efectivas las resoluciones ese tribunal emite.

A. Hechos

El 9 de junio de 1997, Vendedora Automotriz, S.A. de C.V., celebró un contrato de apertura de crédito simple con garantía fiduciaria y obligación solidaria y fianza, con diversas instituciones de crédito, tales como Bancomer, S.A., Banco Nacional de México, S.A., Banco Inverlat, S.A., entre otras, por la cantidad de \$179, 872,051.23 pesos.

En virtud de que los ejercicios siguientes a la firma del contrato aludido la empresa tuvo pérdidas, en lugar de pagar Impuesto sobre la Renta, tuvo que pagar Impuesto al Activo.

En razón de lo anterior, el 1 de diciembre de 1999 la empresa presentó ante la Administración Local Jurídica de Ingresos de Zapopan, una consulta tributaria en el sentido de que se confirmara la Jurisprudencia P./J. 123/99, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Novena Época, en noviembre de 1999, con número de registro 192900.

Mediante la referida Jurisprudencia el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo, el cual es del tenor siguiente:

Los contribuyentes podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, siempre que se trate de deudas no negociables. También podrán deducirse las deudas negociables en tanto no se le notifique al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y aun cuando no habiéndosele notificado la cesión, el pago de la deuda se efectúe a dicha empresa o a cualquier otra persona no contribuyente de este impuesto.

No son deducibles las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.^{CLII}

Del dispositivo citado se desprende que los contribuyentes no podrán deducir del valor del activo en el ejercicio, las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación.

Ahora, la Jurisprudencia P./J. 123/99, mediante la cual el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el citado numeral, dice lo que se cita a continuación:

ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, pero en su párrafo segundo exceptúa de dicha autorización a las que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación. Con la excepción descrita se hace una injustificada distinción entre las deudas que afectan el objeto del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales, al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no, por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores, sin que pueda considerarse que tal distinción de deudas se justifique por el hecho de que, de permitirse su deducción, no se pagaría el impuesto por ese concepto, dado que ambas clases de operaciones constituyen un pasivo para el contribuyente en sus registros contables, que incide sobre el objeto del tributo, consistente en la tenencia de activos propios de las empresas, concurrentes a la obtención de utilidades.

AMPARO EN REVISIÓN 2423/96. Impulsora Corporativa de Inmuebles, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Miguel Ángel Zelonka Vela.

Amparo en revisión 936/97. Servicios Inmobiliarios Serco, S.A. de C.V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

^{CLII} SELLERIER CARBAJAL, Carlos M., DEVALLOS ESPONDA, Carlos, *Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo 1995*, Editorial Themis, México, D.F., 1995. pp. 4-5.

Amparo en revisión 2903/97. Astral Plaza, S.A. de C.V. y coag. 31 de agosto de 1998. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 1357/98. Grupo Financiero BBV Probursa, S.A. de C.V. 20 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Joel Carranco Zúñiga.

Amparo en revisión 2797/97. Consorcio Azucarero Caze, S.A. de C.V. (antes Consorcio Industrial Escorpión, S.A. de C.V.) y coags. 26 de abril de 1999. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Juan Díaz Romero y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretario: Carlos Mena Adame.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 123/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

En virtud de lo anterior, se desprende que el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo provocaba una contravención al principio de equidad tributaria al no permitir la deducción de deudas contraídas con el sistema financiero y su intermediación, traduciéndose en un trato desigual a los iguales, ya que a algunos contribuyentes sí se les permitía dicha deducción, y a otros de acuerdo a situaciones ajenas a ellos, no se les permitía; no obstante, que constituían un pasivo para el contribuyente en sus registros contables.

Sin embargo, mediante oficio número 325-SAT-R4-L28-10-6655 de fecha 10 de diciembre de 1999 la Administración Local Jurídica de Guadalajara resolvió negar la confirmación de la Jurisprudencia P./J. 123/99.

Por consiguiente, el 6 de junio de 2000 Vendedora Automotriz, S.A. de C.V., interpuso demanda de nulidad en contra de la resolución a la consulta tributaria aludida, la cual quedó radicada ante la Sala Regional de Occidente del entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

El 22 de octubre de 2000, la Sala fiscal emitió sentencia a través de la cual declaró la nulidad de la resolución impugnada para el efecto que la autoridad fiscal confirmara el criterio P./J. 123/99.

La Administración Local Jurídica de Guadalajara, en cumplimiento a la sentencia de la Sala fiscal, emitió el oficio número 325-SAT-R4-L28-10-0363 de fecha 19 de enero de 2001, mediante el cual confirmó el criterio P./J. 123/99.

En virtud de lo anterior, la empresa presentó declaraciones complementarias deduciendo cantidades a partir del ejercicio fiscal de 1993 hasta 2000; y posteriormente, el 17 de

septiembre de 2001, presentó solicitud de devolución por el pago de lo indebido, de las cantidades correspondientes a los ejercicios de 1993 hasta 2000.

La Administración Local de Grandes Contribuyentes de Guadalajara, ordenó la devolución por los ejercicios de 1996 hasta 2000. Sin embargo, respecto de los ejercicios de 1993 hasta 1995 negó la devolución argumentando que el derecho de devolución por esos ejercicios, se extinguió al haber transcurrido 5 años.

El 16 de abril de 2002, la empresa interpuso demanda de nulidad en contra de las resoluciones que negaron la devolución de los ejercicios de 1993 hasta 1995, radicada ante la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La referida Sala, resolvió el juicio de nulidad mediante sentencia de fecha 29 de octubre de 2002, declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas para el efecto de que la autoridad demandada realizara la devolución de las cantidades solicitadas por los ejercicios de 1993 hasta 1995.

En contra de la sentencia de 29 de octubre de 2002, la autoridad demandada interpuso recurso de revisión fiscal, radicado ante el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; el cual al resolverse, se declaró infundado y se confirmó la sentencia emitida por la Sala fiscal.

Por medio de los oficios con número 30-SAT-14-1S.2003.3796, 330-SAT-14-1S.2003.3797 y 330-SAT-14-1S.2003.3798 todos de 10 de julio de 2003, emitidos por la Administración Local de Grandes Contribuyentes de Guadalajara, la autoridad pretendió dar cumplimiento a la sentencia de 29 de octubre de 2002, al autorizar solamente la devolución por el pago de lo indebido de las cantidades correspondientes a los ejercicios de 1993 a 1995; y limitar el pago de intereses respecto de esos ejercicios al señalar que el derecho de obtener los intereses correspondientes a esos ejercicios, ya había prescrito de acuerdo al artículo 22 párrafo noveno del Código Fiscal de la Federación vigente en 2001 que establece un plazo de prescripción de 5 años.

Por lo tanto, el 21 de agosto de 2003 la empresa interpuso recurso de queja en contra de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, por defecto en el cumplimiento de la sentencia. Sin embargo, el 8 de enero de 2004 la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sobreseyó la queja al considerarla improcedente.

En virtud de lo anterior, la empresa presentó amparo indirecto en contra de la resolución recaída a la queja, el cual quedó radicado ante el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, y que con fecha 11 de marzo de 2004 resolvió ordenar a la Sala fiscal el estudio de la queja.

Posteriormente, la Sala fiscal al entrar al estudio de la queja, la declaró fundada y otorgó un plazo de 20 días a la autoridad fiscal para que esta efectuara la devolución total de los intereses a que la actora tiene derecho respecto de los ejercicios de 1993 a 1995, en aplicación del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en los años en que la empresa realizó el pago de lo indebido.

No obstante la resolución emitida por la Sala fiscal a la queja interpuesta por la empresa, la autoridad interpuso recurso de revisión en contra de la sentencia de 11 de marzo de 2004 resuelta por el Juzgado Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal; mediante el cual argumentó que no fue llamada a juicio.

El recurso de revisión aludido, fue resuelto por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el sentido de revocar la sentencia recurrida y ordenar la reposición del procedimiento para que la autoridad fuera llamada al juicio de amparo en calidad de tercero.

En cumplimiento a la sentencia del Tribunal Colegiado, el 9 de diciembre de 2004, el Juzgado Primero de Distrito determinó sobreseer el juicio de amparo argumentando que los efectos del acto reclamado habían cesado.

Nuevamente, la autoridad interpuso recurso de revisión, pero ahora en contra de la sentencia emitida el 9 de diciembre de 2004, para que el Juzgado de Distrito no tomara en consideración lo actuado después de la sentencia de 11 de marzo de 2004 al haberse dejado sin efectos dicha sentencia por no haber sido llamada a juicio la autoridad fiscal.

El Tribunal Colegiado que conoció del recurso de revisión, ordenó dejar sin efectos todo lo actuado con posterioridad a la sentencia de 11 de marzo de 2004, a lo cual el Juzgado de Distrito dio cumplimiento mediante auto de 31 de mayo de 2005.

Por medio de sentencia de fecha 31 de agosto de 2005, el Juzgado Primero de Distrito aludido, resolvió otorgar el amparo y protección de la justicia federal a la empresa, para el efecto de que la Sala fiscal admitiera el recurso de queja desechado el 8 de enero de 2004.

A pesar de lo anterior, la autoridad interpuso recurso de revisión en contra de la sentencia de 31 de agosto de 2005 emitida por el Juzgado de Distrito, resuelta mediante sesión de 15 de febrero de 2005 por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en el sentido de confirmar la sentencia recurrida por la autoridad.

B. Conclusión

Como se puede advertir del segundo caso, existen diversas maneras en que la autoridad fiscal puede evadir dar cumplimiento a una sentencia emitida por el Tribunal Fiscal. Asimismo, que no obstante el recurso de queja previsto por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ese no resulta un mecanismo suficiente para lograr que la autoridad fiscal omita dar debido cumplimiento a una sentencia que emita el Tribunal Fiscal.

La omisión de la autoridad fiscal en dar cumplimiento a una sentencia trae como consecuencia no sólo la trasgresión de los principios de seguridad jurídica, legalidad jurídica, *pro homine*, así como del derecho de interdicción a la arbitrariedad; sino que también afecta la existencia solvencia del afectado, debido al costo de continuar con un juicio, y de acuerdo al caso, lo que implica la omisión de la autoridad en devolver el pago de lo indebido.

3. Tercer Caso: Ejecución de Sentencias en Materia Fiscal Federal

A. Hechos

El 28 de noviembre de 2002, una institución educativa presentó ante la Administración Local Jurídica de Guadalajara Sur, la confirmación de criterio en los siguientes términos: 1) que en virtud de una interpretación sistemática y teleológica del artículo 4, fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con las Jurisprudencias 81/2000 y 80/2000, emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación institución educativa pueda acreditar y solicitar la devolución del impuesto al valor agregado que le trasladan sus proveedores de bienes y servicios, y que originalmente absorbe como costo, no obstante que realiza actividades exentas para efectos del impuesto al valor agregado; y 2) que en atención a

la naturaleza y teleología del impuesto al valor agregado, que es evitar los efectos cascada, y originar que el patrimonio incidido por el gravamen sea el del consumidor final, la institución puede acreditar el impuesto al valor agregado que le es trasladado por sus proveedores de bienes o servicios.

No obstante lo anterior, a través de oficio de fecha 28 de febrero de 2003, la autoridad fiscal negó la confirmación de criterio solicitada.

Inconforme con lo anterior, el 15 de mayo de 2003, la institución educativa interpuso demanda de nulidad en contra de la resolución que negó la confirmación del criterio, la cual fue radicada ante la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Mediante sentencia de fecha 3 de diciembre de 2003, la Segunda Sala resolvió reconocer la validez de la resolución impugnada. En consecuencia, la aludida institución interpuso amparo directo en contra de la sentencia de la Sala fiscal resuelto en sesión de fecha 28 de septiembre de 2004, en el sentido de negar el amparo y protección de la justicia federal.

No obstante lo anterior, el 20 de octubre de 2004 la institución interpuso recurso de revisión en amparo directo, contra la resolución emitida por el Tribunal Colegiado dentro del amparo directo.

Al resolverse el recurso de revisión aludido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó revocar la sentencia recurrida y otorgar el amparo y protección de la justicia federal a la quejosa, al considerar que el sistema de traslado y acreditamiento establecido en el artículo 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2002, trasgrede el principio de equidad tributaria al establecer sistemas diferentes de acreditamiento para contribuyentes que se encuentran en una situación fiscal idéntica.

Posteriormente, en cumplimiento a la sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de sentencia de fecha 8 de junio de 2005, declaró la nulidad de la resolución impugnada.

En desacuerdo con lo anterior, la autoridad fiscal interpuso recurso de revisión fiscal, mediante el cual el tribunal colegiado correspondiente determinó revocar la sentencia recurrida para el efecto de que se notificara a las autoridades administrativas la sentencia emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Después de ser notificadas las autoridades, la Segunda Sala Regional de Occidente, en cumplimiento a la ejecutoria emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fecha 15 de noviembre de 2006 declaró la nulidad de la resolución impugnada.

A pesar de lo anterior, la autoridad fiscal interpuso recurso de revisión fiscal, el cual se resolvió en el sentido de confirmar la sentencia recurrida.

Mediante oficio de fecha 31 de agosto de 2007, la autoridad fiscal pretendió dar cumplimiento a la ejecutoria de 15 de noviembre de 2006, al establecer que la empresa en cuestión podía acreditar el impuesto al valor agregado trasladado, a partir de la fecha de presentación de la instancia de consulta tributaria, esto es el 28 de noviembre de 2002.

En virtud de lo anterior, el 4 de octubre de 2007, la actora interpuso recurso de queja ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, argumentando que la autoridad administrativa dio un cumplimiento indebido de la sentencia. No obstante lo ahí expuesto, la Sala fiscal determinó declarar inatendible e infundado dicho agravio vertido mediante el recurso de queja.

Por lo tanto, el 7 de mayo de 2008, la parte actora interpuso amparo indirecto en contra de la resolución al recurso de queja, a través de la cual el juez correspondiente otorgó el amparo y protección de la justicia federal.

En ese sentido, el 21 de enero de 2009 la Segunda Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dio cumplimiento a la sentencia recaída en el amparo, y emitió una nueva resolución en la cual se declaró fundada la queja y se ordenó a la autoridad administrativa diera cumplimiento a la sentencia de 15 de noviembre de 2006.

En ese tenor, la Administración Local Jurídica de Guadalajara Sur, con fecha 16 de febrero de 2009, confirmó el criterio sustentado por la contribuyente mediante la consulta interpuesta el día 28 de noviembre de 2002.

En virtud de lo anterior, los días 20 y 23 de marzo de 2009 la institución en cuestión presentó diversas solicitudes de devolución por concepto de impuesto al valor agregado pagado durante los ejercicios fiscales de 1998 hasta 2004, al haberse declarado actos exentos para efectos de ese impuesto, mediante la confirmación de criterio ante la autoridad administrativa.

Después de haberse solicitado documentación en dos ocasiones al contribuyente para efectos de contar con los elementos necesarios para resolver la solicitud de devolución, no se recibió respuesta alguna.

Por consiguiente, el 16 de febrero de 2010 la empresa interpuso demanda de nulidad por la negativa ficta configurada, la cual fue resuelta a través de sentencia de fecha 21 de septiembre de 2011, declarando al nulidad de la negativa ficta para efecto de que la autoridad administrativa resolviera las solicitudes de devolución de saldo a favor por concepto de impuesto al valor agregado, procediendo a realizar su devolución debidamente actualizada.

Sin embargo, la autoridad fiscal interpuso recurso de revisión el 24 de noviembre de 2011, en contra de la sentencia de 21 de septiembre de 2011 emitida por la Sala Fiscal, el cual se resolvió el 12 de junio de 2012 en el sentido de revocar la sentencia recurrida.

En cumplimiento a la sentencia recaída al recurso de revisión fiscal, el 3 de septiembre de 2012 la Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, declaró la nulidad para efecto de que la autoridad demandada resolviera debidamente las solicitudes de devolución de impuesto al valor agregado procediendo a realizar su devolución.

Luego el 23 de octubre de 2012, la autoridad demandada interpuso nuevamente recurso de revisión fiscal en contra de la sentencia referida en el párrafo anterior, la cual se resolvió el 13 de noviembre de 2013, revocando la sentencia recurrida para el efecto de que la Sala emitiera una nueva resolución mediante la cual prescindiera de considerar que la actora obtuvo un derecho subjetivo y que por lo tanto no procedería la devolución del saldo a favor solicitado.

En razón de lo resuelto, la Sala fiscal reconoció la validez de la negativa ficta de acuerdo a los lineamientos del Tribunal Colegiado que resolvió el recurso de revisión fiscal. Por lo tanto, el 27 de marzo de 2014 la institución educativa interpuso amparo directo en contra de la resolución de la Sala fiscal, la cual fue resuelta el 24 de marzo de 2015 declarando la nulidad de las resoluciones impugnadas en el sentido de que emita otras en las que resuelva debidamente las solicitudes de devolución, valorando los elementos probatorios que la contribuyente aportó.

Luego, en contra de la resolución de 24 de marzo de 2015, la autoridad administrativa interpuso de nueva cuenta recurso de revisión fiscal, el cual a la fecha se encuentra sin resolver.

B. Conclusión

Durante todo el proceso fiscal federal, la autoridad administrativa ha llevado a cabo medidas dilatorias; tal como, la emisión de una resolución que incurre en defecto, omitir devolver los saldos de impuesto al valor agregado a favor de la institución educativa, correspondientes a los ejercicios anteriores a la confirmación del criterio, así como la interposición de recursos de revisión fiscal en diversas ocasiones.

Con lo anterior, la autoridad administrativa ha logrado omitir dar cumplimiento a la sentencia de 8 de junio de 2005, emitida por la Sala fiscal en cumplimiento a la ejecutoria de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La situación antes descrita ha tenido oportunidad en virtud de la insuficiencia de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en la regulación de ejecución de sentencias, ya que no prevé las medidas necesarias para obligar a la autoridad administrativa a dar el cumplimiento debido sin que haga uso de mecanismos dilatorios.

CONCLUSIONES

Mediante esta investigación se ha logrado concluir que existen derechos los cuales que a pesar de encontrarse reconocidos explícita o implícitamente por la Constitución Federal, mediante el sistema de atribución de derechos fundamentales o controles *a priori*, son negados mediante una ley, regulación o a través de actos realizados por autoridades administrativas. De esa problemática surgen los derechos dubitados, que son los derechos cuya validez se encuentra en duda a resultas de un proceso, en virtud de la contraposición entre un derecho y otro.

Para obtener la protección y restitución en el goce de los derechos trasgredidos del gobernado, este debe acudir a los medios de defensa que conforman los llamados controles *a posteriori*, los cuales en materia fiscal federal se encuentran constituidos por el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad, o mediante el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad.

En caso de acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa para lograr la inaplicación de la norma contraria a la Constitución Federal, se debe tomar en consideración que es probable que no se logre la restitución plena de los derechos del afectado debido a la renuencia que suele mostrar la autoridad demandada para dar cumplimiento a la sentencia, tal como se demostró de manera ejemplificativa en los casos prácticos.

Es por esa razón que se propone otorgar mayores facultades al Tribunal aludido, con el fin de que el gobernado tenga la seguridad de que en caso de obtener un sentido favorable en la sentencia definitiva en que se hubiere reconocido el derecho dubitado en cuestión, la autoridad demandada cumplirá con lo ahí determinado, y así el referido Tribunal sea de verdadera plena jurisdicción.

PROPUESTA

A través de esta investigación, se ha analizado la importancia de tutelar los derechos dubitados, que se originan a partir de la violación de los llamados controles *a priori* o sistema de atribución constitucional y convencional de derechos fundamentales; también, hemos visto como dicha tutela se perfecciona a partir de los llamados controles *a posteriori* o medios de defensa.

Asimismo, que cada control tiene sus particularidades, tal como que el control *a priori* no es suficiente en diversas ocasiones, y por lo tanto, el gobernado puede hacer uso del control *a posteriori* con el fin de proteger el derecho en duda.

En materia fiscal federal, para lograr que se otorgue la debida protección a un derecho dubitado, el afectado puede acudir a juicio de amparo buscando la aplicación del control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad; o a juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con el fin de que ese tribunal aplique el control difuso de constitucionalidad y convencionalidad.

En el ejercicio del control *a posteriori*, ya sea mediante el control concentrado dentro del juicio de amparo directo o el control difuso en el juicio de nulidad, en la materia que se trata, quien deberá ejecutar la sentencia definitiva es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Tal como ya se explicó en el segundo capítulo de esta tesis, no obstante el contenido del artículo 73, fracción XXIX-H Constitucional mediante el cual se le otorgan facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes que le brinden plena jurisdicción al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Tribunal en mención carece de las facultades para la plena ejecución de sus fallos.

En ese orden de ideas, el actor puede nunca verse restituido en la afectación a sus derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal o por tratados internacionales en los que el Estado mexicano sea parte.

Para evitar eso, se propone que el Congreso de la Unión dote de facultades para la plena ejecución de sus fallos a ese tribunal con el propósito de que logre la protección de esos derechos salvaguardados en términos del artículo 1º de nuestra Carta Magna.

Es por ello que, se propone reformar el contenido del artículo 58, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el sentido de que las medidas de

ejecución de sentencia sean más severas, de tal manera que la autoridad se vea obligada a dar cumplimiento a la sentencia en forma pronta y completa, lo cual incluso es contrario al derecho de justicia pronta, completa e imparcial, así como el principio de tutela judicial efectiva o recurso efectivo previstos en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Asimismo, se propone agregar a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Título de Medidas de Apremio, Sanciones y Responsabilidad, el cual contenga las medidas de apremio y sanciones necesarias para que la autoridad dé el debido cumplimiento a las sentencias, ya sea logrando inhibir ciertas conductas o sancionándolas.

En virtud de lo anterior, en lo subsecuente se muestra un cuadro comparativo entre el artículo 58, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente, y la propuesta de reforma al mismo:

ARTÍCULO 58, FRACCIÓN I DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	PROPUESTA DE REFORMA DEL ARTÍCULO 58 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
<p>A fin de asegurar el pleno cumplimiento de las resoluciones del Tribunal a que este precepto se refiere, una vez vencido el plazo previsto por el artículo 52 de esta Ley, éste podrá actuar de oficio o a petición de parte, conforme a lo siguiente:</p> <p>I. La Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere pronunciado la sentencia, podrá de oficio, por conducto de su Presidente, en su caso, requerir a la autoridad demandada que informe dentro de los tres días siguientes, respecto al cumplimiento de la sentencia. Se exceptúan de lo dispuesto en este párrafo las sentencias que hubieran señalado efectos, cuando la resolución impugnada derive de un procedimiento oficioso.</p> <p>Concluido el término anterior con informe o sin él, la Sala Regional, la Sección o el Pleno de que se trate, decidirá si hubo incumplimiento injustificado de la sentencia, en cuyo caso procederá como sigue:</p> <p>a) Impondrá a la autoridad demandada</p>	<p>A fin de asegurar el pleno cumplimiento de las resoluciones del Tribunal a que este precepto se refiere, una vez vencido el plazo previsto por el artículo 52 de esta Ley, éste podrá actuar de oficio o a petición de parte, conforme a lo siguiente:</p> <p>I. La Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere pronunciado la sentencia, podrá de oficio, por conducto de su Presidente, en su caso, requerir a la autoridad demandada que informe dentro de los tres días siguientes, respecto al cumplimiento de la sentencia. Se exceptúan de lo dispuesto en este párrafo las sentencias que hubieran señalado efectos, cuando la resolución impugnada derive de un procedimiento oficioso.</p> <p>Concluido el término anterior con informe o sin él, la Sala Regional, la Sección o el Pleno de que se trate, decidirá si hubo incumplimiento injustificado de la sentencia, en cuyo caso procederá como sigue:</p> <p>a) Se impondrá una multa de apremio, de acuerdo al Capítulo correspondiente, a la</p>

<p>responsable una multa de apremio que se fijará entre trescientas y mil veces el salario mínimo general diario que estuviere vigente en el Distrito Federal, tomando en cuenta la gravedad del incumplimiento y las consecuencias que ello hubiere ocasionado, requiriéndola a cumplir con la sentencia en el término de tres días y previniéndole, además, de que en caso de renuencia, se le impondrán nuevas multas de apremio en los términos de este inciso, lo que se informará al superior jerárquico de la autoridad demandada.</p> <p>b) Si al concluir el plazo mencionado en el inciso anterior, persistiere la renuencia de la autoridad demandada a cumplir con lo sentenciado, la Sala Regional, la Sección o el Pleno podrá requerir al superior jerárquico de aquélla para que en el plazo de tres días la obligue a cumplir sin demora.</p> <p>De persistir el incumplimiento, se impondrá al superior jerárquico una multa de apremio de conformidad con lo establecido por el inciso a).</p> <p>c) Cuando la naturaleza del acto lo permita, la Sala Regional, la Sección o el Pleno podrá comisionar al funcionario jurisdiccional que, por la índole de sus funciones estime más adecuado, para que dé cumplimiento a la sentencia.</p> <p>Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando no se cumplimente en los términos ordenados la suspensión que se decreta, respecto del acto impugnado en el juicio o en relación con la garantía que deba ser admitida.</p> <p>d) Transcurridos los plazos señalados en los incisos anteriores, la Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere emitido el fallo, pondrá en conocimiento de la Contraloría Interna correspondiente los hechos, a fin de ésta determine la responsabilidad del funcionario responsable del incumplimiento.</p>	<p>autoridad demandada por incumplimiento injustificado, y requerirá a la autoridad y a su superior jerárquico a cumplir con la sentencia en el término de tres días.</p> <p>b) En caso de que transcurrido el plazo aludido en el inciso anterior se continúe sin dar cumplimiento se considerará que incurre en renuencia en el cumplimiento, y por consiguiente se impondrá a la autoridad demandada y a su superior jerárquico una multa de apremio de conformidad con lo establecido en el Capítulo del Incumplimiento de la Sentencia, y se volverá a requerir tanto a la autoridad como a su superior jerárquico para que en el término de tres días den cumplimiento a la sentencia, previniéndolo que en caso de no efectuar el cumplimiento en ese lapso, se considerará que persiste en la renuencia.</p> <p>c) Transcurridos los plazos señalados en los incisos anteriores, la Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere emitido el fallo, procederá de acuerdo al Capítulo del Incumplimiento de la Sentencia del Título de Medidas de Apremio, Sanciones y Responsabilidad por persistir la renuencia.</p> <p>Cuando la naturaleza del acto lo permita, la Sala Regional, la Sección o el Pleno podrá comisionar al funcionario jurisdiccional que, por la índole de sus funciones estime más adecuado, para que dé cumplimiento a la sentencia.</p> <p>Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando no se cumplimente en los términos ordenados la suspensión que se decreta, respecto del acto impugnado en el juicio o en relación con la garantía que deba ser admitida.</p>
---	---

Por otra parte, el Título que se propone adicionar a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para efecto de inhibir y sancionar conductas encaminadas a la omisión en el cumplimiento de las sentencias emitidas por la una Sala Regional, Sección o Pleno del Tribunal, es el siguiente:

TÍTULO DE LAS MEDIDAS DE APREMIO, SANCIONES Y RESPONSABILIDAD

CAPÍTULO DEL INCUMPLIMIENTO DE LA SENTENCIA

Artículo 1.- Se considerará incumplimiento de la sentencia el retraso por medio de evasivas o procedimientos ilegales de la autoridad demandada, o de cualquier otra que intervenga en el trámite relativo.

El cumplimiento extemporáneo de la sentencia, si es injustificado, no exime de responsabilidad a la autoridad demandada ni, en su caso, a su superior jerárquico.

Artículo 2.- Ante el incumplimiento de las sentencias de acuerdo al procedimiento para cumplimentar sentencias previsto en el artículo 58, fracción I de esta Ley, la Sala Regional, la Sección o el Pleno que hubiere pronunciado la sentencia, podrá hacer uso, según sea el caso de las siguientes sanciones o medidas:

I. Multa;

II. Destitución e inhabilitación del cargo;

III. Turnar los autos del expediente al ministerio público para que de oficio siga el procedimiento en virtud del delito de abuso de autoridad.

Artículo 3.- En caso de incumplimiento injustificado de la sentencia, se impondrá a la autoridad demandada una multa de apremio que se fijará entre trescientas y mil veces el salario mínimo general diario que estuviere vigente en el Distrito Federal, tomando en cuenta la gravedad del incumplimiento y las consecuencias que ello hubiere ocasionado.

Artículo 4.- En caso de renuencia en el cumplimiento de la sentencia se impondrá a la autoridad demandada y a su superior jerárquico una multa de apremio que se fijará entre trescientas y mil veces el salario mínimo general diario que estuviere vigente en el Distrito Federal, tomando en cuenta la gravedad del incumplimiento y las consecuencias que ello hubiere ocasionado.

Artículo 5.- Se destituirá e inhabilitará de cinco a diez años para desempeñar otro cargo, empleo o comisión público a la autoridad y a su superior jerárquico cuando persista la renuencia en el cumplimiento de la sentencia de conformidad con el artículo 58, fracción I, inciso c) de esta Ley.

Asimismo, se turnarán los autos del expediente para que de oficio siga el procedimiento en contra de la autoridad responsable del incumplimiento de la sentencia por el delito de abuso de autoridad.

Asimismo, se propone adicionar una fracción al artículo 215 del Código Penal Federal de manera que el ministerio público pueda seguir de oficio un procedimiento en contra de la

autoridad responsable del incumpliendo de la sentencia en cuestión, por el delito de abuso de autoridad.

El contenido de la adición propuesta es el siguiente:

Artículo 215.- Cometén el delito de abuso de autoridad los servidores públicos que incurran en alguna de las conductas siguientes:

(...)

XVI.- Cuando indebidamente omita dar cumplimiento a una sentencia emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, una vez agotadas todas las medidas del Capítulo del Incumplimiento de la Sentencia del Título de las Medidas de Apremio, Sanciones y Responsabilidad de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por la fracción XVI, se le impondrá de uno a ocho años de prisión.

Las medidas y sanciones que se proponen agregar a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como la adición al artículo 215 del Código Penal Federal, son con el fin de evitar conductas evasivas para omitir dar el cumplimiento debido a las sentencias, dotando al referido Tribunal de plena jurisdicción para que pueda ejecutar de forma eficaz las sentencias que emita y que la autoridad efectivamente les dé cumplimiento, de manera que el afectado logre la restitución en sus derechos.

Por otro lado, también se propone adicionar un párrafo al artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, mediante el cual se señale como causal de improcedencia para la interposición de recurso de revisión fiscal por la autoridad demandada, que la resolución impugnada se haya dictado en estricto acatamiento de una ejecutoria de amparo.

Al incluir la causal de improcedencia referida se tiene como finalidad que la autoridad demandada evite interponer recursos de revisión fiscal como medio de dilación para dar cumplimiento a una sentencia en el juicio de nulidad ejerciendo de manera abusiva su derecho de defensa.

Se propone que el contenido del párrafo en mención sea el siguiente:

El recurso de revisión será improcedente aun cuando estando en los supuestos de procedencia anteriores, la autoridad impugne una resolución dictada en estricto acatamiento a lo ordenado por un Tribunal Colegiado derivado de una ejecutoria en la que se concedió el amparo al quejoso.

Se considera que al adicionar lo anterior se está dotando de mayores facultades a los integrantes del Tribunal, convirtiéndolo íntegramente en un Tribunal de plena jurisdicción, ya que como se ha explicado, las medidas vigentes en la ley son insuficientes para que la Sala Regional, Sección o Pleno del Tribunal pueda lograr la plena y eficaz ejecución de sus sentencias, o lo que es igual la tutela judicial efectiva.

BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, Robert, *El Concepto y la Validez del Derecho*, 2^{da} Edición, Editorial Gedisa, Barcelona, 2004.
- ARELLANO GARCÍA, Carlos, *Teoría General del Proceso*, 6^{ta} Edición, Editorial Porrúa, México, 1997.
- ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, 3^{ra} Edición, Editorial Oxford, México, 2008.
- BALTAZAR TORRES, Germán Eduardo, *La Ley de Amparo 2013 Comparada, Concordada y Comentada*, Editorial Complejo Educativo de Desarrollo Integral, South Carolina, U.S.A., 2013.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal Regímenes Federal y Distrital Mexicanos*, 2^{da} Edición, Editorial Miguel Ángel Porrúa, México, D.F., 1990.
- CARBANELLAS, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual D-E*, 25^a Edición, Editorial Helicista, Argentina, 1997.
- CARRILLO FLORES, Antonio, *Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional*, 1^{ra} Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1987.
- DE GASPERI, Luis, *Tratado de Derecho Civil I Teoría General de los Hechos y Actos Jurídicos*, Editorial Tipográfica Editora Argentina, Argentina, 1964.
- GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil*, 27^{ma} Edición, Editorial Porrúa, México, 2010.
- GARCÍA CARRASCO, Patricia, *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: Plena Jurisdicción*, Consultorio Fiscal, México, D.F., número 393.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 50^a Edición, Editorial Porrúa, México D.F., 1999.
- GARRONE, José Alberto, *Diccionario Jurídico ABELEDO-PERROT P-Z*, Editorial ABELEDO-PERROT, Buenos Aires, 1994.
- GÓMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 9^{na} Edición, Editorial Harla, México, D.F., 1996.
- GUIZA ALDAY, Francisco, *Diccionario Jurídico de Legislación y Jurisprudencia*, Editorial Ángel Editor, México D.F., 1999.

GUTIERREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 12^{da} Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia Jurídica Mexicana F-L*, Editorial Porrúa, México, 2001.

ITURBE RIVAS, Arturo, *Elementos de Derecho Procesal Administrativo*, 2^{da} edición, Editorial Porrúa, México, 2007.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10^{ma} Edición, Editorial Cengage Learning, Estado de México, 2008.

KAYE, Dionisio, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 4^{ta} Edición, Editorial Themis, México, D.F., 2013.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, Editorial Porrúa, México, 1997.

MARGÁIN MANATOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad*, 6^{ta} Edición, Editorial Porrúa, México, 1997.

_____, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Editorial Porrúa, México, 2002.

MARTÍNEZ RÍOS, Juana y REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Comentada, Anotada y Jurisprudencia*, 2^{da} Edición, Taxx Editores, México, D.F., 2013.

MONROY MENDOZA, Luis Gabriel, *Manual del Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, 1^{ra} Edición, Taxx Editores, México, D.F. 2002.

MOTO SALAZAR, Efraín, *Elementos de Derecho*, Editorial Porrúa, México, 2006.

NINO, Carlos Santiago, *La Validez del Derecho*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2000.

OSSORIO Y FLORIT, Manuel, et. al. *Enciclopedia Jurídica OMEBA RETR – TASA*, Editorial Driskill S.A., Argentina, 1986.

RECASENS SICHES, Luis, *Filosofía del Derecho*, 20^{ma} Edición, Editorial Porrúa, México, 2010.

ROBLES MORCHON, *Teoría del Derecho*, Editorial S.L. Civitas Ediciones, Madrid, 1998.

ROSS, Alf, *El Concepto de Validez y Otros Ensayos*, 4^{ta} edición, Editorial Distribuciones Fontamara, México D.F., 2001.

SELLERIER CARBAJAL, Carlos M., DEVALLOS ESPONDA, Carlos, *Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo 1995*, Editorial Themis, México, D.F., 1995.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Seguridad Jurídica Colección Garantías Individuales*, Poder Judicial de la Federación, México, D.F., 2004.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press, México, D.F., 2012.

VILLORO TORANZO, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, 20^{ma} Edición, Editorial Porrúa, México, 2007.

Legislación Consultada:

Código Penal Federal

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo

Sitios de Internet:

“Anulación” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014.

<http://lema.rae.es/drae/?val=anulación>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, 30 de diciembre de 1946,

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_040_30dic46_ima.pdf

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, 25 de octubre de 1967,

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_067_25oct67_ima.pdf

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial de la Federación, 10 de agosto de 1987,

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM_ref_113_10ago87_ima.pdf

“Dirimir” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,

<http://lema.rae.es/drae/?val=dirimir>

Dubutativo,va, *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,

<http://lema.rae.es/drae/?val=valorativo>.

“Duda,” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=duda>

“Eficacia” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=eficacia>

“Jurisdicción” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=jurisdiccion>

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *La Transformación del Contencioso Administrativo en México*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Número 107 Mayo – Agosto 2003, México, 2003,
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/107/el/el12.htm>

“Nulo” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=nulo>

“Pleno” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=pleno>

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Derechos Humanos. Naturaleza del Concepto "Garantías de Protección", Incorporado al Artículo 1º de la Constitución Federal, Vigente desde el 11 de Junio de 2011*, México, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,
http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Appendice=1000000000000&Expresion=%2520garantias%2520de%2520protecci%25C3%25B3n&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=9&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2007057&Hit=2&IDs=2007056,2007057,2007058,2004543,2003193,2001213,2001272,2001403,2001052&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, En que Consiste*, México, 2013,
http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Appendice=1000000000000&Expresion=SEGURIDAD%2520JUR%25C3%258DDICA%2520EN%2520MATERIA%2520TRIBUTARIA.%2520EN%2520QU%25C3%2589%2520CONSISTE&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2002649&Hit=1&IDs=2002649&tipoTesis=&Semanario=0&tabla=

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Control Difuso. Su Ejercicio en el Juicio Contencioso Administrativo*, México, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.
<http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3000000000000&Appendice=1000000000000&Expresion=CONTROL%2520DIFUSO.%2520SU%2520EJERCICIO%2520EN%2520EL%2520JUICIO%2520CONTENCIOSO%2520ADMINISTRATIVO.%25>

[20&Dominio=Rubro&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2006186&Hit=1&IDs=2006186&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=](http://www.sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=10000000000fc00&Apndice=1000000000000&Expresion=TRIBUNAL%2520FISCAL%2520FACULTADES%2520DEL&Dominio=Rubro&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&ID=2006186&Hit=1&IDs=2006186&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=)

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Tribunal Fiscal, Facultades del Semanario Judicial de la Federación*,

http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=10000000000fc00&Apndice=1000000000000&Expresion=TRIBUNAL%2520FISCAL%2520FACULTADES%2520DEL&Dominio=Rubro&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=36&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=1&ID=323679&Hit=28&IDs=321115,321341,321580,321589,322278,322337,323106,323679,330168,330787,331066,331119,331218,331219,331294,331649&tipoTesis=&Semanaario=0&tabla=

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Nuestra Historia*, México,
<http://www.tfjfa.gob.mx/index.php/el-tribunal/quienes-somos/historia>

“Válidez” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=validez>

“Válido” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=válido>

“Valor” *Diccionario de la Lengua Española*, 23^{ra} Edición, 2014,
<http://lema.rae.es/drae/?val=valor>