

TESIS

TESIS



TESIS

TESIS

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

**TRABAJO PRÁCTICO**

**TRASCENDENCIA DE LOS VICIOS FORMALES Y SUSTANCIALES DE ACUERDO AL  
RÉGIMEN DE NULIDADES PREVISTO PARA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN  
MATERIA FISCAL FEDERAL**

**PRESENTA**

**Joel Octavio Valdivia Narváz**

**PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN IMPUESTOS**

**TUTOR**

**M.I. Jorge Humberto López Reynoso**

**INTEGRANTES DEL COMITÉ TUTORAL**

**Dra. María Hilda Salazar Magallanes  
M.I. María del Carmen Bautista Sánchez**

**Aguascalientes, Ags., noviembre de 2018**

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



**DRA. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**  
**P R E S E N T E**

Por medio del presente como Director designado del estudiante **VALDIVIA NARVAEZ JOEL OCTAVIO** con ID **65020** quien realizó la tesis titulada: "**TRASCENDENCIA DE LOS VICIOS FORMALES Y SUSTANCIALES DE ACUERDO AL RÉGIMEN DE NULIDADES PREVISTO PARA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL FEDERAL**" y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que pueda proceder a imprimirla, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

**ATENTAMENTE**  
"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 15 de Noviembre del 2018

**Director de Tesis**  
**M.I. Jorge Humberto López Reynoso**

**Integrante del Comité Tutorial**  
**M.I. María Del Carmen Bautista**  
**Sánchez**

**Integrante del Comité Tutorial**  
**Dra. María Hilda Salazar Magallanes**



c.c.p.- Interesado  
c.c.p.- Secretaría de Investigación y Posgrado  
c.c.p.- Archivo



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA  
DE AGUASCALIENTES



Of. No. 363 - 16/2018  
DECANATO

**DRA. EN ADMÓN. MARÍA DEL CARMEN MARTÍNEZ SERNA**  
**DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO**  
**P R E S E N T E**

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **“TRASCENDENCIA DE LOS VICIOS FORMALES Y SUSTANCIALES DE ACUERDO AL RÉGIMEN DE NULIDADES PREVISTO PARA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL FEDERALEAL”** Presentado por la sustentante: **VALDIVIA NARVAEZ JOEL OCTAVIO** con ID **65020** egresado de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que el autor cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

**A T E N T A M E N T E**  
**“SE LUMEN PROFERRE”**  
Aguascalientes, Ags., a 16 de Noviembre del 2018

  
**DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO**  
**DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS**

c.c.p.- M. en C.E.A. Imelda Jiménez García – Jefe del Departamento de Control Escolar  
c.c.p.- Sección De Certificados y Títulos  
c.c.p.- Estudiante  
c.c.p.- Archivo



## AGRADECIMIENTOS

Agradezco al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por concederme la oportunidad de contar con uno de los apoyos económicos que brinda y que me auxilió a terminar mis estudios de posgrado.

Asimismo, agradezco a la Universidad Autónoma de Aguascalientes, mi casa de estudios desde el bachillerato y a la que tanto aprecio, por la oportunidad brindada para continuar mi preparación profesional. A todos los maestros, personal administrativo y autoridades que hacen posible que la maestría cumpla su compromiso de formar profesionistas mejores preparados.

Agradezco a toda mi familia por siempre proveerme de su apoyo incondicional, por acompañarme en cada proyecto de mi vida y alentarme en los momentos de aprieto, en especial a mi esposa, que ha sido parte fundamental de este objetivo.

Y mi agradecimiento también para mi Comité Tutorial, conformado por la Doctora María Hilda Salazar Magallanes, y los Maestros María del Carmen Bautista Sánchez y Jorge Humberto López Reynoso. Gracias por su tiempo, por sus consejos y recomendaciones.

**DEDICATORIAS**

Para mi hijo Leonardo, que ha llegado en el momento perfecto a mi vida y se ha convertido en la estrella iluminante de mi camino.



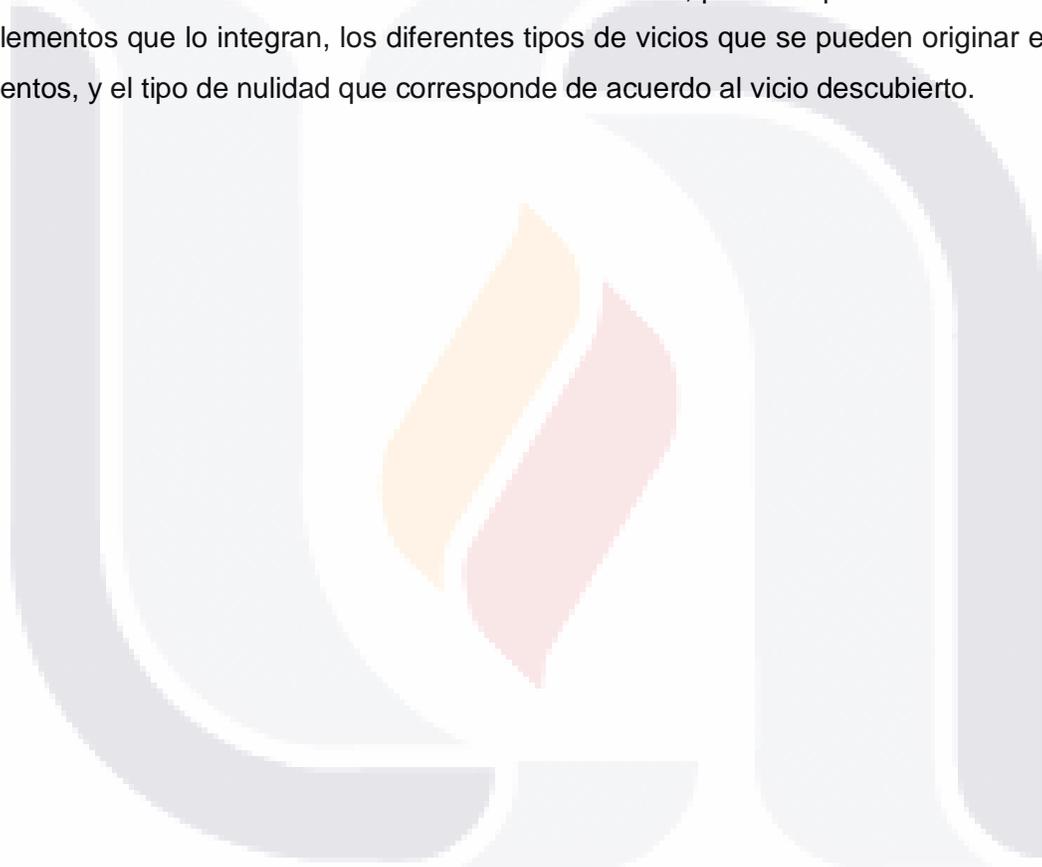
**INDICE**

I. RESUMEN EN ESPAÑOL .....	2
II. RESUMEN EN INGLÉS (ABSTRACT).....	3
III. INTRODUCCIÓN. ....	4
IV. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA A ATENDER A TRAVÉS DEL TRABAJO PRÁCTICO. ....	10
1) Antecedentes .....	10
2) Diagnóstico .....	21
3) Justificación .....	23
4) Sector, población o grupo afectado por la problemática .....	25
V. OBJETIVOS DE LA INTERVENCIÓN. ....	27
VI. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA. ....	28
CAPÍTULO I. NOTAS INICIALES .....	28
1. ¿Derecho fiscal o derecho tributario?.....	28
2. Derecho fiscal como rama del derecho administrativo. ....	29
3. Estudio de los vicios y nulidades a partir del acto administrativo.....	31
CAPÍTULO II. DEL ACTO ADMINISTRATIVO.....	31
1. Concepto de acto administrativo en el derecho mexicano.....	31
2. Concepto de acto administrativo en la doctrina extranjera. ....	33
3. Elementos del acto administrativo.....	35
4. Caracteres del acto administrativo. ....	52
CAPÍTULO III. TIPOS DE VICIOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO .....	54
1. Acto perfecto y acto viciado. ....	54
2. Concepto de vicio del acto administrativo. ....	54
3. Clasificación de los vicios del acto administrativo. ....	56
4. Vicios de la voluntad.....	57
5. Vicios del sujeto.....	59
6. Vicios en la causa o motivo.....	59
7. Vicios del objeto.....	59
8. Vicios en la forma. ....	60
9. Vicio en la finalidad.....	61
10. Vicio en la moralidad.....	62
11. Vicios en las cláusulas accidentales. ....	62
CAPÍTULO IV. DEL RÉGIMEN DE NULIDADES.....	63

1. Teoría de las nulidades.....	63
2. Teoría civil vs teoría administrativa.....	64
3. Categorías de nulidad o invalidez.....	65
4. Tipo de nulidad correspondiente a los vicios del acto.....	67
5. Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad.....	73
CAPITULO V. ESQUEMA DE CORRESPONDENCIA.....	75
CAPÍTULO VI. RÉGIMEN DE NULIDADES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO... 76	
1. Antecedentes.....	76
2. Régimen de nulidades aplicable al derecho fiscal mexicano.....	78
CAPITULO VII. ESQUEMA DE CORRESPONDENCIA CON CAUSALES DEL ARTÍCULO 51 DE LA LFPCA.....	96
VII. METODOLOGÍA DE LA INTERVENCIÓN O APLICACIÓN.....	97
1) Descripción de la intervención.....	97
2) Evaluación de la pertinencia y viabilidad de la intervención.....	101
VIII. RESULTADOS DE LA INTERVENCIÓN.....	102
1) Descripción de la intervención y de los resultados obtenidos.....	102
IX. EVALUACIÓN DE LA INTERVENCIÓN.....	105
1) Valoración de los objetivos propuestos y alcanzados.....	105
2) Alcances y limitaciones de la intervención.....	106
3) Aportes a la organización o los beneficios.....	107
4) Recomendaciones para desarrollos futuros.....	108
X. CONCLUSIONES.....	109
XI. GLOSARIO.....	111
XII. BIBLIOGRAFÍA.....	113
XIII. ANEXO 1. SENTENCIA DEFINITIVA.....	116

## I. RESUMEN EN ESPAÑOL

Hoy en día, los esquemas de planeación fiscal agresiva han dado lugar a que la Administración Pública reaccione con la misma fuerza, llevando a cabo una fiscalización intensiva en perjuicio de los derechos de los contribuyentes. Esta situación hace necesario que los juristas se preparen más y profundicen sobre temas de defensa fiscal, siendo el régimen de nulidades uno de los más importantes. En el presente trabajo se estudiará al acto administrativo como base del acto fiscal, pasando por temas como el de los elementos que lo integran, los diferentes tipos de vicios que se pueden originar en los elementos, y el tipo de nulidad que corresponde de acuerdo al vicio descubierto.



## II. RESUMEN EN INGLÉS (ABSTRACT)

Nowadays, aggressive tax planning schemes have led the Public Administration to react with the same force, carrying out an intensive inspection to the detriment of the rights of taxpayers. This situation makes it necessary for jurists to prepare more and deepen on issues of fiscal defense, with the nullity regime being one of the most important. In this paper we will study the administrative act as the basis of the tax act, going through issues such as the elements that comprise it, the different types of vices that may arise from the elements, and the type of nullity that corresponds according to the vice discovered.



### III. INTRODUCCIÓN.

Cuando hablamos de impuestos, su determinación, liquidación y pago, necesariamente tenemos que hacer referencia a la actividad del Estado quien tiene a su cargo la vigilancia y comprobación en el cumplimiento de todos los ciudadanos de contribuir al gasto público como lo demanda nuestra Constitución.

Esta actividad de vigilancia y comprobación se encuentra a cargo, específicamente, del Poder Ejecutivo o Administración Pública quien para cumplir con su cometido emite actos administrativos, es decir, la actividad del Estado para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales se manifiesta a través de actos administrativos, mismos que por su naturaleza podemos conocer de forma empírica a través de nuestros sentidos, ya que estos se exteriorizan de manera escrita.

En la materia tributaria, los actos administrativos más comunes y trascendentes se dictan en el despliegue de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT), órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se encarga de aplicar la legislación tributaria y de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones reguladoras de las contribuciones.

En los últimos años, esta actividad administrativa de fiscalización del Estado se ha incrementado considerablemente. Por ejemplo, en 2015, de acuerdo a las cifras reportadas por el SAT en su informe titulado “Reporte anual 2015 y retos 2016” (SAT, 2015), se obtuvo una recaudación de 140 mil 488.7 millones de pesos por la realización de 73,062 actos de fiscalización; mientras que en el 2016, en el mismo tipo de informe se dio a conocer que se recaudaron 142 mil 966.1 millones de pesos por la realización de 90,274 actos de fiscalización (SAT, 2016). Esto es, en el 2016 se realizaron 17,212 actos de fiscalización más, lo que equivale a un aumento del 23.5% respecto del año anterior.

Adicionalmente, para el 2015 se efectuaron como parte del “control de obligaciones” (el SAT las considera como una vertiente de los actos de fiscalización), 63.1 millones de este tipo de actos (SAT, 2015); y para 2016 se llevaron a cabo 43.6 millones (SAT, 2016). Estos actos, de acuerdo a lo informado por el SAT son aquellos utilizados para dar seguimiento al cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y se derivan de procesos automatizados de cruces de información enfocados al cumplimiento en los

tiempos establecidos en Ley; algunos ejemplos de estos actos son los requerimientos, notificaciones, entrevistas, exhortos, cartas invitación, correos electrónicos, mensajes y telemensajes.

Sumados los actos de fiscalización con los actos de control de obligaciones tenemos las siguientes cifras:

Cuadro 1. Total de actos de fiscalización por año.

Año	Actos de fiscalización	Actos de control de obligaciones	Total de actos
2015	73,062	631,000,000	631,073,062
2016	90,274	436,000,000	436,090,274

Ahora bien, estos informes también nos indican que hubo un universo de contribuyentes activos de 51.6 millones para 2015 (SAT, 2015) y de 56.8 millones para 2016 (SAT, 2016). Si confrontamos estas cifras podemos obtener el promedio de actos de fiscalización que se ejecutan por contribuyente, como podemos observarlo en el cuadro 2.

Cuadro 2. Media de actos de fiscalización por contribuyente.

Año	Universo de contribuyentes	Total de actos de fiscalización	Media
2015	516,000,000	631,073,062	1.22
2016	568,000,000	436,090,274	0.77

Como podemos observar, tenemos una media de 1.22 actos de fiscalización por contribuyente para el año 2015 y de 0.77 para el año 2016, lo que significa en términos matemáticos que en el 2015 todos los contribuyentes fueron auditados al menos una vez; mientras que en el 2016, si bien bajó el promedio de actos por contribuyente, en términos generales se puede decir que se mantiene la tendencia de al menos una revisión por contribuyente al año.

Esto es un factor importante que impacta directamente en el desarrollo de las empresas y de las personas contribuyentes, pues no podemos olvidar que una auditoría problematiza las tareas diarias de las personas al tener que dedicar grandes y, muchas veces, costosos esfuerzos por tratar de salir lo menos golpeados de ellas.

Y es que, las disposiciones tributarias, como cualquier tipo de norma jurídica, se encuentran sujetas a interpretación y la mala noticia para los contribuyentes es que el SAT siempre tiende a interpretar las disposiciones fiscales desde la perspectiva que más

le favorezca con la finalidad de recaudar más recursos, incluso, sabiendo en muchas ocasiones que no les asiste la razón pero actuando bajo normas internas que les impide ceder ante los posicionamientos de los causantes.

Estas prácticas agresivas de la autoridad fiscal hacia los contribuyentes hacen necesario conocer las herramientas que se tienen al alcance para implementar una defensa fiscal completa ante actos desproporcionados e ilegales. Una de estas herramientas, y quizá la más importante, es el Juicio Contencioso Administrativo Federal (en adelante JCAF) o mejor conocido como Juicio de Nulidad que se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (en adelante TFJA).

Cuando un contribuyente que fue fiscalizado y no está de acuerdo con la eventual determinación y liquidación de impuestos que hiciera el SAT, puede optar por iniciar un juicio de nulidad ante el TFJA y este juicio perseguirá la invalidación de la liquidación emitida por el SAT (que es propiamente el acto administrativo) a través de las pruebas y argumentos que demuestren a los juzgadores la incorrección de la actuación de la autoridad fiscal. Si se logra demostrar que la autoridad actuó de manera incorrecta, quiere decir que el acto administrativo estuvo viciado y, entonces, el TFJA dictará una sentencia en la que declarará la nulidad del acto administrativo con el que se liquidó, es decir, invalidará y dejará sin efectos el acto de liquidación del SAT, dejando las cosas como se encontraban hasta antes de que se emitiera el mismo.

Si por el contrario, no se logra demostrar el error de la autoridad fiscal, entonces el TFJA reconocerá en su sentencia la validez de la liquidación ya que el acto administrativo no tuvo ningún vicio y, por ende, el contribuyente estará obligado a cumplir con lo determinado en dicha liquidación.

Por otro lado, si se demuestra que la autoridad actuó equivocadamente pero se trata de errores que pueden ser reparados, es decir, subsanados por la autoridad, entonces el TFJA declarará una nulidad para efectos y la autoridad estará obligada a reponer el procedimiento de fiscalización enmendando los errores o vicios del acto que fueron evidenciados en el juicio de nulidad.

Esta gama de posibilidades que pueden suscitarse una vez que se decide optar por tramitar un JCAF, ocasiona que los profesionistas que quieran dedicarse a la defensa

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

fiscal de los contribuyentes tengan que estudiar a profundidad lo que es el acto administrativo, las causas que pueden invalidarlo y las consecuencias que se originan con cada una de ellas. Este conjunto de temas lo podemos encontrar agrupado en el ámbito jurídico administrativo bajo el nombre de régimen de nulidades, régimen de invalidez, sistema de ineficacias o una mezcla de estas palabras entre sí, de tal manera que se utilizarán de manera indiferente a lo largo del presente trabajo para así referirnos al conjunto de reglas, principios y normas jurídicas que regulan al acto administrativo, las irregularidades o defectos que causan su nulidad y las consecuencias de las nulidades.

Ahora bien, el régimen de nulidades o invalidez para los actos administrativos puede ser tan variado como leyes administrativas con sus propios recursos o medios de defensa existan. Como ejemplo tenemos la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que en su artículo 83 contempla el recurso de revisión para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente.

Este recurso se rige para su resolución bajo sus propias reglas contenidas en los artículos 91, 92 y 95 de la misma ley, principalmente, y es en estos preceptos en donde se puede apreciar el régimen o sistema de invalidez que tutela la legalidad de los actos impugnados por esta vía.

Sin embargo, el presente trabajo únicamente se ocupará del análisis y revisión del régimen de nulidades o invalidez aplicable a los actos reclamados a través del JCAF regido por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (en adelante LFPCA).

De esta manera, el estudio se centrará en los actos administrativos dictados en materia fiscal federal ya que en contra de ellos procede el juicio contencioso administrativo de acuerdo a las reglas de procedencia comprendidas en la LFPCA.

Dicho estudio se hará primeramente desde una perspectiva teórica, retornando a los principios de la teoría general del acto administrativo que, como base de la actividad de la Administración Pública, rigen para todos los actos que emite, incluyendo desde luego, aquellos en materia fiscal federal. De este estudio teórico se pretende rescatar los puntos más relevantes del concepto de acto administrativo, los vicios o defectos que pueden

surgir en estos actos, el sistema de nulidades que se aplica para los actos defectuosos y las consecuencias que conllevan estas nulidades.

Este estudio teórico, se combinará simultáneamente con uno práctico haciendo referencia a los criterios que se deducen de la sistematización de las sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) y vinculándolas con las enseñanzas de la doctrina.

De esta manera, se pretende elaborar un modelo basado en la teoría y en la práctica para identificar los actos administrativos en materia fiscal federal, poder realizar un diagnóstico integral de ellos y determinar si contienen un vicio o defecto en su composición, detectando a cuál de los elementos del acto pertenece el vicio descubierto y, en consecuencia, conocer el tipo de nulidad que la autoridad debe declarar en su sentencia.

Una vez elaborado este modelo, se pondrá a prueba aplicándolo a un caso práctico en el que se haya interpuesto juicio de nulidad ante el TFJA y se haya dictado sentencia definitiva. En este caso práctico se analizará el acto administrativo impugnado, se identificará el vicio o vicios que contiene vinculándolos al elemento que corresponda de dicho acto y se determinará el tipo de nulidad y las consecuencias que deben decretarse por parte del tribunal, comparando los resultados propios con los de dicho tribunal y estableciendo las semejanzas y diferencias entre ambos resultados, así como si son coincidentes o contradictorios, aportando los razonamientos que sustenten cualquiera de estas dos posibilidades que se pueden dar.

Con lo anterior, se podrá comprobar la funcionalidad del modelo que se pretende elaborar para que nuestra conclusión final sea en el sentido de si dicho modelo puede ser eficiente o no para la defensa fiscal de los contribuyentes en sede jurisdiccional.

Dicho lo anterior, se puede mencionar ahora que lo sustancial del presente documento estará organizado de la siguiente manera: una primera parte donde se hará el planteamiento del problema; una segunda parte donde se establecerán los objetivos que se pretenden alcanzar; una tercera relativa a la fundamentación teórica compuesta principalmente por los capítulos referentes al acto administrativo, los tipos de vicios del acto administrativo y el régimen de nulidades; una cuarta parte dedicada a la aplicación del modelo al caso práctico, explicando la metodología que se utilizará así como los

resultados y la evaluación de dicha intervención; y finalmente, una quinta sección en donde se expondrán las conclusiones alcanzadas.

Con esto, queda cubierta la presente sección en la que se ha presentado el tema práctico de aplicación, se ha señalado el objetivo principal del estudio y se ha descrito la organización del documento.



## **IV. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA A ATENDER A TRAVÉS DEL TRABAJO PRÁCTICO.**

### **1) Antecedentes**

Los antecedentes de la problemática a atender se pueden abordar desde dos ejes diferentes, por lo que a continuación se va a subdividir la presente sección en dos apartados, explicando cada uno de estos ejes mencionados.

#### **A. Discrepancia de criterios en las sentencias dictadas tanto por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa como por el Poder Judicial de la Federación.**

Como se mencionó en la parte introductoria del presente trabajo, es bastante común (un promedio de una vez al año) que todos los contribuyentes sean auditados por el SAT para revisar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Estas auditorías generalmente concluyen con una determinación de supuestos impuestos omitidos, actualizaciones, recargos y multas.

Los contribuyentes afectados tienen a su alcance el juicio de nulidad para impugnar los posibles defectos o vicios que pudiera contener las liquidaciones o las multas que emite el SAT en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Aunque no es el único medio con que cuenta el contribuyente para controvertir actos de la autoridad fiscal, puesto que asimismo cuenta con el recurso de revocación, se considera que el juicio de nulidad es el más efectivo. Sobre el particular, siguiendo a Ramón Martínez Lara podemos mencionar que “el recurso administrativo no es el medio apropiado para alcanzar un verdadero control jurídico de los actos administrativos, y en este sentido se afirma que el juicio contencioso administrativo es el más idóneo para lograr la tutela de los intereses que se controvierten a la administración pública” (Márquez Gómez, 2007).

Este juicio contencioso administrativo se tramita de acuerdo a las disposiciones contenidas en la LFPCA y culmina con una sentencia que puede ser en cuatro sentidos, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 52 de dicha ley, a saber:

- a. Reconocer la validez del acto impugnado;
- b. Declarar la nulidad del acto impugnado;
- c. Declarar la nulidad para efectos del acto impugnado; y

- d. Declarar la nulidad y conjuntamente reconocer un derecho subjetivo al actor, condenando a la autoridad al cumplimiento de una obligación o al pago de una indemnización.

Y las complicaciones empiezan aquí a emerger. ¿De qué depende para que el TFJA emita su sentencia en uno u otro sentido de los cuatro ya enunciados?

Podemos encontrar una primera respuesta en el artículo 51 de la LFPCA, que nos señala las causales de ilegalidad de los actos de la autoridad fiscal y así se establece en esta disposición que una resolución es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

- A. Incompetencia de la autoridad que lo dictó o que ordenó o tramitó el procedimiento;
- B. Omisión de los requisitos formales, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación;
- C. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada;
- D. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto; y
- E. Cuando la resolución administrativa no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Como se podrá observar, las cosas se complican cada vez más. El artículo referido menciona las causales de ilegalidad, pero no menciona cuál es el sentido en el que deberá dictarse la sentencia con cada una de estas causales de ilegalidad, es decir, no hay expresamente una relación entre causales de ilegalidad y sentidos de la sentencia, salvo la nulidad para efectos que sí hace referencia a las causales relativas a la omisión de requisitos formales y vicios del procedimiento.

No obstante lo dicho, para las causales de ilegalidad restantes (A, D y E) no existe texto expreso que nos diga en qué sentido deberá dictarse la sentencia (a, b, c, d) y lo anterior encuentra razón en el principio de que la ley es general y abstracta; es imposible que el

legislador pueda prever todo el conjunto de los diversos casos particulares que se pudieran efectuar en la realidad.

Pero siendo así las cosas, las personas que no se encuentran familiarizadas con los litigios fiscales podrán sentirse sumamente extraviadas al leer estas disposiciones legales, al grado de abandonar toda la carga cognitiva al tribunal para que sea este quien decida cuál causal de ilegalidad se cometió y cómo deberá ser el sentido de su sentencia.

Porque es común encontrarnos con profesionistas que conocen los temas fiscales y al revisar un acto administrativo del SAT o de otra autoridad fiscal, pueden advertir los defectos o vicios que contiene el acto, pero la dificultad comienza cuando se quiere ubicar el defecto advertido en alguna de las causales de ilegalidad previstas en la LFPCA y en conocer el sentido en que se debe dictar la sentencia por parte del TFJA.

El camino ideal que se visualiza para una defensa fiscal eficaz es: 1° que se tengan los conocimientos necesarios para poder analizar un acto de la autoridad fiscal e identificar si tiene vicios y de ser así, en qué elemento del acto se encuentra el defecto; 2° saber ubicar al vicio advertido con alguna de las causales de ilegalidad previstas en la LFPCA; 3° establecer el sentido de la sentencia que deberá emitirse, de acuerdo al vicio detectado y a la causal de ilegalidad que corresponda; y 4° tener claro cuáles son las consecuencias que conlleva el sentido de la sentencia que se ha definido.

Cada uno de estos cuatro pasos se deberá seguir de manera independiente como un procedimiento pequeño con su propia conclusión y al final se juntarán en un proceso total que consistirá en nuestra defensa fiscal.

Se piensa que al seguir este método, -y al finalizar el presente trabajo se pretende comprobar-, se pueden obtener resultados más favorables en los litigios fiscales, pues no podemos dejar de lado que los tribunales están compuestos por personas comunes y corrientes como los asesores y defensores de los contribuyentes, es decir, personas que no lo saben todo, que se equivocan y que, dada la complejidad de la materia fiscal, en muchos casos tampoco les es fácil identificar la causal de ilegalidad que se originó y el sentido en que debe dictar su fallo.

Por lo tanto, una defensa fiscal más eficaz será aquella que guíe al juzgador de la mano por ese camino de cuatro pendientes, explicándole de manera clara y sustentada las

cuatro conclusiones a las que se arribó en nuestros procedimientos pequeños para así estrechar su ángulo de visión, persuadirlo y en pocas palabras decirle que así, y solo así, se debe resolver el asunto sometido a su conocimiento.

Porque no es difícil advertir el desconcierto de criterios que existe entre los tribunales al tratar temas como la nulidad lisa y llana, la nulidad para efectos, los vicios formales, los vicios de fondo, los efectos de una cada uno de estos vicios, entre otros.

Como muestra de lo anterior, podemos citar algunas tesis jurisprudenciales emitidas por el Poder Judicial de la Federación que dan crédito de la disparidad de razonamientos existente en nuestro sistema jurídico.

Primeramente hay que adelantarse un poco para decir que la motivación es un requisito de todo acto administrativo y que forma parte del elemento formal. Más adelante, en la fundamentación teórica del presente trabajo, se profundizará sobre este tema pero baste aquí mencionar que la motivación, pues, es un requisito de forma de los actos administrativos.

Pues bien, en la Revisión Fiscal 133/99 tramitada ante el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito se resolvió que la motivación insuficiente del acto administrativo, configura la causal de ilegalidad consistente en la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes que afectan las defensas del particular y trascienden al sentido de la resolución impugnada, y en ese sentido se resolvió que tal vicio determina la nulidad para efectos y no lisa y llana (Tesis III.2o.A.54 A, 1999).

Por otra parte, en el Amparo Directo 118/2006 interpuesto ante el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, se dispuso que la motivación insuficiente se traduce en un vicio de ilegalidad que actualiza el supuesto de nulidad lisa y llana (Tesis I.4o.A.538 A, 2006).

No se juzga aquí si tales fallos son correctos o incorrectos o si se encuentran justificados o no; lo que se intenta mostrar únicamente es que existe una diversidad de criterios sobre contenidos semejantes con soluciones contrarias.

Esta serie de vicisitudes es lo que ha despertado mi interés por realizar un estudio que permita dar mayor claridad al tema del acto administrativo, sus vicios, nulidades y

consecuencias, pues de esta manera se puede mejorar los planteamientos que se formulan ante el TFJA, mejorando considerablemente la defensa fiscal y logrando los resultados esperados y no aquellos que se le ocurrieron al juzgador o a la autoridad.

## **B. Reformas a la Constitución y a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.**

El 28 de abril de 2016, el Presidente de la República presentó la Iniciativa de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de resolución de fondo del conflicto, iniciativa que complementa las reformas en materia de Justicia Cotidiana y que tiene como finalidad garantizar una impartición de justicia completa que anteponga la solución de las cuestiones sustantivas planteadas sobre los formalismos procedimentales (Senado de la República, 2016).

De esta manera se propuso adicionar un tercer párrafo al artículo 17 de la Carta Magna que literalmente dice: “Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales”.

La iniciativa en comento fue aprobada por ambas cámaras del Congreso de la Unión y el Decreto presidencial se publicó en el Diario Oficial de la Federación en fecha 15 de septiembre de 2017, estableciéndose en sus artículos transitorios que tal modificación entraría en vigencia 180 días después de la publicación (Diario Oficial de la Federación, 2017), es decir, que desde marzo del presente año de 2018 ya es obligatorio este mandato constitucional.

Esta reforma surge de lo que se conoció como Diálogos por la Justicia Cotidiana, donde el Gobierno de la República en conjunto con el Centro de Investigación y Docencia Económicas y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, convocaron a representantes de todos los sectores para diagnosticar los principales problemas de acceso a la justicia.

De este ejercicio dialógico se pudo concluir que en la impartición de justicia y el ejercicio de la defensa legal a cargo de los abogados, prevalece una cultura procesalista que

genera en los asuntos una atención casi exclusiva sobre cuestiones formales, dejándose de lado y sin resolver la controversia efectivamente planteada, es decir, el fondo del asunto.

En la Exposición de Motivos (Senado de la República, 2016) de esta iniciativa podemos observar, además, que se detectaron dos categorías de obstáculos de acceso a la justicia: i) excesivas formalidades previstas en la legislación y ii) la inadecuada interpretación y aplicación de las normas por los operadores del sistema de justicia.

El Ejecutivo admite en dicha Exposición de Motivos que estos obstáculos contravienen la doctrina que la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha establecido en el sentido de que el Estado tiene la responsabilidad constitucional y convencional de garantizar el acceso a un recurso efectivo y asegurar la debida aplicación de ese recurso por las autoridades judiciales.

Por tal razón, indica el Presidente de la República que en los Diálogos por la Justicia Cotidiana se apuntó la necesidad de una revisión profunda del orden jurídico en todos los niveles para identificar y ajustar aquellas disposiciones que per se impiden el acceso a la justicia o que fomentan que se atiendan aspectos formales o de proceso en detrimento de la resolución de la controversia.

Y en cuanto al aspecto interpretativo, señala que en la impartición de justicia en todos los niveles y materias, las leyes se aplican de forma tajante o irreflexiva, sin valorar si la situación particular admite una ponderación que favorezca la aplicación del derecho sustantivo por encima del derecho adjetivo para resolver la controversia, pero sin dejar de aplicar este último arbitrariamente.

Sobre este punto nos recuerda el titular del Ejecutivo Federal que la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la Suprema Corte de Justicia de la Nación han establecido criterios que exigen no sacrificar la justicia en pro del formalismo y que los juzgadores, al interpretar los requisitos y formalidades procesales, deben tener presente la ratio de la norma y los principios pro homine e in dubio pro actione para evitar que se impida el enjuiciamiento de fondo.

Aclara el Presidente de la República que diversas constituciones de Latinoamérica consagran esa garantía (de no sacrificar la justicia en pro del formalismo) de forma

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

expresa y así, nos cita las leyes fundamentales de los países de Ecuador, Panamá y Colombia.

Finalmente, nos dice el Ejecutivo Federal que para hacer frente a esta problemática, en los Diálogos por la Justicia Cotidiana se recomendó llevar a cabo una reforma para elevar a rango constitucional el deber de las autoridades de privilegiar, por encima de aspectos formales, la resolución de fondo del asunto, lo que implica un cambio en la mentalidad de las autoridades para que en el despacho de los asuntos no se opte por la resolución más sencilla o rápida, sino por el estudio que permita la aplicación del derecho sustancial.

Completa su Exposición de Motivos el Presidente, señalando que la incorporación explícita de este principio en la Constitución busca que permee a todo el sistema nacional de justicia para que todas las autoridades judiciales y con atribuciones materialmente jurisdiccionales, se vean sometidas a su imperio, pero subrayando que de ninguna manera se pretende buscar obviar el cumplimiento de la ley sino únicamente eliminar formalismos que sean obstáculos para hacer justicia.

Asimismo, el 8 de septiembre de 2016, el Presidente de la República presentó la iniciativa de ley que propone una nueva modalidad de juicio fiscal que se tramitará en breve ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, denominado “Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo”, iniciativa que también surge de las reformas en materia de justicia cotidiana con la finalidad de extender la garantía de una decisión de fondo sobre las controversias en la materia tributaria, procedimiento que se regirá por los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad según la exposición de motivos de esta iniciativa, misma que ya fuera aprobada y publicada en el DOF el 27 de enero de 2017.

Este procedimiento de alguna manera viene a reforzar, con sus propios matices, lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya había establecido al resolver la Contradicción de tesis 33/2013, donde esencialmente expuso que el artículo 51, penúltimo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé el principio de mayor beneficio mediante el cual las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa) deben examinar la totalidad de los conceptos de anulación tendentes a controvertir el fondo del asunto, aun cuando se determine que el acto impugnado adolece de una indebida

fundamentación de la competencia; y si alguno de éstos resulta fundado, procederán a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.

Ambos poderes, Ejecutivo y Judicial, coinciden en que es de suma importancia garantizar el acceso a una justicia completa para los gobernados, pues no podemos ignorar la marcada tradición formalista o procesalista de los juristas de nuestro país con la que se generó un aparente ciclo interminable de reenvío de asuntos entre la autoridad administrativa, el tribunal fiscal y el poder judicial. Este constante reenvío de asuntos entre autoridades no hacía más que acumular expedientes en sus archivos, engrosar la ya pesada carga de trabajo y frenar las resoluciones que decidieran en definitiva las situaciones de los contribuyentes.

Además, cobra aún mayor relevancia este objetivo común fijado por los poderes mencionados, si lo ligamos, como de hecho está ligado, al tema de los Derechos Humanos que tanto se puso en boga a partir de la reforma a la Constitución Federal en el año de 2011. La pretensión del Poder Ejecutivo y del Poder Judicial se encuentra íntimamente ligada con el derecho fundamental de acceso a la impartición de justicia contemplado en el artículo 17 de nuestra Carta Magna, que se integra a su vez por los principios de justicia pronta, completa, imparcial y gratuita.

A su vez, este derecho fundamental encuentra su protección en el derecho internacional mediante los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada en la ciudad de San José de Costa Rica el veintidós de noviembre de mil novecientos sesenta y nueve, cuyo decreto promulgatorio se publicó el siete de mayo de mil novecientos ochenta y uno en el Diario Oficial de la Federación.

Estas reformas nos dan una idea clara de los cambios que se buscan en el sistema de justicia nacional: agilizar los procesos jurisdiccionales y resolver las controversias de fondo, es decir, resolver en definitiva las cuestiones que son discutidas en los juicios privilegiando esto sobre los formalismos.

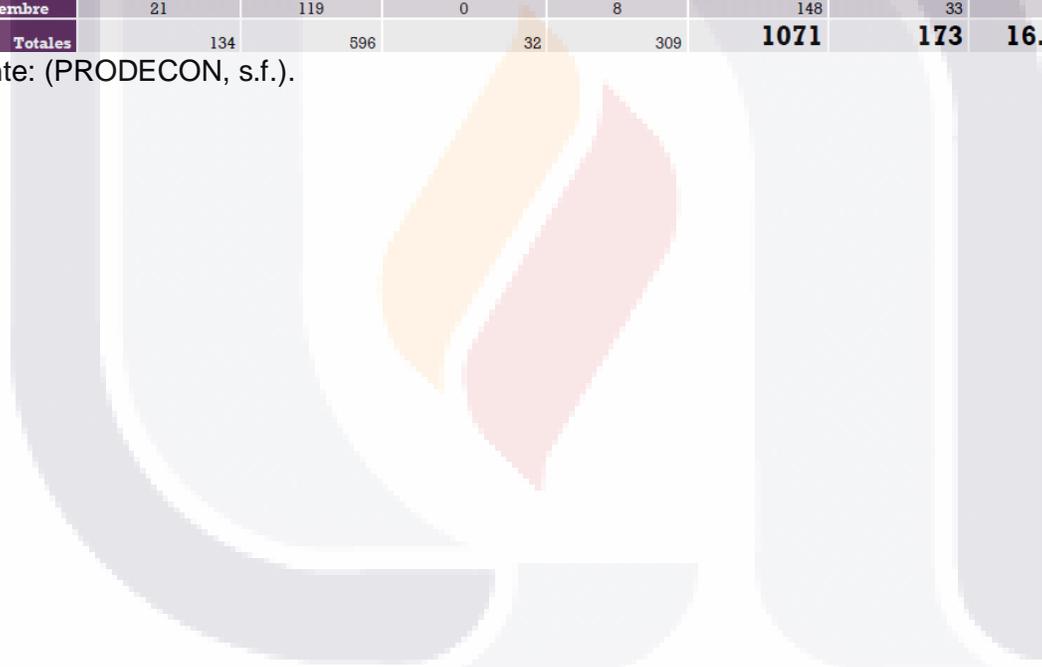
Hablando de la materia que nos ocupa, la fiscal, la preocupación de que los tribunales redoblen sus esfuerzos para resolver de fondo las controversias es tan genuina que la podemos observar en el reducido porcentaje de tesis de fondo publicadas en la revista del TFJA, como se mostrará en los siguientes cuadros de los años 2014, 2015 y 2016.

Cuadro 3. Tesis emitidas por el TFJA en el año 2014.

**Año 2014**

Mes	Total de Jurisprudencias de Sala Superior	Total de Precedentes de Sala Superior	Total de Criterios Aislados de Sala Superior	Total de Criterios de Salas Regionales	Total de Criterios publicados en la Revista	Total de Criterios de Fondo en Materia Fiscal	Porcentaje
Enero	0	16	0	62	78	12	15.38%
Febrero	8	49	7	51	115	21	18.26%
Marzo	10	106	10	22	148	29	19.59%
Abril	9	53	0	38	100	12	12.00%
Mayo	23	20	0	24	67	18	26.86%
Junio	16	26	0	23	65	5	7.69%
Julio	8	37	15	0	60	11	18.33%
Agosto	10	54	0	19	83	6	7.22%
Septiembre	14	27	0	22	63	5	7.93%
Octubre	6	45	0	13	64	11	17.18%
Noviembre	9	44	0	27	80	10	12.50%
Diciembre	21	119	0	8	148	33	22.29%
<b>Totales</b>	<b>134</b>	<b>596</b>	<b>32</b>	<b>309</b>	<b>1071</b>	<b>173</b>	<b>16.15%</b>

Fuente: (PRODECON, s.f.).



Cuadro 4. Tesis emitidas por el TFJA en el año 2015.

**Año 2015**

Mes	Total de Jurisprudencias de Sala Superior	Total de Precedentes de Sala Superior	Total de Criterios Aislados de Sala Superior	Total de Criterios de Salas Regionales	Total de Criterios publicados en la Revista	Total de Criterios de Fondo en Materia Fiscal	Porcentaje
Enero	2	22	2	61	87	11	12.64%
Febrero	7	18	0	27	52	2	3.84%
Marzo	13	69	6	21	109	14	12.84%
Abril	17	13	0	50	80	7	8.75%
Mayo	3	21	0	42	66	6	9.09%
Junio	8	20	1	32	61	8	13.11%
Julio	4	39	0	40	83	11	13.25%
Agosto	17	43	3	37	100	15	15.00%
Septiembre	1	22	0	31	54	4	7.40%
Octubre	6	22	0	58	86	4	4.65%
Noviembre	16	38	3	15	72	9	12.50%
Diciembre	10	39	0	38	87	9	10.34%
<b>Totales</b>	<b>104</b>	<b>366</b>	<b>15</b>	<b>452</b>	<b>937</b>	<b>100</b>	<b>10.67%</b>

Fuente: (PRODECON, s.f.)

Cuadro 5. Tesis emitidas por el TFJA en el año 2016.

**Año 2016**

Mes	Total de Jurisprudencias de Sala Superior	Total de Precedentes de Sala Superior	Total de Criterios Aislados de Sala Superior	Total de Criterios de Salas Regionales	Total de Criterios publicados en la Revista	Total de Criterios de Fondo en Materia Fiscal	Porcentaje
Enero	4	32	1	7	44	7	15.90%
Febrero	2	30	0	12	44	5	11.30%
Marzo	20	71	0	8	99	21	21.21%
Abril	3	48	0	14	65	4	6.15%
Mayo	7	42	0	15	64	6	9.37%
Junio	12	39	0	0	51	8	15.68%
Julio	12	46	0	19	77	8	10.38%
Agoto	9	38	0	0	47	5	10.63%
Septiembre	10	68	0	25	103	15	14.56%
Octubre	12	59	0	29	100	15	15.00%
Noviembre	17	56	0	0	73	13	17.80%
Diciembre	10	15	0	43	68	9	13.23%
<b>Totales</b>	<b>118</b>	<b>544</b>	<b>1</b>	<b>172</b>	<b>835</b>	<b>116</b>	<b>13.89%</b>

Fuente: (PRODECON, s.f.)

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Como se podrá observar, el porcentaje de tesis de fondo emitidas por el TFJA es muy bajo, lo que denota que los juicios fiscales, en su mayoría, son resueltos por alguna cuestión formal o procedimental, de ahí la preocupación del Poder Ejecutivo y del Poder Judicial de instar a los tribunales a privilegiar los aspectos de fondo, ya que son estos los que provocan la figura de la cosa juzgada que impide que vuelva a debatirse el mismo asunto posteriormente.

Y entonces surge la pregunta ¿cómo hacerle para combatir esta tendencia formalista del TFJA? Parece ser que la respuesta más certera es provocar un cambio en la formación de los juristas de nuestro país en conjunto con una mayor capacitación en las materias en las que se incursione, por ejemplo, la fiscal que es nuestro caso.

Sin duda alguna, este cambio de perspectiva es trascendental para la impartición de la justicia administrativa, pero también implica una mudanza nada sencilla en los hábitos y en los conocimientos de los operadores de las leyes, no solo de aquellos que buscan proteger a los contribuyentes, sino también de los que se encuentran en la defensa de la autoridad y de los resolutores que deciden las controversias, pues no podemos olvidar que la materia contenciosa administrativa federal se ha caracterizado por su complejidad.

Y precisamente esta complejidad en la materia ha sido una cuestión que seguramente ha abonado a la arraigada costumbre procesalista y a la generación-obtención de una resolución (anulatoria) derivada de cuestiones formales. Ciertamente, es más sencillo dirigir una defensa o resolución enfocadas en la detección de errores procedimentales u omisión de requisitos, que en la explicación e interpretación de cuestiones sustanciales en la determinación de los tributos.

El desafío anterior hace necesario un estudio detallado de temas tan bastos y analizados como el del acto administrativo y sus elementos, otros temas tan controversiales como la diferenciación entre vicios formales y vicios de fondo o el del régimen de nulidades aplicable al derecho fiscal en nuestro país e, inclusive, los efectos que se originan en cada una de sus modalidades.

De tal manera se hace imperativo que tanto contribuyentes y sus defensores, así como las autoridades fiscales y los juzgadores reformulen sus planteamientos, defensas y decisiones hacia una justicia de fondo pues únicamente así se evitarán las reposiciones

de procedimiento o el reenvío de asuntos entre autoridades que terminan por menoscabar el derecho fundamental de acceso a la justicia resguardado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, instrumento al que se encuentra adherido nuestro país y que, por tanto, es de aplicación obligatoria.

Para estar en aptitud de reformular los planteamientos hacia una justicia de fondo, primero es necesario conocer los principios que rigen los actos administrativos en materia fiscal federal, y es por tal motivo que se propone volver a las bases de la teoría general del acto administrativo, que es el sustento de todo acto de la autoridad fiscal, para extraer de esta los elementos que deben conformar todo acto administrativo, los vicios o defectos que pueden suscitarse en cada elemento y la consecuencia que acarrear los diferentes tipos de vicios.

Con esto, estaremos en disposición para analizar los actos que la autoridad fiscal emite a los contribuyentes, diferenciar los vicios formales y los vicios de fondo que pudieran contener y en consecuencia, saber cómo dirigir nuestra defensa hacia la justicia de fondo que tanto se busca.

Por estas reformas y esta nueva concepción en la manera de impartir justicia es que nace el interés propio por estudiar a profundidad el tema del acto administrativo, los vicios del acto y los tipos de nulidad que se pueden declarar, para aplicarlo concretamente a la materia fiscal y tener herramientas más eficaces para la defensa tributaria.

## **2) Diagnóstico**

Al analizar las posibilidades y los alcances que le podemos o queremos dar a la presente investigación, hemos advertido que existe una escasa información sistematizada del régimen de nulidades aplicable para los actos administrativos en materia fiscal federal.

En efecto, se ha diagnosticado que sobre el tema de la presente investigación existe escasa información bibliográfica que desarrolle lo relativo al régimen de nulidades que se aplica para los actos emitidos en materia fiscal federal.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Es frecuente encontrarnos con libros de Derecho Fiscal en los que se expone la defensa jurídica abordando temas como el recurso de revocación y el juicio de nulidad pero sin dedicarle una sección o apartado a explicar el tema del régimen de nulidades que opera para esta materia, o en ciertos casos, sí se encuentra comprendido dicho tema pero de una manera muy somera haciendo solamente una concatenación entre los artículos 51 y 52 de la LFPCA.

Lo cierto es que el tema del régimen de nulidades es más amplio, no se agota en los artículos 51 y 52 de la LFPCA, pues como lo sostiene Marienhoff "Para que una "irregularidad" valga como "vicio" o "defecto" del acto administrativo, y tenga su correlativa sanción o consecuencia, no es indispensable que ello surja de un texto expreso que así lo disponga" (Marienhoff, 1998).

Por lo anterior, se considera importante realizar una investigación sobre los trabajos de los grandes y clásicos teóricos del Derecho administrativo donde se pueden encontrar los principales fundamentos de la teoría de las nulidades que rige para los actos administrativos y fiscales, lo que servirá como base y punto de partida para elaborar nuestro diagrama que permita visualizar integralmente cómo debe funcionar el régimen de ineficacias en los actos tributarios federales.

De esa manera se estaría presentando una solución a la problemática de la escasa información sobre el tópico del régimen de nulidades que opera en los actos dictados por la autoridad fiscal federal, condensando la información de la doctrina general en este tema a través del método deductivo para llegar a la forma particular de aplicación en el derecho procesal fiscal mexicano.

Además, con ello se busca sistematizar la forma de resolver las controversias por parte de los juzgadores, aportando un método objetivo para dictar su sentencia reduciendo al máximo la subjetividad que invariablemente se presenta por tratarse de seres humanos que aplican las leyes. Sin embargo, el hecho de que la subjetividad de los juzgadores siempre esté presente a la hora de decidir, no significa que debemos resignarnos y confiar ciegamente en la ética y buena preparación de los jueces; al contrario, es deber de los juristas aportar métodos, procedimientos, fórmulas, mecanismos, etc., que reduzcan al mínimo la intervención de la subjetividad del sentenciador.

### 3) Justificación

Toda actuación de la Administración Pública, incluida desde luego la de las autoridades fiscales federales, se encuentra sujeta al principio de legalidad. Este principio, básico y fundamental en todo Estado de Derecho, se erige como su principal límite pues su finalidad estriba en tratar de equilibrar la balanza entre las fuerzas del ciudadano y del estado.

El principio de legalidad somete todas las actuaciones de las administraciones públicas a la ley y al derecho y de esta manera se dice que la Administración únicamente puede hacer lo que esté permitido por ley, incluyendo el respeto de sus propias normas y reglamentos. Así se garantiza la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad del pueblo frente a los poderes públicos, proscribiendo de esta forma las arbitrariedades.

Sin embargo, la actuación de las autoridades fiscales federales no siempre es respetuosa de este principio constitucional pues podría decirse que la mayoría de las controversias ventiladas en los tribunales administrativos se debe a la vulneración de este principio, sea porque accidentalmente se omitieron formalidades en los procedimientos desplegados por la autoridad, por un exceso en las facultades desarrolladas o por no aplicar correctamente las leyes existentes, e inclusive, por saltarse deliberadamente las normas aplicables en su afán desmedido de recaudar y de mejorar sus indicadores internos para evitar sanciones o aparentar eficacia laboral.

Es aquí donde entran los asesores y defensores de los contribuyentes. Primeramente, los contadores como los iniciales operadores de las leyes fiscales y después de los abogados como previsores y propiamente defensores a través de los litigios ante la autoridad y los tribunales.

La defensa fiscal y principalmente la defensa de los pagadores de impuestos -que pueden ser empresarios, profesionistas, trabajadores o sociedades no lucrativas-, siempre buscará que las actuaciones de toda autoridad se conduzcan bajo el principio de legalidad ya mencionado y que se respeten todos los derechos y garantías que la Constitución Federal y las demás leyes les otorgan.

Pero como ya vimos, esto no siempre es así por cuestiones accidentales, personales o de diversa índole, por lo que se hace de suma importancia conocer la conformación de los actos administrativos, pues es a través de ellos que la autoridad fiscal, y cualquier otra autoridad, expresa su voluntad definitiva.

Conociendo el acto administrativo y sus partes podremos identificar si la actuación de la autoridad se realizó correctamente o, si por el contrario, estuvo viciada en alguno de los componentes de su acto y esto determinará casi la totalidad de la defensa del contribuyente.

Pero para obtener el máximo beneficio posible en una defensa, es fundamental que primero se puedan identificar aquellos vicios que inciden sobre el fondo del asunto y así obtener el tipo de nulidad que elimina todos los efectos del acto e imposibilita su reposición o una nueva actuación, lo que se traduce en una justicia completa y pronta (se evitan reenvíos de asuntos).

Sin embargo, la jurisprudencia y los criterios de las autoridades resolutoras (aquellas que resuelven los recursos administrativos) y de los juzgadores, no es uniforme en cuanto al tipo de nulidad o invalidez que se debe decretar según el vicio descubierto ni tampoco sobre las consecuencias que se generan una vez declarada la invalidez total o parcial de un acto.

Por esta razón, no solo es importante conocer los elementos del acto administrativo y los tipos de vicios que se pueden originar para encausar una defensa, sino también el régimen de nulidades o invalidez que opera en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues solo de esta manera se podrá exigir el tipo de nulidad o invalidez que se debe declarar por la autoridad o el tribunal.

Además, a través del estudio del régimen de nulidades se podrá conocer las consecuencias y efectos de cada tipo de nulidad y de esta forma se tendrá certeza sobre los efectos que se pueden generar una vez que la autoridad o tribunal declare la nulidad que se exigió, pues es importante recordar que en muchos casos los contribuyentes que, habiendo ganado un medio de defensa, se ven sorprendidos con una reposición de

procedimiento, una nueva actuación de la misma autoridad sobre los mismos hechos, o de otra diferente que sí cuente con competencia.

Así, se podrá saber si con la nulidad o invalidez obtenida se pueden o no dejar a salvo facultades de la autoridad, en qué casos es permitido y hasta donde encuentra sus límites esas facultades si es que la autoridad decide ejercerlas.

Por eso, este trabajo pretende abordar tres temas que se consideran de imperiosa necesidad: el acto y sus elementos, los tipos de vicios y el régimen de nulidades, pues a partir del dominio de estos tópicos se estará en aptitud de formular una defensa correcta, completa y eficaz para los contribuyentes que se vieron lesionados en su esfera jurídica por una actuación irregular de la Administración.

Así, el estudio partirá de lo que es un acto administrativo y cuáles son sus elementos y requisitos, para después estar en aptitud de conocer los tipos de vicios que se pueden originar según se produzcan en cada una de las partes del acto. Posteriormente se estudiará el sistema de nulidades o invalidez contenido en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para que finalmente se puedan complementar los tres estudios y, así, realizar una especie de diagrama causa-efecto en el que se pueda identificar los elementos del acto, los tipos de vicios y la nulidad que le pertenece a cada uno.

#### **4) Sector, población o grupo afectado por la problemática**

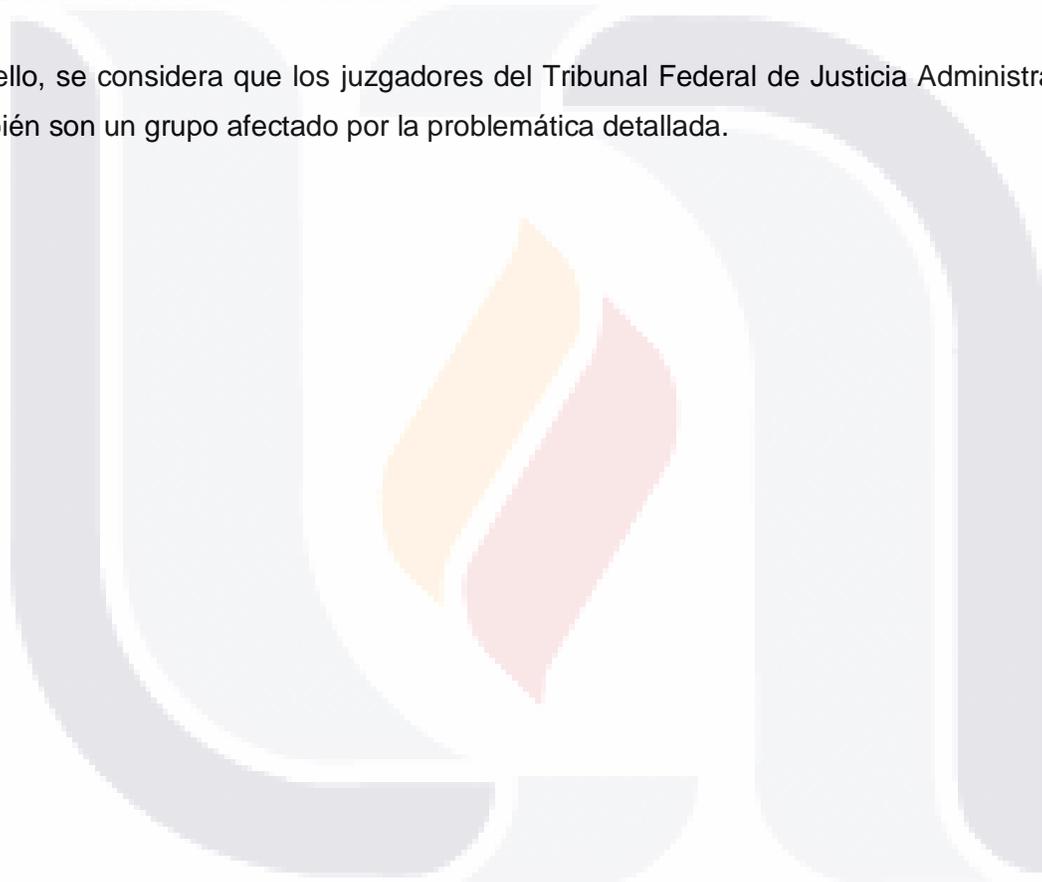
El principal grupo afectado por la problemática planteada es el de los contribuyentes que pueden estar sujetos a actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades de la Administración Pública encargadas de la fiscalización y recaudación de las obligaciones tributarias.

Siempre que pensemos en una situación de enfrentamiento entre particulares y el Estado, es obvio que los primeros se encontrarán en desventaja pues aun y en los casos de derecho privado donde el Estado actúa en un plano de igualdad con los gobernados, la diferencia de los recursos a los que se tiene acceso invariablemente será favorable para el Estado.

Por tanto, el principal grupo afectado por la incertidumbre del régimen de nulidades es el de los contribuyentes.

Además, y de manera paralela, tenemos un segundo grupo conformado por los juzgadores encargados de administrar justicia en las controversias de materia fiscal. Lo anterior, en virtud de que para ellos la tarea de decidir una controversia fiscal, y los efectos consecuentes que debe ordenar sobre su decisión, se constituyen en una tarea bastante compleja si consideramos la diversidad de opiniones y criterios que pueden existir sobre las causales de nulidad.

Por ello, se considera que los juzgadores del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, también son un grupo afectado por la problemática detallada.



## V. OBJETIVOS DE LA INTERVENCIÓN.

Objetivo general.

Estudiar el acto administrativo y sus componentes orgánicos.

Analizar la trascendencia de los vicios contenidos en los actos emitidos por la autoridad fiscal y las posibles consecuencias de acuerdo a la nulidad o invalidez que se origine.

Plantear una estrategia de defensa fiscal preventiva y accionaria para determinar la mejor solución para combatir actos ilegales de la autoridad fiscal federal.

Objetivos específicos.

- Estudiar el concepto de acto administrativo y sus elementos.
- Determinar qué se entiende por vicios y cuáles tipos de vicios se pueden producir en cada uno de los elementos del acto administrativo.
- Identificar y diferenciar los vicios de forma de los vicios de fondo en los actos de la autoridad fiscal.
- Analizar el régimen de nulidades o invalidez contenido en Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Determinar el tipo de nulidad que se genera en los actos viciados de forma y en los actos viciados de fondo.
- Establecer los efectos que se pueden producir con la nulidad decretada por vicios formales y en la nulidad decretada por vicios sustanciales.
- Realizar un análisis sistemático de los elementos del acto, los tipos de vicios y el régimen de invalidez para elaborar un esquema en el que se pueda identificar la modalidad de invalidez que se causa con cada uno de los tipos de vicios que se pueden originar en los componentes del acto.

## VI. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA.

### CAPÍTULO I. NOTAS INICIALES.

SUMARIO: 1. ¿Derecho fiscal o derecho tributario? 2. Derecho fiscal como rama del derecho administrativo. 3. Estudio de los vicios y nulidades a partir del acto administrativo.

#### 1. ¿Derecho fiscal o derecho tributario?

Cuando nos referimos a la rama del derecho que estudia los temas relacionados con los impuestos, lo más común es que se identifique con aquella denominada como derecho fiscal. Sin embargo, existen otras denominaciones que también suelen utilizarse, tal como la de derecho tributario y, entonces, es importante precisar si estas designaciones pueden utilizarse como sinónimas o, si en cambio, hay diferencias entre ellas que debemos conocer para usar la nomenclatura correctamente.

Raúl Rodríguez Lobato, nos dice que para el tratadista Emilio Margáin, “no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimas, como sucede en otras partes, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general sino también a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios” (Lobato, 1986).

Para comprobar si Emilio Margáin está en lo correcto, podemos partir de los conceptos de derecho fiscal y derecho tributario, analizando sus elementos y verificando así, si debemos excluir los ingresos patrimoniales y no tributarios en esta última rama, lo que nos llevará a concluir si pueden utilizarse como sinónimos o no.

Citando a Adolfo Arrijo Vizcaíno, el autor Humberto Sol Juárez señala que el derecho fiscal “tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos” (Sol Juárez, 2012).

El primer autor citado, Raúl Rodríguez Lobato, nos da la definición de Manuel Andreozzi sobre el derecho tributario, manifestando que es “la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos” (Lobato, 1986).

Podemos observar que en el primer concepto el objeto de estudio son las prestaciones económicas que exige el Estado por su potestad soberana; en el segundo concepto, el objeto de estudio son los tributos que el administrado está obligado a pagar; por lo tanto, podemos inferir que ambas definiciones se refieren a las contribuciones que los gobernados están obligados a pagar por el deber constitucional impuesto en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Carta Magna, es decir, coinciden en la misma materia.

Y si bien, como lo menciona Emilio Margáin, las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos no tributarios como los productos y aprovechamientos, coincidimos con Raúl Rodríguez Lobato que “ello obedece a razones prácticas de cobro y no a la naturaleza misma de tales ingresos” (Lobato, 1986).

De tal manera que podemos concluir para efectos de este trabajo, que derecho fiscal y derecho tributario pueden válidamente utilizarse como sinónimos, pues ambas tienen el mismo objeto de estudio, que son las contribuciones que el Estado puede imponer en virtud de su potestad soberana conferida por la Constitución Federal.

No nos pasa desapercibido que existe un universo de definiciones sobre derecho fiscal y derecho tributario, y que seguramente, analizando varios de ellos podríamos llegar a conclusiones diferentes, sin embargo, para efectos de este trabajo se fija la postura de que derecho fiscal y derecho tributario pueden utilizarse como sinónimos sustentándola en los conceptos ya expuestos y en la postura del especialista Raúl Rodríguez Lobato.

## **2. Derecho fiscal como rama del derecho administrativo.**

Otro tema a dilucidar previamente es el de determinar si el derecho fiscal es una rama autónoma de la Ciencia del Derecho o si es parte de otra rama más amplia y general.

Sin entrar en el debate espinoso de la división del Derecho, coincidimos con Ernesto Gutiérrez y González que “todo el Derecho es público, y si no hay más que público, sale sobrando el calificativo de público, ya que un calificativo se utiliza para distinguir a dos cosas especies de un mismo género, y aquí no hay especies, hay solo Derecho” (Gutiérrez y González, 2008).

Sin embargo, admitir una clasificación (no división) del Derecho, es una consideración válida que también admitimos para efectos prácticos y didácticos, pues ello facilita el estudio de las instituciones y de las características de ciertas normas aplicables a un específico campo de la vida social, como el de las contribuciones.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Rafael I. Martínez Morales, nos dice que una característica de la vida actual es la hiperespecialización de las ciencias, la técnica y de todo conocimiento y estudio, y que a esta tendencia no escapa el derecho administrativo, en el que los teóricos y litigantes pretenden reivindicar la autonomía de cada uno de los aspectos por él regulados. Y en ese sentido nos señala que el derecho fiscal, inmerso en el derecho financiero, son ramas del derecho administrativo que han alcanzado su autonomía científica y académica (Martínez Morales, 2004).

Entonces, en esta clasificación válida que hemos mencionado, podemos ubicar al derecho fiscal como una rama del derecho financiero y esta a su vez, como una rama del derecho administrativo.

Así coincide también el tratadista mexicano Andrés Serra Rojas al indicarnos en su obra de Derecho Administrativo que uno de los temas generales del derecho administrativo es el de “los principios, normas o medios que atañen a la economía de una nación –patrimonio y finanzas públicas- y que “algunas de estas actividades están fortaleciendo su autonomía e integrando ramas independientes como las finanzas públicas, la teoría del presupuesto del Estado, el derecho tributario, el derecho crediticio y otros, pero conviene mantener el nexo con el tronco original del derecho administrativo”.

Más adelante señala que el derecho financiero “considerado como una rama del derecho administrativo, ha mantenido su autonomía. Esto determina relaciones muy estrechas y constantes, principalmente en la rama del derecho tributario o fiscal, base principal de la sustentación económica del Estado.” (Serra Rojas, 2004)

Raúl Rodríguez Lobato, al explicar la relación del derecho fiscal con otras ramas del derecho señala que del derecho administrativo ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal (Lobato, 1986).

Así, podemos concluir que el derecho fiscal es una rama del derecho administrativo y, como lo menciona Andrés Serra Rojas, conviene mantener este nexo pues el derecho fiscal comparte los principios e instituciones del derecho administrativo al formar parte de esa rama del derecho.

Podemos decir que toda la materia fiscal es materia administrativa, pero no a la inversa, de ahí que haya acontecido la reciente modificación a la denominación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por Tribunal Federal de Justicia Administrativa (Diario Oficial de la Federación, 2016), pues la palabra “Administrativa”, engloba ya a la materia fiscal.

### **3. Estudio de los vicios y nulidades a partir del acto administrativo.**

Consideramos que era importante precisar el anterior punto, ya que el objeto del presente estudio se determinará a partir de la teoría del acto administrativo para identificar los vicios en que puede incurrir la autoridad fiscal al emitir sus actos y el tipo de nulidad que se debe suscitar.

En efecto, si admitimos que el derecho fiscal es una rama del derecho administrativo, entonces podemos considerar como válido el estudio de la trascendencia de los vicios formales y sustanciales en los actos de la autoridad fiscal a partir de lo que se conoce como la teoría del acto administrativo, pues toda actividad de la autoridad que incide sobre la esfera jurídica de los contribuyentes se debe hacer constar por escrito en documento impreso o digital (acto administrativo) el cual será objeto de análisis minucioso para identificar los posibles vicios en que haya incurrido la unidad administrativa responsable y la anulabilidad del mismo.

Incluso, el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento jurídico que regula materia fiscal federal de nuestro país, tiene artículos que expresamente hablan de “acto administrativo”. Así, podemos ubicar los artículos 22, 70-A, 74, 125, 133-A, 135 y 144.

En todos estos dispositivos el legislador ha reconocido que los actos o resoluciones emitidos por la autoridad fiscal son auténticos actos administrativos, de manera que la teoría del acto administrativo, debe serle aplicada sin ningún problema, por lo que de esta manera podemos justificar nuestra propuesta de estudiar los vicios de los actos fiscales a partir de la teoría mencionada.

## **CAPÍTULO II DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

SUMARIO: 1. Concepto de acto administrativo en el derecho mexicano. 2. Concepto de acto administrativo en la doctrina extranjera. 3. Elementos del acto administrativo. 3.1. Elementos esenciales. 3.1.1. Sujeto. 3.1.2. Causa. 3.1.3. Objeto. 3.1.4. Forma. 3.1.5. Finalidad. 3.1.6. Moral. 3.2. Elementos accidentales. 4. Caracteres del acto administrativo.

### **1. Concepto de acto administrativo en el derecho mexicano.**

En el derecho nacional tenemos importantes autores que han dedicado gran parte de sus estudios e investigaciones a la rama del derecho administrativo. Particularmente

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

en el segundo tercio del siglo XX, destacan las obras de Gabino Fraga y Arturo Serra Rojas; en el último tercio podemos encontrar la obra de Miguel Acosta Romero, y en la última década de este siglo XX están las obras de Rafael I. Martínez Morales, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa. Ya en el siglo XXI, tenemos a Luis José Béjar Rivera, José Roldán Xopa y Alberto Pérez Dayán, entre muchos otros más, pero estos autores son los que nos servirán de guía para algunos aspectos de nuestro marco teórico. Para una información más detallada de la evolución del derecho administrativo mexicano se puede consultar el capítulo *Derecho administrativo mexicano. Surgimiento y evolución* de Fernández Ruiz (2015) del libro *Historia y Constitución. Homenaje a José Luis Soberanes Fernández*, tomo I.

Sobre los conceptos de acto administrativo que se encuentran entre estos autores, podemos citar los siguientes.

Miguel Acosta Romero sobre este concepto señala que:

El acto administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general (Acosta Romero, 1998).

Los autores Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa definen al acto administrativo como:

El acto administrativo es una declaración unilateral de voluntad, de conocimiento o juicio, de un órgano administrativo, realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos concretos en forma directa (Delgadillo Gutiérrez y Lucero Espinosa, 1998).

Y por otro lado, Luis José Béjar Rivera nos indica que el acto administrativo se define como:

La manifestación unilateral de la voluntad de la autoridad administrativa, dirigida a un particular (aunque excepcionalmente se dirige a otro ente público), y que en cumplimiento de sus funciones provoca consecuencias jurídicas para el sujeto y terceros, atendiendo a los fines públicos. (Béjar Rivera, 2011)

Finalmente el actual Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Alberto Pérez Dayán, conceptúa al acto administrativo como “toda declaración de voluntad unilateral y concreto, dictada por un órgano de la administración pública, en ejercicio de su competencia administrativa, cuyos efectos jurídicos son directos e inmediatos” (Pérez Dayán, 2003).

## **2. Concepto de acto administrativo en la doctrina extranjera.**

Sin demeritar el trabajo de nuestros tratadistas nacionales, podemos decir que el concepto de acto administrativo es manejado con mayor frecuencia con las definiciones de administrativistas del extranjero. Entre algunos de los más destacados encontramos a Marienhoff, Agustín Gordillo, Roberto Dromi, Tomás R. Fernández Rodríguez, Fernando Garrido Falla, Luciano Parejo Alfonso, Jaime Orlando Santofimio, entre otros más, pero nosotros consideramos que con el conocimiento de estos grandes tratadistas clásicos podemos condensar el pensamiento dominante sobre lo que es el acto administrativo.

Así, empezando por el catedrático español Luciano Parejo Alfonso (2012), quien toma las ideas de Zanobini, García de Enterría y Tomás R. Fernández, nos dice que “Los actos administrativos pueden ser definidos como toda manifestación de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por una A(administración) P(ública) en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”

El maestro Miguel Marienhoff, nos dice sobre este tema que la noción de acto administrativo es contemporánea al constitucionalismo, a la aparición del principio de separación de poderes y la sumisión de la Administración Pública al derecho. Antes de esta etapa, es decir, finales del siglo XVIII, la noción de acto administrativo carecía de interés. Fue cuando la Administración se halló sometida a la ley que la aplicación de ésta a los casos individuales ya no se efectuó a través de simples operaciones materiales inmediatas sino mediante una previa declaración de voluntad de la Administración, haciendo un ejercicio de adecuación entre el caso concreto y la hipótesis contenida en la norma. Así apareció el acto administrativo.

Y nos dice Marienhoff (1998) que “acto administrativo es “la forma esencial en que la Administración Pública expresa su voluntad, sea de modo "general" (reglamentos) o de un modo "particular" o "especial" (acto administrativo "individual")”

Por otra parte, Agustín Gordillo en su célebre obra de Tratado de Derecho Administrativo nos indica que “la raíz del acto administrativo no se halla subjetivamente en los órganos administrativos, sino objetivamente en el ejercicio de la función administrativa” (Gordillo, 2011). Es decir, para este autor lo esencial de un acto administrativo es que se

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

haya dictado en el ejercicio de la función administrativa sin importar qué órgano lo emitió, por lo que cabría la posibilidad de la existencia de actos administrativos no dictados por órgano del Poder Ejecutivo.

Siguiendo con los ilustres tratadistas argentinos, Roberto Dromi expresa que “el acto administrativo es una declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa” (Dromi, 2008) y como se podrá observar, este concepto coincide con la forma de entender al acto administrativo de Gordillo.

Por otro lado, el jurista colombiano, Jaime Orlando Santofimio, nos expresa que acto administrativo sería aquel que comparte de los criterios formal y material; el que disfrute de elementos externos –órgano, procedimiento, forma- de acto y que, a la vez tenga sustancia administrativa, sin importar que sea creador de situaciones generales sean ellas abstractas, impersonales, individuales, subjetivas o concretas, dentro de cualquier órgano del poder público.  
(Santofimio, 1988)

En este concepto podemos observar que se mezclan dos nociones de acto administrativo, pues para Santofimio es acto administrativo el que emana de un órgano formalmente administrativo como aquel que proviene de un ente distinto pero que tenga sustancia administrativa.

Esta divergencia entre lo que debemos entender por acto administrativo es una discusión típica e histórica del derecho administrativo que se viene arrastrando desde hace siglos debido a los criterios que se asumen para definir a este concepto.

Por un lado tenemos el criterio formal u orgánico al amparo del cual es acto administrativo todo aquel que sea dictado por órganos administrativos, mediante los procedimientos indicados para su producción y con los caracteres externos exigidos.

Y por el otro lado tenemos el criterio sustancial o material que admite como actos administrativos todos aquellos que en razón de su contenido o sustancia, son considerados administrativos, es decir, sin importar el órgano, procedimiento o caracteres que se adoptaron en su conformación (Santofimio, 1988).

De esta diferenciación podemos resaltar que bajo el primer criterio -el formal- se estaría excluyendo del concepto de acto administrativo a todos los actos que no son impugnables ante la jurisdicción contencioso administrativa.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Ahora bien, para el tema que nos ocupa, que es el régimen de nulidades para los actos administrativos fiscales federales enfocado hacia una defensa fiscal más completa, el criterio que nos podría interesar más es el llamado formal u orgánico, puesto que los juicios de nulidad únicamente se activan en contra de autoridades que son parte del Poder Ejecutivo, como el Servicio de Administración Tributaria.

Es decir, para elaborar el presente trabajo como una estrategia de defensa fiscal nos deben ser irrelevantes los actos que puedan ser considerados administrativos por su contenido y que sean emitidos por autoridades distintas del Poder Ejecutivo, como por ejemplo, el acto de remoción de un juez por parte del Consejo de la Judicatura Federal. Es un acto de contenido administrativo pero emitido por un órgano que pertenece al Poder Judicial. En este orden de ideas, los actos administrativos que nos importan son aquellos que emite la autoridad fiscal que forma parte de la Administración Pública Ejecutiva, pues en contra de ellos es que procede el juicio de nulidad donde es aplicable el régimen de nulidades que se tratará en este trabajo.

No obstante ello, debemos tener bien presente que los actos administrativos van más allá de los que emite una autoridad estatal del Poder Ejecutivo, y por ello, nos quedamos con la definición personal que nos aporta Marienhoff: “toda declaración, disposición o decisión de la autoridad estatal en ejercicio de sus propias funciones administrativas, productora de un efecto jurídico” (Marienhoff, 1998).

Dicho esto, si nuestro marco jurídico se percibe más orientado a la doctrina de Marienhoff, la razón será porque la consideramos más acertada para los fines del presente trabajo, sin embargo, no se abandonará en absoluto las ideas y teorías de los otros juristas que hemos venido citando.

### **3. Elementos del acto administrativo.**

La importancia de estudiar los elementos del acto administrativo radica en que a partir de ellos se podrá visualizar posteriormente los vicios que se pueden originar en cada elemento y finalmente el tipo de nulidad que acarreará la irregularidad que se presentó.

Al respecto podemos tomar como referencia lo expuesto por Agustín Gordillo en su ilustre obra titulada Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas, en la que expone que

El tratamiento de los elementos del acto administrativo presupone explicar las condiciones de su legitimidad y con ellos los posibles vicios que los pueden afectar; por razones didácticas es conveniente destacar en el

análisis de dichos elementos simultáneamente los posibles vicios que pueden presentarse y el tipo de nulidad que acarrearán. Ello es así porque “las leyes jurídicas, a diferencia de las fenoménicas, pueden ser transgredidas. Por ello todos los ordenamientos [...] han, al mismo tiempo, tomado en consideración la hipótesis de la inobservancia de la ley, estableciendo [...] medios idóneos para asegurar el perfecto cumplimiento del derecho objetivo.”

(Gordillo, 2011)

Sin embargo, si desde la conceptualización de acto administrativo hemos encontrado divergencia en los criterios y formas de entenderlo, el tema de sus elementos no será la excepción.

Hay que mencionar que para que un acto administrativo se pueda considerar plenamente válido y eficaz es preciso que reúna ciertos elementos o requisitos que son considerados como indispensables para que sea susceptible de surtir sus efectos jurídicos debidamente.

Si un acto administrativo cumple con todos sus requisitos entonces estamos en presencia de un acto perfecto; si por el contrario, alguno de sus elementos se encuentra incompleto por no cumplir determinada exigencia legal, estaríamos en presencia de un acto imperfecto y por tanto sus efectos jurídicos no deberían alcanzar a los gobernados o podrían alcanzarlos únicamente en forma parcial, dependiendo del elemento omitido.

Correlativamente, de este análisis se podrán identificar los posibles vicios que concurren en un acto administrativo ya que si presenciáramos un acto imperfecto, es porque alguno de sus elementos fue omitido o se encuentra incompleto y esto es lo que precisamente vamos a conocer como los vicios del acto administrativo; por eso es importante iniciar con el tema de los elementos del acto administrativo y después abordar el de los vicios o irregularidades que se verá en el siguiente capítulo del presente trabajo.

Pensemos como ejemplo en un equipo de cómputo de escritorio. Estos equipos se encuentran conformados de cuatro elementos, a saber: CPU, monitor, teclado y mouse. Cada uno de los elementos tiene una trascendencia mayor o menor para la finalidad o funcionamiento del equipo.

Siguiendo con este ejemplo, si la computadora se entregara sin CPU, entonces estaríamos hablando que le falta un elemento indispensable y, por lo tanto, existiría un vicio en el elemento CPU por haberlo omitido. Si se entregara el equipo con los cuatro elementos, pero al teclado le hacen falta varias teclas, entonces estaríamos hablando de

que sí están presentes los cuatro elementos que conforman al equipo de cómputo, pero uno de ellos (el teclado) está incompleto (no contiene todas las teclas), de manera que existiría un vicio en el elemento teclado. O, si el caso fuera que el equipo se entregara igualmente con los cuatro componentes pero el monitor tuviera una falla y no encendiera, estaríamos en presencia de un vicio en el elemento monitor por no cumplir los requisitos exigidos para ese componente.

Algo similar pasa con el acto administrativo, puede contener vicios por emitirse sin todos los elementos que lo deben conformar o por emitirse con alguno de sus elementos incompleto o defectuoso, y es por ello que primero se hace imperioso dejar claro cuáles son los elementos del acto administrativo pues de ello depende que nosotros podamos identificar si contiene vicios por la inexistencia o irregularidad de alguno de sus elementos.

Así, procederemos a revisar algunas teorías de los autores que hemos venido estudiando para nuestro tema, con la finalidad de arribar a nuestra conclusión sobre cuáles son los elementos del acto administrativo.

Para un grupo nutrido de autores, los elementos del acto administrativo se dividen en dos grupos, a saber: esenciales y accidentales. De acuerdo a su importancia, dentro de cada grupo podemos encontrar al sujeto, objeto, causa, forma, fin. Dentro de esta vertiente encontramos a autores como Marienhoff, Dromi, Alberto Pérez Dayán, Jaime Orlando Santofimio.

Otros doctrinarios por su parte al explicar el tema de los elementos del acto administrativo prescinden de la división anterior y exponen directamente cada elemento del acto sin circunscribirlo a grupo alguno, como el caso de Agustín Gordillo,

La gran mayoría de autores que encontramos utilizaron uno de estos dos métodos para explicar los elementos del acto administrativo, aunque hubo excepciones como la de Luciano Parejo Alfonso que distingue dentro de los elementos dos tipos: objetivos y formales.

Si bien existen diversas clasificaciones de los elementos del acto administrativo, lo cierto es que la discordancia deriva únicamente de un problema de denominación; así lo señala Agustín Gordillo (2011) al expresar que “El desacuerdo doctrinario respecto a las hipótesis que habrán de incluirse dentro de uno y otro elemento es grande; pero en el fondo es un mero problema de denominación”.

Es posible que los autores, en su pretensión de querer aportar algo propio a la ciencia del derecho administrativo, desarrollan su particular teoría mezclando los pensamientos de varios autores que le anteceden y que son los que sustentan sus

trabajos, y con ello se da lugar a nuevas denominaciones de los elementos del acto pero que en el fondo derivan de una misma esencia.

A continuación se indicará la forma de clasificación de los elementos del acto administrativo que hace cada autor de los que se ha mencionado en este apartado, se elegirá una de ellas para desarrollar cada elemento y se complementará la explicación con los puntos que nos parecieron más importantes sobre cada elemento en los demás autores, independientemente de la denominación particular que se le dé al respectivo elemento, todo ello con el objetivo de enriquecer la información y que sea más fácil analizar en adelante los posibles vicios que pueden presentarse y el tipo de nulidad que acarrearán.

Marienhoff nos dice que en la doctrina podemos encontrar la clasificación de elementos de la legitimidad y de elementos del mérito de los actos administrativos. Los primeros son los que están vinculados con el cumplimiento de las disposiciones positivas relativas al acto, y los segundos con el cumplimiento meritorio de sus fines, explicando que hay cumplimiento meritorio de los fines cuando el acto sea oportuno, conveniente y razonable.

Precisa Marienhoff que esta clasificación es de importancia didáctica mas no sustancial, pues la validez del acto administrativo depende del cumplimiento tanto de la legitimidad como del mérito añadiendo que este último lo vamos a poder ubicar en los elementos objeto (contenido) y finalidad.

En efecto, señala nuestro autor que el contenido del acto administrativo también puede ser controlado desde el punto de vista del mérito y no solo del de legitimidad pues lo que se busca es que los órganos administrativos actúen no sólo legítimamente, sino también convenientemente, lo que significa que sea una actuación enmarcada en la búsqueda del interés público. “Juzgar el mérito del acto significa juzgar si el acto es oportuno, conveniente para el interés público” (Marienhoff, 1998).

Podemos entender mejor esta precisión que nos hace Marienhoff tomando como base lo que explica a continuación. Nos menciona que un acto legítimo (legal, que cumple con los requisitos legales) puede ser inconveniente o inoportuno como en el supuesto de una sanción disciplinaria donde examinar el mérito de la decisión significa examinar si es proporcionada a los hechos cometidos por el infractor en relación a su importancia y gravedad, o si por el contrario la sanción resulta excesiva.

Piénsese en una persona que decide ir a recoger al centro de la ciudad a un familiar suyo de ya avanzada edad. Este familiar tiene que usar un instrumento de apoyo

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

para poder desplazarse ya que si en él no podría hacerlo. Al llegar al centro de la ciudad, la persona que fue a recoger a su familiar no encuentra lugar libre para estacionar su automóvil, solo un espacio que está señalizado con el color rojo para enunciar de esa manera que está prohibido estacionarse en ese espacio. Sin embargo, la persona decide colocarse momentáneamente en este sitio pues de no hacerlo tendría que forzar a su familiar a caminar un trayecto largo, y dadas sus condiciones físicas no es óptimo hacerlo. En ese mismo momento llega el oficial de tránsito encargado de velar porque se cumplan las señalizaciones y decide infraccionar a la persona por haberse estacionado en lugar prohibido por línea roja. La persona respetuosamente le explica al oficial su objetivo de ir a recoger a su familiar y las condiciones físicas que le dificultan moverse fácilmente y el oficial modifica su decisión para retirar la infracción dado el contexto en el que se realizó la acción de la persona.

En este supuesto podemos ver que hubo una acción de desacato a la norma que ameritaba una sanción administrativa, pues se infringió la regla de no estacionarse en los espacios restringidos. Sin embargo, dadas las circunstancias en las que se efectuó la conducta y la finalidad de ayudar al adulto mayor, el acto administrativo de infracción no era oportuno ni conveniente para el interés público pues frente a la regulación de los espacios en la vía pública se debe privilegiar el bienestar del adulto mayor.

Siguiendo con los elementos del acto administrativo, toca revisar lo que nos dice Marienhoff en relación con la voluntad.

Sobre este punto, nuestro autor nos enfatiza que la voluntad no es un elemento del acto administrativo sino que es más bien un presupuesto obvio de dicho acto, un presupuesto *sine qua non* de su existencia. Lo anterior en razón de que los elementos - sujeto, causa objeto, forma, finalidad, moralidad- son los medios que estructuran y condicionan la voluntad, adecuándola para su eficacia jurídica, pero sin que la voluntad constituya un elemento del acto administrativo.

Nos añade Marienhoff que no debemos confundir expresión de voluntad con la finalidad perseguida al expresar esa voluntad ya que son dos cosas distintas; la finalidad sí constituye uno de los elementos del acto administrativo que incluye a la declaración de voluntad.

Esto es, para que haya finalidad primeramente es necesario que exista una expresión de voluntad, aquella no puede existir sin que previamente se haya dado esta, por eso nos dice el autor que es un presupuesto indispensable *-sine qua non-* de la existencia del acto.

Adicionalmente, nos indica también Marienhoff respecto a la voluntad que tampoco puede confundirse con la forma del acto, pues esta es la manera en que se expresa o exterioriza la voluntad. Y menos aún puede confundirse con la causa del acto o con su contenido u objeto, pues la voluntad es el mecanismo para poner en movimiento la causa para lograr el objeto.

De manera que podemos concluir para nuestro trabajo, siguiendo a Marienhoff, que la voluntad no constituye un elemento del acto administrativo sino un presupuesto previo e indispensable para que los elementos del acto existan, pues tal como lo precisa nuestro autor "Recién después de la declaración de voluntad se estará en presencia de la figura jurídica "acto administrativo"" (Marienhoff, 1998) .

Por otra parte, vimos que el autor argentino inicia su explicación de los elementos del acto administrativo mencionando que algunos autores suelen hablar de la clasificación de los elementos en extrínsecos e intrínsecos, y más adelante dentro de la misma Sección 2ª, vemos que el autor se decanta por la categorización en elementos esenciales y eventuales, llamados también accidentales o accesorios.

Así, nos menciona que son elementos esenciales aquellos indispensables para que el acto administrativo pueda ser válido y eficaz, esto es, un acto perfecto. Si falta alguno de estos elementos nuestro acto estará viciado.

Y por el contrario, son elementos eventuales, accidentales o accesorios, aquellos que pueden o no presentarse en el acto administrativo sin que de ellos dependa la eficacia y validez del acto administrativo.

**3.1. Elementos esenciales.** Los elementos esenciales del acto administrativo son los siguientes: sujeto, causa, objeto, finalidad, forma, moralidad. A continuación se dará una breve reseña de cada uno de estos elementos.

**3.1.1. Sujeto.** Para Marienhoff, que entiende que el acto administrativo puede ser unilateral y bilateral, los sujetos son la Administración Pública, que siempre tiene intervención; y el administrado, que está involucrado únicamente en los actos administrativos bilaterales.

En ese tenor, si hablamos del sujeto Administración Pública, el órgano que emite el acto debe tener competencia, y si hablamos del sujeto administrado, éste debe tener la capacidad necesaria. De tal manera que competencia es para la Administración lo que capacidad es para los gobernados.

Respecto a la competencia, nos dice nuestro autor que debemos entenderla no únicamente referente al órgano institución sino también en relación al órgano persona.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Esto significa que no cualquier declaración de voluntad de un funcionario puede considerársele como expresión de voluntad de la Administración Pública, pues es necesario que dicho funcionario tenga la competencia funcional derivada de la Constitución o de una ley o reglamento, e incluso, señala Marienhoff, que puede derivar de principios generales del derecho, como el paralelismo de competencias, que prescribe que cuando una norma establece qué autoridad es competente para emitir un acto, y nada dice sobre la competencia para modificarlo o extinguirlo, le corresponderá entonces a la misma autoridad habilitada para emitir el acto.

Marienhoff nos explica que la competencia es el círculo de atribuciones legales perteneciente al órgano de la Administración Pública y la definición que nos da es la de “complejo de funciones atribuido a un órgano administrativo, o como la medida de la potestad atribuida a cada órgano” (Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, 1998).

Como ya se dijo anteriormente la competencia en el derecho administrativo equivale a la capacidad del derecho privado. Las notas diferenciadoras son que en el derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción, mientras que en derecho administrativo la competencia es la excepción y la incompetencia la regla. Esto tiene como consecuencia que la competencia debe ser expresa, aunque el tratadista argentino precisa que esto no debe interpretarse en forma literal sino racionalmente.

Además, se diferencian también en que el ejercicio de la competencia es obligatorio y el ejercicio de la capacidad es facultativo para el gobernado.

Algo importante que debemos destacar son las reglas que el autor nos da para identificar la competencia. Nos dice que

para saber si un órgano administrativo tiene o no competencia para realizar un acto, el intérprete deberá atenerse, en primer lugar, al texto de la norma pertinente; si la competencia no surge en forma concreta de la letra misma de la norma, debe entonces confrontarse dicha letra con el acto a realizar, a efectos de establecer si la competencia para llevar a cabo éste se desprende o no como una consecuencia lógica del texto de la norma y de la índole de la actividad principal del órgano o ente.

(Marienhoff, Tratado de Derecho Administrativo, tomo I, 1998)

Con esto podemos observar que no en todos los casos en los que haya ausencia de una norma expresa que otorgue atribuciones a un órgano estatal, habrá incompetencia, pues muchas veces se podrá deducir de la lógica del texto normativo.

Un ejemplo de este tipo de competencia deducida en nuestro derecho mexicano, es la que estableció la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Contradicción de tesis 127/2017, donde interpretó que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está legitimada para interponer el recurso de Revisión Fiscal en los diversos supuestos del artículo 63, párrafo primero, y de las fracciones I a III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, aun y cuando del texto de este precepto únicamente se desprende la competencia expresa para interponerlo en los supuestos de las fracciones I a III pero no en el diverso del primer párrafo (Tesis 2a./J. 122/2017).

Otras notas a considerar al revisar la competencia de nuestro acto administrativo son que la competencia es improrrogable (que no se puede delegar) porque esta surge de la norma estatal y no de la voluntad del individuo y porque en ella subyace el interés público. La competencia pertenece al órgano y no a la persona física que se encuentre a cargo del mismo, por lo que no puede disponer de aquella sino limitarse a ejercerla.

Siguiendo a Marienhoff, tenemos que la competencia se clasifica: a) por materia; b) por grado; c) por territorio; d) por razón del tiempo.

La competencia por materia se refiere el tipo de actividad que desarrolla un órgano estatal.

La competencia por grado o vertical nace del principio de jerarquía, donde la organización estatal se encuentra ordenada en forma de pirámide cuya cúspide pertenece al mando superior del órgano respectivo y con secciones inferiores hacia abajo de la cúspide. Las facultades se distribuyen con este orden jerárquico que implica que un órgano inferior no puede ejercer atribuciones reservadas por el superior y viceversa.

La competencia por territorio u horizontal implica el ámbito espacial o físico donde el órgano estatal puede actuar válidamente y que viene dado por una norma jurídica. Los demás órganos deben respetar estos espacios físicos vedados.

Finalmente, la competencia por razón del tiempo es aquella en la que un ente estatal tiene limitada su actuación a un periodo que estará establecido por la ley. Ejemplo de este tipo de competencia en el derecho nacional lo podemos encontrar en el Acuerdo G/JGA/64/2017 publicado el 7 de julio de 2017 en el Diario Oficial de la Federación, que señala que la nueva Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se constituye a su vez en Sala Auxiliar Metropolitana con competencia para continuar conociendo los asuntos que tenga en trámite la extinta Cuarta Sala Regional Metropolitana hasta terminar con su inventario

(Diario Oficial de la Federación, 2017). En este caso la competencia estará limitada al lapso en que se finalice con el inventario de la extinta Cuarta Sala Regional Metropolitana.

Por otro lado, vimos que la capacidad también es relevante dentro del elemento sujeto y aquí vamos a tener dos vertientes, a saber, la capacidad del funcionario del ente estatal y la del administrado.

En lo tocante a la capacidad del funcionario es importante recordar que el órgano de la Administración Pública que dicta un acto lo hace a través de una persona física y la incapacidad natural de esta es un vicio motivo de nulidad ya que se requiere la más perfecta expresión de la voluntad pues como vimos anteriormente, la voluntad es requisito indispensable para la existencia del acto administrativo y una voluntad viciada por incapacidad natural no podría dar lugar a un acto válido y eficaz.

Al respecto nos menciona el teórico argentino que “Las normas administrativas no pueden asignarle validez a los actos de un funcionario demente, por ejemplo, pues ello echaría por tierra la base misma del acto administrativo: la declaración de voluntad” (Marienhoff, 1998).

Ahora bien, ¿con base en qué vamos a revisar la incapacidad de una persona física? Nuestro tratadista argentino nos dice sobre este punto que la incapacidad natural debe ser regulada por las normas y principios del derecho privado pues esta rama es la encargada de reglamentar lo relativo a la institución de la capacidad o atributos físicos de una persona, sin que ello sea obstáculo para que en las leyes administrativas se puedan contemplar requisitos adicionales sobre este tópico.

Sobre la capacidad del administrado, el profesor sudamericano, nos indica que para actuar como en el acto administrativo bilateral, aquel no necesita de una capacidad especial, sino que actuará con su capacidad habitual, para lo cual también habrá que acudir al derecho civil, esto es, “para saber si una persona es capaz en derecho administrativo, hay que atenerse esencialmente a los datos que al respecto suministra el derecho privado. Sólo un texto legal expreso puede modificar o alterar tal situación” (Marienhoff, 1998).

**3.1.2. Causa.** La causa es el segundo elemento esencial que nos enuncia Miguel Marienhoff y sin la cual el acto administrativo estará viciado.

La causa del acto administrativo consiste en los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Estos antecedentes o circunstancias deben estar presentes al momento de que se emite el acto y esta es la

razón por la cual es improcedente la condición suspensiva como elemento accidental de los actos administrativos, pero sobre esto se volverá más adelante.

Nos hace la precisión Marienhoff de que la causa no la podemos asimilar al interés público pues este es un concepto muy general y la causa es un concepto más concreto referido al caso del cual emana el acto administrativo.

La causa se encuentra vinculada con la voluntad, pero ya vimos anteriormente que esta es presupuesto indispensable para la existencia del acto administrativo, por lo que no debemos confundirlas ni asimilarlas. Sin embargo, si la voluntad expresada por el sujeto emisor no estuviera de acuerdo con los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho, el acto estaría viciado. Nos dice Marienhoff que lo que prevalece son los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho, y no la voluntad del sujeto, su apreciación subjetiva.

El profesor estudiado nos proporciona diversos ejemplos para identificar más claramente la causa de un acto administrativo, entre ellos está el supuesto de un acto que revoca una concesión de servicio público por mala prestación del mismo, en este caso la causa (antecedente de hecho o de derecho) es la irregularidad o la deficiencia del servicio.

Finalmente es importante resaltar que la generalidad de los autores considera que causa o motivo del acto implican lo mismo, esto es, el antecedente de hecho o de derecho que origina la emisión del acto.

Empero motivo (causa) y motivación sí que deben distinguirse. Motivo es el antecedente de hecho aceptado o impuesto por la ley para justificar la emisión del acto, mientras que motivación es el ejercicio que hará la autoridad para dejar expresado que el motivo existe o concurre en el caso concreto (Marienhoff, 1998).

**3.1.3. Objeto.** El tercer elemento esencial del acto administrativo es el denominado objeto o contenido.

Marienhoff nos explica que objeto y contenido del acto son términos equivalentes. Pero también nos puntualiza que no es admisible confundir objeto o contenido del acto, con la finalidad del mismo, ya que este es otro elemento esencial del acto como veremos más adelante.

Objeto o contenido del acto, siguiendo a Marienhoff es “lo que éste preceptúa; es el efecto práctico que el sujeto emisor se propone lograr a través de su acción voluntaria” (Marienhoff, 1998).

El contenido u objeto de un acto administrativo puede ser positivo o negativo, ya que a través de él se podrá aceptar o rechazar una solicitud; o bien disponer que se realice algún hecho o acto o negarse a tal realización. Así pues, el acto de contenido negativo debe considerarse también un acto administrativo.

El objeto o contenido del acto debe cumplir con tres características necesariamente: ser cierto, lícito y posible físicamente. Marienhoff nos señala que debe agregarse que el objeto no debe perjudicar derechos de terceros cuyo concepto lo encontramos como principio general del derecho de rango constitucional, pero este atributo queda subsumido en la licitud antes mencionada.

**3.1.4. Forma.** Sobre este cuarto elemento, Miguel Marienhoff hace varias precisiones que consideramos de suma importancia dejar plasmadas en este trabajo, por cuanto a que la irregularidad de este elemento esencial del acto es el origen de una gran cantidad de reclamos por los administrados vía recurso de revocación o juicio de nulidad.

Inicialmente, el profesor argentino hace la aclaración de que el elemento forma tiene dos acepciones, a saber: acepción restringida en la que se considera a la forma como el modo en que la voluntad de la Administración Pública se externa; y acepción amplia, que comprende la acepción anterior y, además, el conjunto de formalidades o requisitos que deben respetarse para poder emitir el acto.

De lo anterior se sigue que los términos de forma y formalidades no significan lo mismo, deben distinguirse ambos conceptos en el acto administrativo para lo cual tomaremos la aclaración textual de Marienhoff que nos aclara que

De lo expresado dedúcese la diferencia entre "forma" y "formalidades" del acto administrativo. La primera es la que rige la "expresión" o "exteriorización" de la voluntad de la Administración Pública al emitir el acto; las segundas son los requisitos que han de observarse para dictar el acto y pueden ser anteriores, concomitantes o posteriores al mismo. Las "formalidades" anteriores al acto constituyen una parte del "procedimiento administrativo". Las formalidades posteriores a la emanación del acto no se relacionan, precisamente, a su "validez", sino a su "eficacia".

(Marienhoff, 1998)

No debemos confundir la forma con el contenido del acto, pues aquella es la manera en que el razonamiento de la Administración se materializa en el mundo externo, algo así como la envoltura en la cual está contenida el objeto del acto administrativo.

La forma, nos dice Marienhoff, tiene una función de garantía en dos aspectos: a) para el particular que a través de ella consigue el respeto de sus derechos al proscribir la arbitrariedad de la autoridad pues su actuación queda enmarcada dentro de ciertos límites; y b) para el interés público que se beneficia en cuanto a que la forma es una garantía de legalidad de la actividad administrativa. “Por su trascendencia, el fiel respeto a las “formas” del acto administrativo es fundamental para el afianzamiento del orden jurídico” (Marienhoff, 1998) .

Ahora bien, como pudimos observar en la cita textual de Marienhoff, el procedimiento administrativo integra parte de las formalidades del acto administrativo. Este procedimiento funciona también como garantía jurídica y como instrumento de eficacia.

Se dice que funciona como garantía jurídica para el administrado ya que debe respetar todas las exigencias que integran el debido proceso legal, como el derecho de audiencia, la publicidad de las actuaciones y la apertura a prueba. El incumplimiento de estos requisitos viciará el acto final que se sustente en dicho procedimiento.

En este apartado el autor argentino introduce un vicio que es importante considerar. Nos explica que si una decisión debe ser tomada por un órgano colegiado y se emite sin que haya existido el quorum necesario, entonces debe considerarse inválida por no respetar el procedimiento que previene la adopción de una decisión deliberada por cierto número de integrantes. Estaríamos, pues, ante un vicio de forma por no respetar el procedimiento en su aspecto de garantía jurídica.

Como instrumento de eficacia, el procedimiento debe cumplir algunas reglas básicas como el hecho de que se lleve por escrito, lo cual se vincula a la certidumbre en el derecho; si se trata de un procedimiento iniciado a petición de parte, debe existir la petición por escrito identificando a quién se dirige, cuál fue el origen de su petición y qué es lo que se busca; el error en la calificación del derecho no puede ser motivo para desestimar la petición.

Añade el autor otros requisitos como el orden en el expediente a través de la foliación o la existencia de sellos o membretes que permitan identificar a la autoridad emisora, empero precisa que la ausencia de estos requisitos no afecta la validez del acto, pues en el caso de la foliación únicamente podría conducir a una sanción para el funcionario omiso, o ante la ausencia de sellos o membretes habrá que revisarse si en el acto se puede individualizar al sujeto emisor con otros datos.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Dentro del elemento forma vamos a encontrar uno de los requisitos más importantes en el acto administrativo: la motivación.

Quedó dicho anteriormente que motivo y motivación no deben asimilarse pues esta última es la expresión de que el motivo o motivos que originaron la emisión del acto existen. Motivación, pues, no consiste en los motivos del acto sino en la expresión de estos. Por tal razón, todo acto administrativo debe contener un motivo o motivos, pero la motivación no será siempre indispensable.

En nuestro derecho mexicano tenemos como ejemplo el criterio derivado de la Contradicción de tesis 27/99 resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que dejó establecido que en el supuesto de la imposición de una multa fiscal mínima no es necesario expresar los motivos que llevaron a la autoridad a imponer la sanción en su mínima cantidad pues es obvio que legalmente no podría imponerse una cantidad menor (Tesis 2a./J. 127/99).

Marienhoff nos da otra forma de entender a la motivación y nos dice que esta equivale a los considerandos del acto, esto es, se trata de una justificación del mismo, que busca “poner de manifiesto la “juridicidad” del acto emitido, acreditando que, en el caso, concurren las circunstancias de hecho o de derecho que justifican su emisión... tratándose de una expresión de la "forma" que hace a la sustancia del acto” (Marienhoff, 1998).

Esta precisión que nos hace Marienhoff es fundamental para los objetivos del presente trabajo, pues de lo que expresa el profesor argentino podemos concluir que un vicio de forma en su vertiente de motivación influye en la sustancia del acto, de manera que se debe considerar como un vicio de fondo para el régimen de nulidades. Aún más, tratándose de actos discrecionales, ya que en estos es mayor la necesidad de justificar la íntima correlación entre motivo, contenido y finalidad del acto.

Respecto a la manera en que debe materializarse la motivación, el autor argentino señala que la motivación ideal debe contener una relación de las circunstancias de hecho y de derecho que determinaron la emisión del acto. Sin embargo precisa que no es necesaria una relación analítica o circunstanciada sino que es suficiente una relación sucinta que permita apreciar con exactitud los motivos determinantes del acto.

Sobre este punto coincide la jurisprudencia nacional, en específico la tesis con número de registro 175082 del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que dispone que

es suficiente la expresión de lo estrictamente necesario para explicar, justificar y posibilitar la defensa, así como para comunicar la decisión a efecto de que se considere debidamente fundado y motivado, exponiendo los hechos relevantes para decidir, citando la norma habilitante y un argumento mínimo pero suficiente para acreditar el razonamiento del que se deduzca la relación de pertenencia lógica de los hechos al derecho invocado, que es la subsunción.

(Tesis: I.4o.A. J/43, 2006)

Finalmente, tenemos la cuestión de cómo incide la forma en la validez del acto. Sobre este tema, Marienhoff expone con claridad:

cuando la norma aplicable exija o requiera una determinada "forma" como necesaria para la manifestación de voluntad de la Administración Pública, se estará, pues, en presencia de una "formalidad esencial", de un acto "formal". De modo que lo primero a averiguar es si la norma aplicable, o la naturaleza del acto, requieren en la especie una "forma" determinada. En caso afirmativo el acto será "formal".

En el derecho administrativo y, por tanto, en el derecho fiscal, cuando una forma es exigida por la norma entonces es esencial. Se les denomina actos formales a los que tienen una forma prevenida en la ley y el respeto de esta forma es indispensable para la validez del acto.

Aquellos actos donde no se establezca una determinada forma para su emisión, se denominarán actos no formales y ante este supuesto es lógico que no se sancionará la invalidez por no haber seguido una u otra forma.

Por otra parte, el acto administrativo debe ser eficaz pues para considerarse un acto perfecto no basta con que sea válido sino que debe ser la suma de la validez más la eficacia.

Para que el acto administrativo adquiera eficacia, y por tanto ejecutoriedad, es necesario que exista la publicidad o comunicación al interesado. Esta publicidad o comunicación constituye un aspecto de la forma vinculado a la eficacia del acto. Es lo que anteriormente mencionamos como una formalidad posterior a la emisión del acto.

En caso de que se omita este requisito de comunicación, estaríamos ante un acto administrativo válido pero no eficaz, pues se trataría de un supuesto en que el interesado ignora la existencia del acto de mérito y, como lo menciona Marienhoff en su obra "el acto oculto es inoponible a los administrados" (Marienhoff, 1998)

La publicidad o comunicación del acto se logra de dos maneras dependiendo del tipo de acto. Si es un acto con alcance general, como un reglamento, la publicidad se verifica con la publicación del mismo en el diario oficial; si se trata de un acto con alcance particular, entonces la comunicación se efectuará con su notificación por medio idóneo al interesado, incluyendo como medio idóneo la conducta del interesado que exprese su conocimiento indubitable del acto en cuestión.

Estos requisitos que integran el elemento forma, tienen como consecuencia, entonces, que la Administración nunca podrá ejecutar lícita y válidamente un acto administrativo sin su previa publicidad o comunicación. Si el órgano estatal ejecutara un acto en contravención de este requisito, sería inválida su actuación.

**3.1.5. Finalidad.** La finalidad es también elemento esencial del acto administrativo.

Como principio general, toda la actividad de la Administración Pública debe buscar el beneficio del interés público. Cada caso concreto deberá tener una finalidad encaminada a la satisfacción de este interés público, lo cual será variable dependiente del objeto o contenido de dicho acto.

Entendemos que la identificación de la finalidad puede ser dificultosa en algunos casos, por ello hay que tener en cuenta lo que textualmente nos dice Marienhoff sobre este elemento:

Mediante el "objeto" o "contenido" del acto se expresa lo que desea obtenerse de éste; en cambio, la "finalidad" expresa porqué se desea obtener determinado objeto. La "finalidad" constituye la "razón" que justifica la emisión del acto. De modo que la "finalidad", en relación al objeto o contenido del acto, actúa teleológicamente.

(Marienhoff, 1998)

Además, también precisa el autor que no se requiere que una norma exija expresamente la vinculación entre la finalidad del acto y el interés público, pues toda actuación de la Administración Pública se entiende que busca satisfacer el interés público, lo cual es un principio fundamental de un Estado de Derecho derivado del principio de legalidad que la sujeta al orden jurídico.

Los requisitos que debe satisfacer la finalidad son: que sea finalidad verdadera, no encubierta, ni falsa, ni distinta a la que corresponde al objeto o contenido del acto, pues de contravenir esta exigencia estaríamos ante una desviación de poder que viciaría el acto. El ejemplo que nos proporciona el profesor argentino que ilustra perfectamente esta exigencia es el caso de un intendente municipal que ordena que en determinada zona se

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

suspenda el tránsito de vehículos, alegando para ello la satisfacción de un interés público; en este caso la finalidad quedaría desvirtuada si resulta que la medida sólo se tomó para satisfacer los deseos de un familiar del intendente a quien le molestaban los ruidos que produce el tránsito de vehículos. Por lo tanto, al tratarse de una finalidad falsa, estaríamos ante un acto de desviación de poder.

**3.1.6. Moral.** Como último elemento esencial propuesto por Marienhoff, tenemos a la moralidad del acto. Al respecto el autor justifica la consideración de la moral como elemento autónomo e independiente en razón de que

no es concebible un acto jurídico, sea éste de derecho privado o de derecho público, contrario a la ética. Una regla jurídica carente de substrato ético, vacua de base moral, implicaría un sarcasmo, una burla. Como lo expresé en otro lugar de esta obra, en los pueblos civilizados las relaciones estables requieren indispensablemente una base ética, en consonancia con la cultura del respectivo pueblo, base ética cuya rigidez será mayor o menor según el "standard" o nivel de cultura ambiente.

(Marienhoff, 1998)

Por esto, concluye el autor que toda actuación de la Administración Pública debe tener inexcusablemente una base moral y este concepto incluye el de las buenas costumbres.

¿Pero cómo identificar la moralidad de un acto? Nos dice Marienhoff que una manera para identificarla es con la buena fe, que implica la pureza de las intenciones y de las actuaciones de las partes. Sobre la buena fe nos dice el autor que no existe una buena fe civil y una buena fe administrativa, sino que solo rige una buena fe en todo el ámbito jurídico, por lo que todos los conceptos esenciales de la buena fe civil aplican para el ámbito administrativo.

De esta manera, la moral va a incluir a las buenas costumbres y a la buena fe.

Este elemento es muy característico de la teoría de nuestro autor, por lo que consideramos importante conocerlo a través de sus palabras que son las que lo describen de la manera más clara. Nos dice como justificación de este elemento que:

La recta conducta, el respeto absoluto al orden jurídico, los procederes e intenciones acordes con las máximas exigencias de la dignidad, han de constituir la esencia de todo acto administrativo. Esto rige cualquiera sea la índole del acto, es decir unilateral o bilateral, o sea constituye un imperativo para la Administración Pública y para el administrado. La "astucia" -que no

siempre alcanza a constituir un vicio de la voluntad- y el indebido aprovechamiento del mero error material o mecánico, por ejemplo, deben reemplazarse definitivamente por las actitudes generosas, por el criterio amplio propio del estadista y por la lealtad recíproca de las partes.

(Marienhoff, 1998)

Finalmente, como corolario de su análisis nos establece que la exigencia de que toda actuación de la Administración Pública tenga una base moral, constituye un principio general de derecho, “lo que se explica porque la "moral" constituye la inexcusable esencia de todo acto jurídico, público o privado. Entre el derecho administrativo y la moral existe una íntima relación”.

**3.2. Elementos accidentales.** Además de los elementos esenciales enunciados en los puntos anteriores, tenemos a los elementos accidentales o accesorios y estos pueden o no estar presentes en el acto sin afectar su validez.

Estos elementos implican para el acto ampliar o restringir los efectos jurídicos que normalmente tendría el acto sin tales elementos y se relacionan con el objeto o contenido del acto.

Es importante tener presente que los elementos accidentales o accesorios no podrán incluirse en tratándose de actos de contenido reglado, que son aquellos en que la ley determina concretamente el contenido del acto, y en consecuencia, no se puede alterar.

Sin embargo, nos indica Marienhoff que en los casos dudosos ha de estarse por la procedencia de la inclusión del elemento accidental, ya que la admisibilidad de tales cláusulas constituye la regla, y su no admisibilidad la excepción, añadiendo que el ámbito propio para estos elementos es el de los actos emitidos en uso de facultades discrecionales por parte de la Administración.

Los elementos accidentales son, pues, aquellos que no son indispensables para la existencia del acto administrativo pero que pueden ser incluidos en él por voluntad de las partes, siendo concretamente el término, la condición y el modo.

No se profundizará sobre este tema de los elementos accidentales porque para los objetivos del presente trabajo es intrascendente ya que los actos que emite la Administración Pública en materia fiscal federal son generalmente de contenido reglado y por tanto, no cabe la posibilidad de que por voluntad de la autoridad y del contribuyente, se incluyan en el acto algún término, condición o modo que no esté previsto por la ley.

Baste aquí decir a grandes rasgos que el término es el lapso en que un acto debe comenzar a producir sus efectos, o en el cual debe cesar de producirlos.

La condición existe cuando los efectos del acto se subordinan a que se produzca o no un acontecimiento futuro e incierto.

Y el modo consiste en una especial obligación que el acto expresamente le impone al administrado.

Para que estas tres figuras puedan ser consideradas como elementos accidentales del acto administrativo es necesario que la ley no los considere como elementos propios de dicho acto, de tal manera que si no se incluyeran expresamente de todos modos serían exigibles en virtud del imperio de la ley.

Por esta razón, solo cuando la ley no contemple al término, la condición o el modo como caracteres propios de un acto, podrán ser considerados como elementos accidentales en razón del acuerdo voluntario de las partes, pero en caso contrario deberán considerarse como elementos esenciales al formar parte de la normalidad de su contenido.

#### **4. Caracteres del acto administrativo.**

Este tema es importante para los objetivos del presente trabajo ya que se encuentra ligado a los elementos del acto administrativo y a las consecuencias que se pueden originar con motivo de alguna irregularidad en alguno de los elementos.

Los caracteres del acto administrativo son dos: la presunción de legitimidad y la ejecutoriedad. Estos hacen que un acto administrativo pueda ejecutarse por la Administración Pública sin necesidad de alguna autorización externa, pero no significa que dichos caracteres sean absolutos, pues para ello depende de que el acto administrativo sea perfecto, es decir, válido y eficaz.

Ambos caracteres se complementan y de su unión nace la posibilidad de la ejecución inmediata de un acto administrativo. Pero si el acto no es válido por haber incumplido alguna de las exigencias que le impone la norma jurídica, entonces pierde su presunción de legitimidad; y si en cambio, de lo que carece el acto es de la publicación o comunicación, entonces pierde su ejecutoriedad, de manera que la Administración no estará en posibilidad legal de ejecutar el acto inmediatamente en estos dos supuestos.

Por presunción de legitimidad vamos a entender como la suposición de que el acto administrativo fue emitido conforme a derecho, esto es, cumpliendo todas las exigencias legales.

Las consecuencias de esta presunción de legitimidad, siguiendo a Marienhoff, son las siguientes:

1º No es necesario que la legitimidad sea declarada por autoridad judicial, lo que permite la ejecución inmediata del acto.

2º La nulidad de los actos administrativos no puede declararse de oficio por los juzgadores.

3º Quien pretenda la ilegitimidad o nulidad de un acto administrativo debe alegar y probar su pretensión. .

4º Los administrados son quienes deben pedir la nulidad de un acto administrativo, ya que la declaración judicial de oficio está prohibida por implicar una violación al principio de separación de poderes.

Como se dijo anteriormente, la presunción de legitimidad no es absoluta sino simple, lo que significa que el gobernado puede demostrar su ilegitimidad cuando el acto se contrario al orden jurídico. Lo que también se conoce como una presunción iuris tantum, es decir, que admite prueba en contrario.

En el derecho administrativo mexicano, este principio lo podemos ubicar en los artículos 68 del Código Fiscal de la Federación y 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que disponen que las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales, salvo que el particular los niegue lisa y llanamente, caso en el cual la autoridad deberá probar los hechos que motivan el acto administrativo.

Por otro lado, la ejecutoriedad conlleva la potestad de la Administración de poner en práctica y hacer efectivos sus propios actos. Esta facultad está implícita en la naturaleza de la actividad estatal, pues el fundamento de la ejecutoriedad deriva del carácter público de la actividad que busca satisfacer el interés colectivo, y con ello lograr la eficacia del Estado al cumplir sus fines sin demora.

No obstante, vimos que estos caracteres no son absolutos, por lo que el administrado puede desvirtuar la condición de acto eficaz alegando y probando la falta de publicación o notificación del acto administrativo a través de un recurso o juicio en el que se puede pedir la suspensión de la ejecución del acto de mérito. Si bien se trata de un límite temporal, este puede subsistir durante todo el procedimiento y llegado su fin, se obtendrá una resolución que decida si el acto es eficaz o no, y por lo tanto, si debe o no procederse a la ejecución del mismo.

**CAPÍTULO III  
TIPOS DE VICIOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO**

SUMARIO: 1. Acto perfecto y acto viciado. 2. Concepto de vicio del acto administrativo. 3. Clasificación de los vicios del acto administrativo. 4. Vicios de la voluntad. 4.1 Error. 4.2. Dolo. 4.3. Violencia. 4.4. Simulación. 5. Vicios del sujeto. 5.1. Incompetencia. 5.2. Incapacidad. 6. Vicios en la causa o motivo. 7. Vicios del objeto. 8. Vicios en la forma. 8.1. Vicio en la motivación. 9. Vicio en la finalidad. 10. Vicio en la moralidad.

**1. Acto perfecto y acto viciado.**

Como vimos en el capítulo anterior, un acto perfecto es aquel que reúne las cualidades de validez y eficacia. Un acto administrativo es válido si cumple con todas las exigencias impuestas por el ordenamiento que lo rige; y es eficaz cuando se el acto se da a conocer a través de su publicación o notificación a los interesados.

Por el contrario, un acto viciado o defectuoso será aquél que se emitió sin haber respetado los requisitos para su validez y eficacia. Sin embargo, daremos cuenta de que no todas las irregularidades alcanzan el carácter de vicio que provoque la invalidez del acto, pues existen irregularidades que dada su importancia menor se constituyen en irrelevantes para los efectos del acto, por lo que un acto con una irregularidad de este tipo no se considerará acto viciado o defectuoso.

En nuestro tema, siguiendo a Marienhoff, consideraremos al defecto y al vicio como conceptos equivalentes para hacer referencia a las anomalías que pueden presentarse en el acto administrativo.

Así, en términos jurídicos el acto defectuoso es el que no reúne las características de validez y eficacia para considerarlo perfecto, por hallarse precisamente afectado por un vicio en alguno de sus elementos. “Defecto del acto equivale, pues, a vicio del acto” (Marienhoff, 1998).

Y como se mencionó previamente, existen irregularidades irrelevantes para la validez o eficacia del acto administrativa que técnicamente no se considerarán como defectos o vicios.

**2. Concepto de vicio del acto administrativo.**

Defectos y vicios son, pues, conceptos equivalentes para el propósito de nuestro trabajo. Pero ahora toca ver qué es propiamente un vicio o defecto.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

De acuerdo al diccionario consultable en el sitio de internet de la Real Academia Española (Diccionario de la Lengua Española, 2017), el vicio, entre algunas otras más, tiene estas dos acepciones:

1. m. Mala calidad, defecto o daño físico en las cosas.
2. m. Falta de rectitud o defecto moral en las acciones.

De las acepciones transcritas podemos observar que vicio y defecto son conceptos equiparables para hacer referencia a la irregularidad en algo.

Ahora bien, para Marienhoff (1998), los vicios del acto administrativo son “fallas o defectos con que éste aparece en el mundo del derecho y que, de acuerdo al orden jurídico vigente, afectan la “perfección” del acto, sea en su validez o en su eficacia”, añadiendo que estos defectos impiden la ejecución del acto e inclusive su existencia.

En términos generales, coincide Dromi (2008) con este concepto al señalar que acto viciado “es el que aparece en el mundo jurídico por no haber cumplido los requisitos esenciales que atañen a su existencia, validez o eficacia”.

Miguel Acosta Romero, por su parte, habla de irregularidades y no específicamente de vicios, al señalar que

pensamos que el acto administrativo, cuando le faltan algunos de sus elementos o éstos están mal conformados, o bien sus requisitos o modalidades también faltan, o no se dan tal como lo previene la ley, provocan el que el acto sea irregular, padecería una mala conformación en su estructura o en sus requisitos y esa irregularidad tiene como consecuencia, la falta parcial, o total, de efectos del acto, por lo que pensamos, de hacerse un estudio de qué irregularidades puede ser objeto el acto y cuáles serán las ineficacias derivadas de esas irregularidades.

(Acosta Romero, 1998)

Tron Petit y Ortiz Reyes, al referirse al tema de los defectos en el acto administrativo, hablan de causas de ilegalidad o tipos de violaciones, manifestando que estas “constituyen el desajuste estructural entre el acto y la norma... la falta de conformidad entre el acto y el ordenamiento por no observar los requisitos de validez respectivos” (Tron Petit & Ortiz Reyes, 2015).

Como podemos observar, los vicios son entonces los defectos que pueden aparecer en un acto administrativo y que provocan su contrariedad con el orden jurídico que lo regula. Estos provocarán la invalidez del acto e incluso de sus efectos, pues como

lo sostiene Marienhoff “los efectos de un acto viciado, como reflejos de éste, por principio general, son también viciados” (Marienhoff, 1998).

Los vicios pueden originarse en todos los aspectos de un acto administrativo. En el capítulo anterior vimos que el acto administrativo está conformado por elementos esenciales y accidentales y que viene precedido por la voluntad de la Administración Pública, requisito *sine qua non* de la existencia del acto. Así, los vicios podrán aparecer en cualquiera de estos tres aspectos, de manera que tendremos vicios de la voluntad y vicios de los elementos en particular (vicios del sujeto, vicios del objeto, etc.).

Además se vio que el acto perfecto es el que reúne las cualidades de validez y eficacia, por lo que dependiendo del vicio que pudiera originarse, tendremos que un acto administrativo puede estar viciado en su validez o en su eficacia.

### **3. Clasificación de los vicios del acto administrativo.**

Una vez que hemos definido lo que debemos entender por vicios del acto administrativo, procederemos a enunciar una clasificación de los mismos con fines eminentemente didácticos, pero que en la práctica abona bastante para la mejor redacción de nuestros medios de defensa.

Siguiendo a nuestro autor de base, los vicios los podemos clasificar en dos categorías: vicios de ilegitimidad y vicios de oportunidad.

Los vicios de ilegitimidad son aquellos vinculados con la voluntad y los elementos extrínsecos del acto, ya sean los esenciales o los accidentales. Estos vicios están relacionados con las prescripciones legales que ordena el orden jurídico que regula la existencia del acto.

Los vicios de mérito son aquellos relacionados con el acierto en la emisión del acto, esto es, con la oportunidad o conveniencia de su existencia. Estos estarán vinculados con el cumplimiento meritorio de los fines del acto, o sea, su aspecto intrínseco. Sobre la oportunidad o conveniencia del acto se hizo referencia en el capítulo II del presente trabajo, en el punto 3. *Elementos del acto administrativo*.

Ambos tipos de juicio tienen repercusión en la legalidad del acto administrativo, pues nos dice Marienhoff que la legalidad es un concepto amplio que comprende tanto a la legítimidad como a la oportunidad del acto.

No obstante lo anterior, se debe tener presente que los efectos de ambos tipos de vicios son diferentes, como se verá a continuación.

Explica Marienhoff que los vicios relacionados con la legítimidad pueden producir la invalidez del acto administrativo.

En cambio, los vicios de mérito no son causa de invalidez sino de inoportunidad o inconveniencia del acto. Esto es, un vicio de mérito no hace al acto ilegítimo pero sí inoportuno, lo cual tiene consecuencias totalmente diferentes.

Para dejar más clara esta distinción, es fundamental que consideremos lo que textualmente nos explica Marienhoff:

No es posible asimilar "ilegitimidad", que es infracción al orden jurídico positivo, con "inoportunidad", que es disconformidad del acto con las conveniencias o con los intereses generales o públicos. "Inoportunidad" no es, entonces, "invalidez", sino "inconveniencia". Nunca podrá decirse con razón que un acto "inoportuno" es un acto "inválido". Inoportunidad es una cosa; invalidez es otra cosa. De ahí, pues, que la "anulación" de los actos administrativos sólo proceda por razones de "ilegitimidad" y no por razones de "oportunidad".

Como podemos ver, la distinción entre estos dos tipos de vicios y sus consecuencias es trascendental para los fines de nuestro trabajo, ya que en el juicio contencioso administrativo federal, que es el medio de defensa jurisdiccional en materia fiscal, únicamente podremos pedir la nulidad del acto que nos afecta por razones de ilegitimidad, es decir, por vicios en la voluntad o en alguno de los elementos del acto impugnado.

Consideramos que en el derecho administrativo fiscal mexicano, la falta de oportunidad o conveniencia del acto podría pedirse mediante el Recurso de Reconsideración previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, (ya que la revisión de la oportunidad del acto es facultad exclusiva de la Administración Pública) construyendo la argumentación con base en el principio de proporcionalidad desprendido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal. Sin embargo, ese es otro tema que por razones de espacio y de los fines de este trabajo no se puede abordar más a fondo.

Veremos ahora cuáles son los posibles vicios que se pueden presentar dentro de los vicios de ilegitimidad, es decir, en la voluntad y en los elementos esenciales y accidentales.

#### **4. Vicios de la voluntad.**

La voluntad podrá hallarse viciada por tres defectos, a saber: error, violencia y dolo.

Marienhoff nos menciona que en lo atinente con estas tres figuras son aplicables los principios generales utilizados en el derecho privado o civil, precisando que siempre y cuando se respeten las particularidades propias de la materia del derecho administrativo.

Los vicios de la voluntad pueden estar vinculados a cualquiera de los elementos del acto. El ejemplo que nos da el profesor argentino es que en el supuesto del error, significa que en la valoración de alguno de los elementos del acto hubo una equivocada apreciación por parte de la Administración Pública.

**4.1 Error.** Sobre este defecto nos explica Marienhoff que para que sea constitutivo de vicio del acto, tiene que ser error esencial, concepto definido por la teoría civil y que será trasplantada a la teoría administrativista. Determinar cuándo el error es o no esencial será una cuestión de hecho.

Entonces, si el vicio se trata de un error esencial, el acto administrativo será inválido, es decir ilegítimo.

**4.2. Dolo.** El dolo, es otro de los vicios que se pueden presentar en la voluntad. Como toda actuación humana, la actividad de la Administración Pública que es desplegada por personas físicas en su representación, puede estar sujeta a actitudes deshonestas, lo mismo ocurre con la conducta de los administrados.

En esta figura también aplican las reglas establecidas en el derecho civil en todo lo que sean compatibles, la única excepción es el principio que manda que para que el dolo sea causa de anulación del acto, es preciso que no haya habido dolo de ambas partes. En el derecho administrativo no puede operar este principio por el interés público que rige a la actividad administrativa y el principio de legalidad a la que se encuentra sujeta. Aun y cuando exista dolo de ambas partes, el Estado podrá acudir a la instancia respectiva para pedir la nulidad de sus propios actos emitidos con dolo.

**4.3. Violencia.** Lo violencia puede constituir otro vicio de la voluntad y Marienhoff lo ejemplifica claramente con los supuestos de una decisión tomada por un órgano colegiado bajo presión de un público asistente o el funcionario que se ve obligado a emitir un acto bajo amenazas directas.

La violencia puede ser de tipo física o moral.

**4.4. Simulación.** Sobre la simulación como irregularidad de la voluntad, nos dice Marienhoff que no se trata precisamente de un vicio de la voluntad, ya que el objeto y la finalidad del acto son queridos por los emisores del mismo, sino que se trata más bien de una voluntad ilegalmente orientada.

La simulación, lo mismo que el fraude, constituyen vicios de la buena fe.

En derecho administrativo, contrariamente a lo que ocurre en derecho civil, el acto portador de una simulación es siempre un acto inválido.

### **5. Vicios del sujeto.**

En el capítulo anterior se vio que los sujetos del acto administrativo son la Administración Pública y el administrado, y que la primera debe contar con competencia y el segundo con capacidad incluyendo al órgano persona por medio del cual se expresó la voluntad del ente estatal.

Dicho lo anterior, podemos decir que los vicios en el sujeto son la incompetencia y la incapacidad.

**5.1. Incompetencia.** Respecto al vicio de la incompetencia hay que distinguir entre incompetencia absoluta y relativa. La incompetencia absoluta se presenta cuando se invaden esferas de otros poderes del Estado o materias de órganos diversos. También se le denomina incompetencia funcional. Y por exclusión, los demás supuestos de incompetencia entrarán en la categoría de relativa, dentro de la cual dependiendo del tipo de incompetencia será la índole del vicio.

**5.2. Incapacidad.** La incapacidad del funcionario emisor del acto también es vicio del acto administrativo, ya que adultera la perfecta expresión de la voluntad. Esta capacidad se regula por el derecho civil.

### **6. Vicios en la causa o motivo.**

Las irregularidades en la causa o motivo del acto administrativo afectan la validez de éste.

Este vicio se presenta cuando en el acto administrativo los hechos invocados como antecedentes que justificarían la emisión del acto no existen, son falsos o cuando el derecho invocado tampoco existe.

También será vicio de la causa o motivo cuando los hechos o el derecho que se invoquen como antecedentes para la emisión del acto existen pero con algún defecto, lo cual se origina por una errónea interpretación de los hechos existentes o del derecho.

### **7. Vicios del objeto.**

El contenido u objeto del acto administrativo debe existir en conformidad con el orden jurídico, cumpliendo la legislación positiva, formal o material, aplicable, y respetando específicamente los atributos o caracteres que antes enunciamos de certeza, licitud, posibilidad física y moralidad.

Cuando un acto se ha emitido en contravención a alguno de estos cuatro caracteres entonces será inválido.

La ilicitud del objeto o violación de la ley, puede referirse a cualquiera de los aspectos que hemos visto que conforman el acto administrativo: expresión de la voluntad y elementos.

Pero hay que precisar que cuando en derecho administrativo se habla de vicio de violación de la ley, se refiere a la contravención de las reglas a que debe sujetarse el contenido u objeto del acto. Al respecto, señala Marienhoff (1998) que este vicio suele denominarse violación de la ley de fondo.

### **8. Vicios en la forma.**

El elemento forma puede presentar diversos tipos de vicios como veremos a continuación.

Antes, recordemos que la forma comprende tanto a los requisitos exigidos para externar la voluntad administrativa (formas del acto) como aquellos contemplados en el proceso de formación de la misma (formalidades del procedimiento).

Los vicios de forma son, pues, aquellos originados por la omisión en el cumplimiento de requisitos esenciales en el proceso de formación o en la manifestación de la voluntad administrativa; o bien, cuando se cumplieron tales requisitos pero de manera irregular.

Aquí es importante traer a la vista el concepto de acto formal, y dijimos que es aquél que la legislación le exige determinada forma para la manifestación de la voluntad. Marienhoff (1998) nos dice sobre este punto que en derecho administrativo, cuando una forma es exigida tal forma es esencial. En todo acto formal la forma es esencial y si no se respeta, entonces se origina el vicio de forma y por consecuencia, la invalidez del acto.

De lo anterior podemos concluir que sólo habrá vicio de forma cuando el acto se haya emitido prescindiendo de la forma exigida por la norma. Aunque si una norma es omisa en cuanto a seguir una forma específica, entonces se podrá emitir de acuerdo a cualquier forma idónea y no se presentaría el vicio por no haber seguido una determinada forma.

Pero no todo vicio de forma afecta la validez del acto, ya que si se trata de la falta de publicación o comunicación del acto, este defecto incide en la eficacia del acto, es decir, se trataría de un acto válido pero ineficaz, pues recordemos que la comunicación o publicación del acto es un aspecto de forma que incide en su eficacia, no en su validez.

**8.1. Vicio en la motivación.** Es de mencionarse de manera especial a la motivación y sus defectos dentro de los vicios del elemento forma, ya que creemos que es uno de los principales motivos de impugnación en los procedimientos jurisdiccionales.

La motivación del acto administrativo consiste en la exponer los motivos que indujeron a la Administración Pública a emitir el acto. "Motivación es la expresión o constancia de que el motivo existe o concurre en el caso concreto (Marienhoff, 1998).

Si la norma aplicable exige la motivación, esta deberá existir e incluso en aquellos actos que por su especial naturaleza se requiriera una motivación como exigencia implícita. En estos supuestos si falta la motivación o es insuficiente, entonces el acto estará viciado, será inválido. Marienhoff hace referencia a que en la doctrina hay quien considera que el vicio por motivación debe considerarse como violación de la ley.

#### **9. Vicio en la finalidad.**

Se dijo en el capítulo anterior que la finalidad debe ser una finalidad verdadera, no encubierta, ni falsa, ni distinta a la correspondiente al objeto o contenido del acto, pues de lo contrario habría una desviación del poder que viciaría el acto.

La finalidad es un elemento inherente a toda actividad administrativa pues siempre tenderá a la satisfacción del interés público, pero es dable decir que no se trata de cualquier interés, sino el interés concreto que debe satisfacer el funcionario por medio de la competencia que tiene atribuida. Bajo ese entendido no se necesita norma o texto legal expreso que mencione expresamente el vicio en la finalidad por no haber correlación entre esta y el interés público.

Marienhoff (1998) señala que en la doctrina este vicio constituye una especie de irrazonabilidad vedada en el derecho y que constituye un aspecto obvio de la ilegitimidad, al configurarse la violación de la legalidad por quebrantamiento del fin a que debe responder la emisión del acto.

El mayor problema de este vicio es que se trata de un elemento subjetivo o psicológico caracterizado por la voluntad, generalmente encubierta o disimulada de lograr determinado fin, aunque no es necesario que el emisor del acto administrativo haya actuado con intención maligna o inmoral, ya que la desviación de poder puede responder a error de derecho.

Al tratarse de un elemento subjetivo o psicológico, en el que generalmente siempre se busca encubrir un fin con apariencia de legalidad, resulta difícil su demostración, pero el profesor argentino enfatiza que la dificultad no es imposibilidad y, por tanto, tal obstáculo no alteran la esencia de este vicio, que es de ilegitimidad por violación del fin querido por la norma.

En efecto, habrá ocasiones en los que se pueda acreditar este vicio por rastros en la documentación administrativa, o que por meros razonamientos lógicos frente a los

hechos ocurridos se puede lograr demostrar la traición al fin legal, la falsa finalidad invocada para la emisión del acto, en cuyo caso la motivación puede ser de notada relevancia.

Pero nos advierte Marienhoff que la desviación de poder como medio de impugnación de un acto administrativo, es de carácter residual o subsidiario, lo cual quiere decir que si aparte de la desviación de poder hay otros vicios que pueden anular el acto, entonces se deben preferir estos últimos por las dificultades que generalmente suscita la prueba de la efectiva desviación de Poder.

#### **10. Vicio en la moralidad.**

La moralidad es otro elemento indiscutiblemente subjetivo cuyos vicios implicarán una carga más difícil de probar, pero como lo dijo anteriormente Marienhoff, ello no quita la naturaleza de irregularidad del acto.

Siguiendo a Marienhoff, "Un "acto administrativo" vacuo del substrato moral, en cualquiera de los aspectos de ésta -moral "stricto sensu", buenas costumbres o buena fe-, es un acto afectado de ilegitimidad; con mayor razón, el acto "inmoral" es un acto "ilegal" (Marienhoff, 1998).

#### **11. Vicios en las cláusulas accidentales.**

Anteriormente se dijo que para los efectos del presente trabajo los elementos accidentales del acto administrativo no son trascendentes ya que en nuestro derecho nacional el acto en materia fiscal federal no admite tales cláusulas accidentales, por lo cual no se entrará a detalle sobre este punto, baste aquí decir que dichas cláusulas se relacionan con el objeto o contenido del acto administrativo principal, de manera que pueden incidir en el elemento objeto del acto administrativo y, por tanto, ser causa de nulidad.

Estos son los posibles vicios que podemos encontrar en el acto administrativo y que ahora ya podemos ubicar de manera específica en cada elemento. Con esto podemos determinar más sencillamente si un acto es válido o no, como lo menciona Rodolfo Saborío Valverde (2002): "la mejor forma de detectar la invalidez del acto administrativo es el análisis de sus elementos a fin de ubicar la existencia de algún vicio en uno de éstos"

Conocemos ya cuáles son los elementos que conforman al acto administrativo y cuáles son los vicios que se pueden presentar en cada elemento. Toca ahora revisar en el siguiente capítulo el tema de las nulidades que provocan estos vicios.

**CAPÍTULO IV  
DEL RÉGIMEN DE NULIDADES O INVALIDEZ**

SUMARIO: 1. Teoría de las nulidades. 2. Teoría civil vs teoría administrativa. 3. Categorías de nulidad o invalidez. 4. Tipo de nulidad correspondiente a los vicios del acto. 4.1. Tipo de nulidad en los vicios de la voluntad. 4.1.1. Error. 4.1.2. Dolo. 4.1.3. Violencia. 4.1.4. Simulación. 4.2. Tipo de nulidad en los vicios del sujeto. 4.2.1. Incompetencia. 4.2.2. Incapacidad. 4.3. Tipo de nulidad en los vicios en la causa o motivo. 4.4. Tipo de nulidad en los vicios del objeto. 4.5. Tipo de nulidad en los vicios de la forma. 4.5.1. Tipo de nulidad por vicios en la motivación. 4.6. Tipo de nulidad en los vicios de la finalidad. 4.7. Tipo de nulidad en los vicios de la moralidad. 4.8. Tipo de nulidad en los vicios de los elementos o cláusulas accidentales. 5. Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad.

**1. Teoría de las nulidades.**

La teoría de las nulidades del acto administrativo se basa en los vicios que pueden determinar la extinción del acto, es por eso que primero se vieron los tipos de vicios en el capítulo anterior.

Sin embargo, la teoría de las nulidades no es un tema definido. No solo en México, en el mundo entero esta teoría se encuentra en construcción y, por lo tanto, es frecuente la diversidad de opiniones sobre este tema.

Se podría pensar entonces que el presente trabajo no tiene un valor práctico ya que se trata de una teoría inacabada en la que existen criterios diversos, y la respuesta es que precisamente esa premisa es lo que le da su mayor valor práctico.

En efecto, la defensa administrativa (que incluye a la fiscal) se caracteriza por una fuerte y abundante argumentación en la construcción de los conceptos de nulidad –que son los agravios que exponemos en nuestro medio de defensa-; así, la defensa frente a la autoridad gravita sobre la argumentación que elaboremos para demostrar la afectación que se nos cause por las irregularidades del acto administrativo que se nos emitió.

En esta parte trascendental de la construcción de la argumentación –conceptos de nulidad en contra del acto- es donde más efecto práctico le podemos dar al presente trabajo, pues aun y cuando puedan existir diversos criterios sobre la teoría de las nulidades, lo importante es que nuestra defensa tenga como sustento uno de esos criterios (en nuestro caso es el del Maestro Marienhoff).

No debemos olvidar que los jueces no son seres omniscientes, y el problema de la indefinición de la teoría de las nulidades no es un problema solo para los gobernados,

también es un problema de jueces ya que estos tienen que resolver las controversias con argumentos fundamentados.

Entonces, si nuestro medio de defensa se encuentra sustentado en un criterio doctrinariamente aceptado, es más factible que el juez atienda a nuestras peticiones dándonos la razón.

Pero antes de pasar a la teoría sustentada por Marienhoff, vamos a tratar de explicar algunos antecedentes de la teoría de las nulidades para entender mejor su estado actual.

## **2. Teoría civil vs teoría administrativa.**

Decíamos que en todo el mundo no hay un contenido uniforme sobre esta teoría y nos indica el profesor argentino que tal cuestión posiblemente se debe a la falta de codificación del derecho administrativo, por lo que es tarea de la doctrina científica elaborar los principios que sirvan de base para la teoría de las nulidades en el derecho administrativo (Marienhoff, 1998).

Esta inmadurez de la teoría de las nulidades en derecho administrativo ocasionó que en un principio se acudiera a los principios del derecho civil sobre la teoría de las nulidades, donde podemos encontrar una teoría más sólida.

Pero después hubo oposiciones al señalar que la teoría del derecho civil no puede ser trasplantada pura y simplemente al derecho administrativo, ya que en esta última rama impera el interés público que prevalece en los actos administrativos a diferencia del derecho civil donde no existe tal interés público.

Bajo este panorama, surgieron autores que propusieron construir una teoría propia acerca de la invalidez de los actos administrativos, pues éstos tienen caracteres esenciales, como la presunción de legitimidad y ejecutoriedad, que no tienen los actos civiles.

También hubo un grupo que se decantó por la idea de aplicar las disposiciones sobre nulidades del Código Civil al derecho administrativo, con las reservas del caso determinadas por la naturaleza propia de este derecho.

Este último criterio es posible siempre y cuando tengamos en cuenta algunas diferencias entre las nulidades del derecho administrativo y las del derecho civil.

Tales diferencias son explicadas de una manera sencilla por Marienhoff que consideramos atinada y esencialmente son las siguientes:

1. La presunción de validez de la que goza el acto administrativo, a diferencia de los actos civiles.

2. En derecho administrativo, contrario al derecho civil, ni siquiera la nulidad absoluta y manifiesta puede ser declarada de oficio, siempre será a petición de parte.
3. Contrariamente a lo que sucede en derecho civil o privado, la Administración Pública puede pedir la declaración judicial de nulidad de sus actos administrativos viciados.
4. La falta de sanción no excluye la invalidez del acto administrativo, pues la regla de derecho privado (civil) de que no hay nulidad sin texto es inaplicable en derecho público (rama a la que pertenece el derecho administrativo).
5. La distinción entre nulidad absoluta y relativa del Código Civil, existe en derecho administrativo, pero las consecuencias son distintas en uno y otro derecho. Si bien la nulidad absoluta no admite saneamiento y la relativa puede ser saneada, ninguna de esas nulidades puede declararse de oficio en derecho administrativo.

### **3. Categorías de nulidad o invalidez.**

El profesor argentino acepta la aplicación de las reglas del derecho civil en cuanto sean compatibles con la naturaleza del derecho administrativo y con ese criterio reconoce la concepción que construye la Corte Suprema de Justicia de su país que admite la concepción civilista de que las irregularidades del acto administrativo pueden determinar dos tipos de actos defectuosos: el acto nulo y el acto anulable, correlativos a la nulidad absoluta y a la nulidad relativa, respectivamente (Marienhoff, 1998).

Además, la nulidad absoluta podrá ser manifiesta o no manifiesta, dependiendo de si el vicio es o no manifiesto en el acto administrativo.

Ambos tipos de nulidad se diferencian en que el acto nulo, de nulidad manifiesta, sólo requiere una declaración judicial que así lo establezca; en cambio, el acto nulo, de nulidad no manifiesta, requiere de una valoración a detalle para averiguar el vicio del que adolece. Dice el autor argentino que en el primer caso, se trata de una cuestión de puro derecho, en el segundo de una cuestión de hecho (Marienhoff, 1998).

Ahora bien, sobre la cuestión de cuándo debe considerarse una nulidad del tipo absoluta, Marienhoff nos indica que esta nulidad siempre será posible vincularla a alguno de los elementos esenciales del acto administrativo.

Así, nos menciona el ejemplo donde la Corte de su país consideró que la nulidad absoluta se da cuando el acto vulnera o lesiona el orden público, y este supuesto se concreta cuando se violan disposiciones de carácter constitucional. En estos casos los elementos esenciales vulnerados son la competencia (sujeto) y el contenido (objeto).

Asimismo, adopta el criterio de la Corte Suprema que considera que la nulidad es absoluta cuando el acto lesiona directamente al interés público. En este caso la nulidad se relaciona con el elemento finalidad, pues esta nunca debe resultar perjudicial para interés público, pero será suficiente con que no lo lesione.

Además la Corte Suprema declaró que la nulidad del acto es absoluta cuando dicho acto contravenga las respectivas normas sobre competencia, objeto, finalidad y formas de que debe hallarse revestido.

También hace alusión al criterio de la Corte en el que considera que el acto administrativo erróneo o equivocado, pero respetuoso de los requisitos institucionales - competencia, objeto, formas, etc.- no configura una nulidad absoluta, sino una nulidad relativa, un acto anulable (Marienhoff, 1998).

Marienhoff acepta que hay nulidades manifiestas en el acto administrativo, es decir, aquellas que saltan a la vista de su simple análisis, pero enfatiza que la nulidad no puede pronunciarse de oficio por los jueces sino que el respectivo pronunciamiento judicial debe ser solicitado por los afectados por el acto.

En derecho administrativo existe una figura denominada saneamiento que en términos generales significa la potestad de la Administración Pública de purgar un acto viciado para que posteriormente pueda surtir plenamente sus efectos.

Sobre esta figura, se dice que la nulidad absoluta, sea o no manifiesta, no es susceptible de saneamiento. La nulidad relativa sí.

Con relación al tiempo, los efectos de la declaración de la nulidad absoluta se remontan a la fecha de emisión de tal acto, dichos efectos operan, pues, *ex tunc*, desde el pasado, esto es, vuelve las cosas al estado en que se encontraban antes de dictarse el acto administrativo.

En lo que respecta a los efectos de la extinción de la nulidad relativa, estos se producen a partir de la sentencia que anula el acto. A estos se les conoce como efectos *ex nunc*, o sea, para el futuro.

Pero la interrogante más importante, consideramos que es la de ¿cuándo se está en presencia de un acto administrativo nulo, nulidad absoluta, y cuándo en presencia de un acto anulable, nulidad relativa?

Esta cuestión la responde nuestro autor sudamericano señalando que la diferencia es de grado. "Las irregularidades graves conducen a la nulidad; las menos graves a la anulación. En caso de duda ha de estarse a la consecuencia menos grave, o sea a que

sólo se trata de un acto anulable; la presunción es a favor de la consecuencia más leve” (Marienhoff, 1998).

La doctrina ha complementado este criterio añadiendo que es nulo el acto cuando le falte alguno de los elementos esenciales para su existencia; y será anulable cuando, reuniendo todos sus elementos esenciales, uno o varios de estos contengan un vicio.

Las causas de nulidad absoluta son entonces:

- a) Cuando el acto lesione el orden público, que se da cuando se violan disposiciones de carácter constitucional. En estos casos se dice que el agravio a la Constitución constituye la ausencia de los elementos competencia y contenido.
- b) Cuando el acto lesiona directamente el interés público, que determina la ausencia del elemento finalidad.
- c) Cuando el acto contraviene las formas de que debe hallarse revestido.

En cambio, el acto administrativo equivocado pero respetuoso de los requisitos orgánicos -competencia, objeto, formas, etc.- no configura una nulidad absoluta sino una nulidad relativa, o sea, un acto anulable.

#### **4. Tipo de nulidad correspondiente a los vicios del acto.**

Una vez que se han visto algunos antecedentes sobre la teoría de las nulidades y que se han fijado los principios básicos para identificar las categorías de la nulidad, toca ver en concreto cuál es el tipo de nulidad que corresponde a los vicios que vimos en el capítulo anterior, procediendo en el mismo orden en el que fueron explicados allá.

**4.1. Tipo de nulidad en los vicios de la voluntad.** En la voluntad se dijo que podían originarse los vicios del error, violencia y dolo, de manera que la naturaleza de la invalidez -acto nulo o anulable, nulidad absoluta o relativa- dependerá de la índole del vicio.

**4.1.1. Error.** Cuando se presenta el vicio del error tenemos que identificar la situación específica:

a) Si estamos ante el error excluyente de la voluntad, la nulidad será del tipo absoluta ya que se considera un supuesto de suma gravedad, pues el resultado es la ausencia o falta de voluntad, y dijimos que esta es requisito indispensable para la existencia de un acto administrativo.

b) Cuando el acto administrativo tiene todos los elementos esenciales pero alguno de esos elementos está viciado de error esencial, el acto es anulable, se encuentra afectado de nulidad relativa.

**4.1.2. Dolo.** En el dolo tendremos las siguientes reglas para determinar si origina nulidad absoluta o relativa:

a) Si el acto tiene todos los elementos esenciales necesarios, y el dolo solo se presenta como vicio de alguno de esos elementos, constituiría un acto anulable, una nulidad relativa. En estos casos siempre aparecerá también viciado el elemento moralidad.

b) Si el dolo consiste en dar como existentes hechos o antecedentes de hecho falsos, el acto será nulo, de nulidad absoluta, porque entonces carecería de uno de sus elementos esenciales: la causa o motivo.

**4.1.3. Violencia.** En el caso de la violencia, si esta se ejercer de manera física determinando con ella la voluntad del responsable emisor, estaríamos ante un acto nulo de nulidad absoluta, por carecer de la voluntad, requisito sine qua non de la existencia del acto administrativo.

En el caso de la violencia moral, es algo más complejo, pero lo que se trata de proteger es la libre expresión de la voluntad dirigida a la satisfacción del interés público, que es la finalidad de toda actuación de la Administración Pública. Nos dice Marienhoff que la intimidación, inclusive la que esté basada solo en la superioridad jerárquica, desvirtúa la finalidad de la actividad administrativa y, sobre todo, la libre expresión de la voluntad, que es la base fundamental del acto administrativo.

De manera que un acto emitido bajo coacción moral, es un acto sin intención y sin libertad que lo priva de trascendencia jurídica ya que no puede ser atribuible al emisor aparente y quien originariamente tiene la competencia para dictarlo, pues se trataría más bien de un acto proveniente de persona incompetente, ya que en realidad pertenece al autor de la violencia moral. La consecuencia en este supuesto también es la nulidad absoluta pues en derecho administrativo rige la satisfacción del interés público como pauta de toda actuación estatal y donde las reglas de competencia son de exigencia primordial (Marienhoff, 1998).

**4.1.4. Simulación.** Primeramente hay que mencionar que la figura de la simulación admite las modalidades de absoluta y relativa.

El acto administrativo afectado de una simulación absoluta carece de los elementos esenciales que deben concurrir para su formación, los cuales ya fueron vistos en el capítulo anterior. Como el orden jurídico no permite la emisión de tales actos, y por tanto, no hay competencia que faculte a la Administración para dictarlos, luego, los actos de tales características son nulos de nulidad absoluta.

En el caso de la simulación relativa se conseguiría que mediante expresiones aparentes se sustituya situaciones verdaderas lo cual viciaría el objeto o contenido del acto, ya que como vimos anteriormente, el objeto debe cumplir con los atributos de certeza y licitud.

También, nos dice Marienhoff, que la simulación relativa puede viciar el elemento finalidad, pero en ambos supuestos (como vicio de objeto y como vicio de finalidad) estaríamos ante un acto que tiene los elementos esenciales pero viciados de manera que sería un acto anulable, de nulidad relativa.

**4.2. Tipo de nulidad en los vicios del sujeto.** En cuanto a las irregularidades en el sujeto, se debe distinguir entre los defectos en la competencia (incompetencia) y los defectos en la capacidad (incapacidad).

**4.2.1. Incompetencia.** Para identificar el tipo de nulidad que origina la incompetencia, es necesario que recordemos que esta se clasifica: a) por materia; b) por grado; y c) por territorio.

La competencia por materia se refiere a la actividad que debe realizar preponderantemente un ente público. La competencia por grado es la que deriva del principio de jerarquía, recordando que el órgano inferior no puede ocuparse de materias reservadas al órgano superior y viceversa. En la competencia por territorio cada órgano sólo puede actuar dentro de la correspondiente circunscripción que le fue asignada.

Para conocer si un acto administrativo viciado de incompetencia es nulo o anulable, o sea si le corresponde una nulidad absoluta o relativa, necesitamos considerar las clasificaciones que previamente hemos enunciado de competencia e incompetencia.

A continuación se indicarán las reglas:

1. La incompetencia absoluta constituye un acto nulo, de nulidad absoluta. Tal tipo de nulidad implica un acto inconstitucional, pues el órgano responsable estaría violando el principio constitucional de separación de los poderes.
2. Si un órgano estatal ejerce funciones que son materia de otro ente, la incompetencia será absoluta, y el acto administrativo dictado en esos términos será nulo, de nulidad absoluta. En este caso también estamos frente una violación constitucional ya que la competencia legal de los diferentes órganos de gobierno proviene de la Constitución Federal.
3. También son nulos, de nulidad absoluta, los actos emitidos por órgano manifiestamente incompetente.

4. Cuando se trata de incompetencia por razón de territorio, el acto es nulo, de nulidad absoluta ya que el funcionario fuera de su jurisdicción carece de competencia.
5. La incompetencia por razón de grado también genera nulidad absoluta.

El vicio de incompetencia es denominado también exceso de poder, porque al emitir el acto el órgano actuante va más allá de las atribuciones que legalmente le fueron conferidas, excediéndolas.

**4.2.2. Incapacidad.** La incapacidad del sujeto que emite el acto administrativo como titular de un órgano estatal, implica un acto nulo, de nulidad absoluta. A este respecto, nos señala Marienhoff que las normas administrativas no pueden asignarles validez a los actos administrativos emitidos por un funcionario en estado de demencia, pues ello echaría por tierra la base misma del acto administrativo: la declaración de voluntad. Sería contrario a toda lógica asignarle validez a la voluntad de un ostensible insano, pues va de suyo que ello desvirtúa las bases mismas de la teoría sobre declaración de la voluntad, que presupone conciencia -cabal conocimiento- en el agente que la emite. Lo mismo es aplicable para un funcionario que actúa en estado de embriaguez completa.

Sobre las reglas aplicables para determinar la incapacidad nos dice Marienhoff:

El derecho administrativo, en cuanto se vale del individuo, parte aquí de un presupuesto fundamental: las reglas dadas por la legislación civil sustantiva -que es la que se ocupa y debe ocuparse de esta materia- sobre capacidad natural de las personas. La incapacidad "natural" debe, pues, ser reglada por las normas y principios del derecho privado, pues el "órgano persona", es decir el empleado o el funcionario públicos, como elementos físicos de que se vale la Administración Pública, son tomados por el derecho público del derecho privado, que es quien regula el "status" de dichos elementos físicos. La capacidad o incapacidad de derecho del agente público (funcionario o empleado), considerado como "persona", rígense, en principio, por la legislación civil; sobre esta base dicho agente concurre al campo del derecho administrativo y es tomado por éste. Pero ello puede verse válidamente modificado por nuevos o distintos requisitos que establezca el derecho administrativo atinentes a la capacidad o incapacidad de derecho para actuar como agente público... Lo que prevalece en este

supuesto es la capacidad o incapacidad de derecho establecida por la norma "administrativa"

(Marienhoff, 1998)

Podemos observar que la regla general es seguir los principios dados por el derecho civil para determinar la incapacidad de un sujeto, pero si existen reglas expresas en el derecho administrativo que regulen la capacidad del sujeto, se aplicarán estas y en complemento las del derecho común.

**4.3. Tipo de nulidad en los vicios en la causa o motivo.** Con referencia a los vicios en la causa o motivo, se dice que si falta esta, el acto es nulo, de nulidad absoluta; Y si la causa o motivo existen pero viciados el acto será anulable, nulidad relativa.

¿Cómo determinar una u otra situación? El profesor argentino nos menciona que hay falta de causa o motivo en el acto administrativo cuando los hechos invocados como antecedentes que justificarían la emisión del acto no existen o son falsos, o bien cuando el derecho invocado para ello tampoco existe. En estos casos, el acto es nulo, de nulidad absoluta.

Y por otra parte, hay vicio en la causa o motivo cuando los hechos o el derecho que se invocan como antecedentes para la emisión del acto existen, pero contienen un defecto. Generalmente consiste en una errónea interpretación de los hechos existentes o del derecho. En este supuesto el acto es anulable, nulidad relativa.

**4.4. Tipo de nulidad en los vicios del objeto.** Se dijo en el capítulo anterior que el objeto o contenido del acto debe estar de acuerdo con ley positiva vigente y respetar sus caracteres de certeza, licitud y posibilidad física.

Cuando en derecho administrativo se habla de vicio de violación de la ley, se debe entender como aquel que contraviene las reglas a que debe sujetarse el contenido u objeto del acto.

De manera que el acto administrativo cuyo objeto o contenido resulten contrarios al orden jurídico vigente, es un acto nulo, de nulidad absoluta. Un acto prohibido, aun y cuando se necesite de una investigación de hecho para comprobarlo –es decir, un análisis como el que se realiza en un juicio a través de los hechos y las pruebas-, está afectado de nulidad absoluta.

**4.5. Tipo de nulidad en los vicios de la forma.** Respecto a las irregularidades en la forma, debemos identificar primeramente que se trate de un acto formal (cuando la ley exige que se cumpla una determinada forma). Si es este el caso entonces debemos seguir las siguientes reglas.

Si la forma exigida fue omitida, entonces el acto es nulo, de nulidad absoluta por faltar el elemento esencial respectivo.

Pero si la forma se respetó aunque con defectos, el acto será anulable, nulidad relativa. En este caso, la forma sí existe pero se encuentra viciada.

**4.5.1. Tipo de nulidad por vicios en la motivación.** La doctrina considera que el vicio en la motivación constituye un acto anulable, debido a que no estaríamos ante la ausencia de un elemento esencial del acto administrativo (la forma en el caso concreto), sino únicamente ante un defecto del elemento ya que motivación es parte del elemento forma.

**4.6. Tipo de nulidad en los vicios de la finalidad.** El vicio en la finalidad también es conocido como desviación de poder, y en este caso, la violación del fin a que debe responder el acto administrativo implica la ausencia del elemento esencial finalidad y así, al faltarle uno de sus elementos esenciales al acto, se constituye como un acto nulo, de nulidad absoluta.

Lo anterior lo explica Marienhoff de la siguiente manera:

La traición al "fin" establecido por la norma, implica emitir un acto carente del elemento "finalidad". Un "fin" distinto al previsto por la norma, significa que el "fin" legal está ausente, que dicho fin "falta". Claro está que aun los actos con "finalidad" ilegítima tienen su "finalidad", lo que entonces haría pensar en que sólo se trataría de un "vicio" de un elemento del acto. Pero la "finalidad" debe establecerse con relación concreta al acto que se considera: por eso un acto cuya finalidad está "desviada", es un acto que, desde el punto de vista ético-jurídico, debe tenerse como carente de finalidad. La "finalidad" a considerar es la finalidad "legal" establecida para el caso.

(Marienhoff, 1998)

Podemos observar que la desviación de poder debemos considerarla como una auténtica ausencia de finalidad en el acto, aun y cuando pueda tener su propia finalidad deshonesta, pues se debe valorar el acto en relación con la finalidad prevista por la norma y no por la finalidad que le atribuye el sujeto emisor.

**4.7. Tipo de nulidad en los vicios de la moralidad.** El acto que se encuentre viciado en la moralidad debe considerarse nulo, de nulidad absoluta, porque de acuerdo con lo sostenido por Marienhoff, el acto administrativo que carece de moral, o contraría a ésta, es un acto que carece de uno de sus elementos esenciales. No se trata de un acto

meramente viciado en uno de sus elementos: se trata de un acto al que le falta uno de sus elementos esenciales.

Incluso, el maestro argentino nos señala que tal solución prevalece en el derecho privado, donde se prohíben los actos contrarios a las buenas costumbres, disponiendo incluso que los actos que no se conformen dicha exigencia son nulos como si no tuviesen objeto.

#### **4.8. Tipo de nulidad en los vicios de los elementos o cláusulas accidentales.**

Las cláusulas accidentales se encuentran vinculadas con el objeto o contenido del acto. En ese sentido las cláusulas accesorias deben respetar los atributos del objeto de certeza, licitud y posibilidad física.

En caso contrario, el acto se tornaría nulo, de nulidad absoluta, pues tendría la misma naturaleza que la invalidez que afecta al objeto o contenido del acto administrativo principal del que forma parte la cláusula accesoria.

Con esto quedan cubiertos todos los vicios que se vieron en el capítulo anterior y ahora procederemos a revisar cuáles son los efectos según el tipo de nulidad.

#### **5. Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad.**

Las consecuencias que se generan de las irregularidades en la conformación del acto administrativo dependen de si se trata de un acto nulo (nulidad absoluta) o de un acto anulable (nulidad relativa). Tales consecuencias son las siguientes:

##### **1. Actos nulos, nulidad absoluta:**

a) El acto nulo subsistirá hasta que la nulidad sea formalmente declarada por autoridad competente. Mientras ello no ocurra el acto tiene y produce efectos jurídicos. Los administrados no pueden dejar de cumplir o acatar un acto administrativo aun y cuando esté afectado de nulidad absoluta, pues implicaría hacerse justicia por sí mismo, y tal proceder no cabe ello es impropio en un Estado donde la justicia se halla institucionalizada.

b) Es insanable. Esto se refiere a que no puede corregirse pues la única manera de salvar la situación creada por el acto nulo, es emitirlo nuevamente respetando sus exigencias esenciales.

c) Con relación al tiempo, la nulidad actúa retroactivamente, *ex tunc*, los efectos de la nulidad se retrotraen a la fecha de emisión del acto, lo que hace considerar como si nunca hubiera existido el acto. “De ahí que la nulidad del acto dispuesta por la autoridad competente para juzgarla tenga carácter meramente declarativo” (Marienhoff, 1998)

d) La acción para obtener la declaración de nulidad del acto administrativo nulo, nulidad absoluta, es imprescriptible y rige tanto para la Administración Pública como para el administrado.

e) Quien promueva la acción de nulidad debe alegar y probar lo pertinente. La nulidad del acto administrativo no puede ser declarada de oficio por los jueces.

f) La Administración Pública puede pedir la nulidad de sus propios actos.

g) La nulidad de un acto sólo procede por razones de ilegitimidad, no por razones de oportunidad.

h) En el caso de las cláusulas accesorias, si se trata de una cláusula relacionada con un elemento accidental o accesorio, la invalidez de ésta, según los supuestos, puede afectar a todo el acto o sólo a dicha cláusula; en cambio, si la cláusula está vinculada con un elemento esencial del acto administrativo, la irregularidad afecta la validez total del acto.

2. Actos "anulables", nulidad relativa:

a) El acto anulable también subsiste y es obligatorio hasta que una autoridad competente declare formalmente su nulidad.

b) El acto anulable puede ser susceptible de saneamiento.

c) Respecto al tiempo, la invalidez del acto anulable actúa para el futuro, *ex nunc*, a partir del acto de anulación y hacia adelante, por lo que tiene efectos meramente constitutivos.

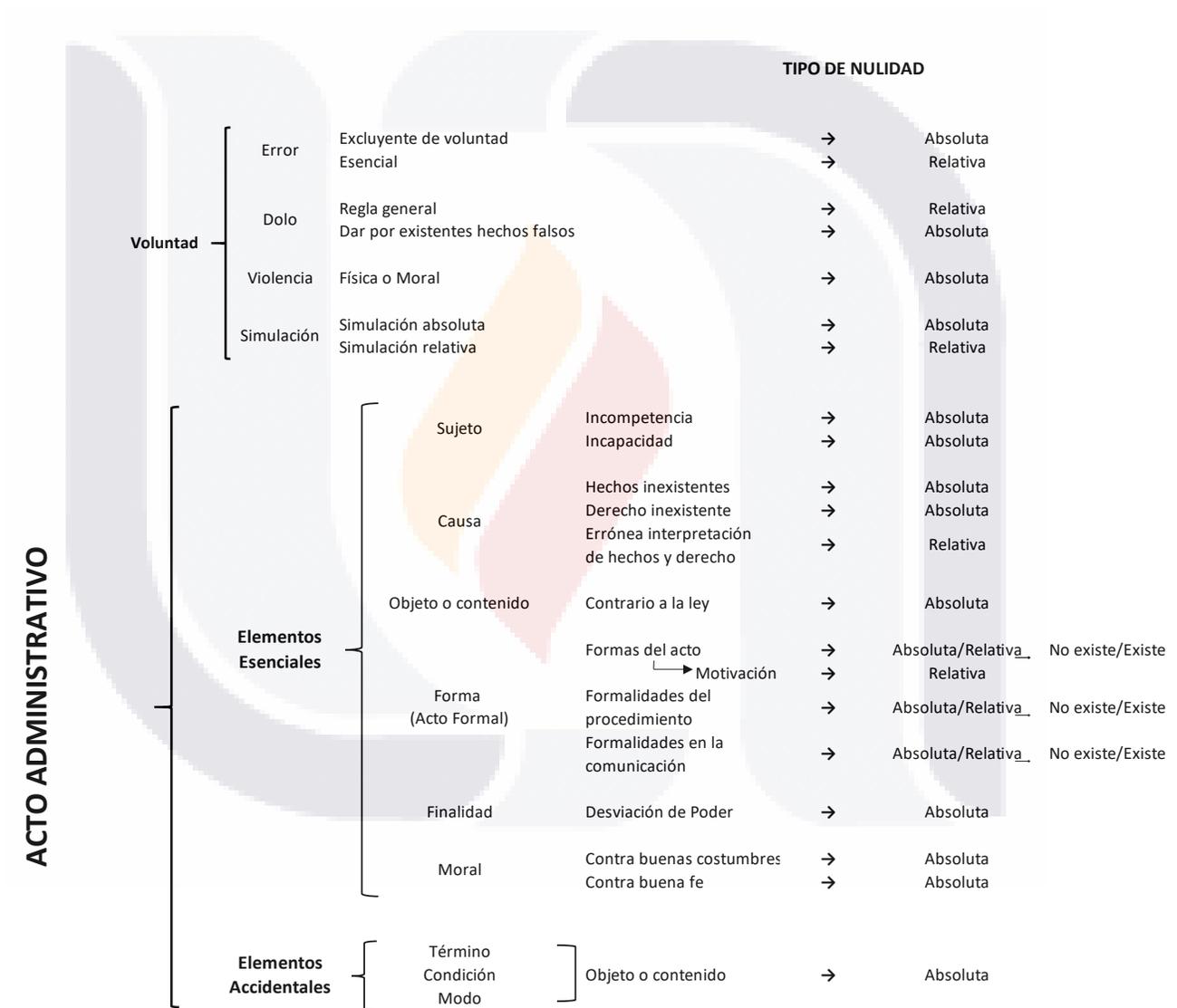
d) La extinción del acto anulable tampoco puede ser establecida de oficio por los jueces sino que también exige que sea a petición de parte afectada.

e) La acción para gestionar judicialmente la extinción de un acto administrativo anulable es prescriptible.

Sentado lo anterior, podemos decir que ya conocemos cuáles son los elementos del acto administrativo, qué vicios pueden afectar dichos elementos, el tipo de nulidad que acarrearán estos vicios y sus consecuentes efectos, con lo cual podemos elaborar un esquema de relación entre estas variantes para que sea más práctico e ilustrativo para los fines de nuestro presente trabajo, el cual se presentará en el siguiente apartado.

CAPITULO V

ACTO ADMINISTRATIVO  
 ESQUEMA DE CORRESPONDENCIA  
 ELEMENTOS-VICIOS-NULIDAD



## CAPÍTULO VI

### RÉGIMEN DE NULIDADES EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

SUMARIO: 1. Antecedentes. 2. Régimen de nulidades aplicable al derecho fiscal mexicano. 2.1. Artículo 50 de la LFPCA. 2.2. Artículo 51 de la LFPCA. 2.2.1. Primera causal de nulidad. 2.2.2. Segunda y tercera causales de nulidad. 2.2.3. Cuarta causal de nulidad. 2.2.4. Quinta causal de nulidad. 2.2.5. Irregularidades irrelevantes. 2.3. Artículos 52 y 57 de la LFPCA.

#### **1. Antecedentes.**

El nuestro derecho nacional el medio de defensa jurisdiccional con el que cuenta el contribuyente para combatir actos ilegales de la autoridad es el juicio contencioso administrativo federal o mejor conocido como juicio de nulidad que se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Este juicio tiene su antecedente más remoto en el recurso de exceso de poder que se ventilaba ante el Consejo de Estado francés y que se constituye como un litigio jurisdiccional en el que las partes se sujetan al imperio de un órgano contencioso-administrativo para revisar la legalidad de un acto de la Administración Pública o controvertir la actuación de la misma (Márquez Gómez, 2007).

El contencioso-administrativo ha pasado por tres etapas principalmente: 1ª etapa de jurisdicción retenida, en la que la justicia administrativa la realizaban órganos situados dentro de la administración activa, y la justicia se administraba en nombre del soberano; 2ª etapa de jurisdicción delegada, en la que el contencioso administrativo sigue perteneciendo a la administración activa, pero ya puede emitir decisiones definitivas y obligatorias en nombre propio; 3ª etapa de plena autonomía, en la que el contencioso administrativo está desvinculado a la administración activa y puede emitir sus decisiones sin injerencia de ésta.

Actualmente nos encontramos en esta última etapa, así que, al menos en teoría, podemos afirmar que el tribunal ya cuenta con plena autonomía para dictar sus fallos y podemos considerar como evidencia las tesis proteccionistas de los contribuyentes que ha venido publicando el tribunal en su revista publicada periódicamente.

Además, esta evolución que ha tenido el juicio de nulidad en nuestro país también ha permeado en su naturaleza misma. En sus primeras etapas, se trataba de un juicio de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

mera anulación y actualmente se considera un juicio de anulación y de plena jurisdicción (jurisdicción mixta).

El juicio de plena jurisdicción se caracteriza por lo siguiente (Márquez Gómez, 2007):

- a) Se autoriza revisar violación del derecho subjetivo o garantía plasmada en la norma fundamental;
- b) Cuenta con un conjunto de medios para cumplir la sentencia o ejecutividad de la decisión jurisdiccional;
- c) La sentencia tiene efectos inter partes, o sea, no tiene efectos generales;
- d) El órgano de decisión fundamenta las consecuencias de su determinación;
- e) El proceso va más allá de la simple declaración de nulidad, al grado de imponer una serie de conductas obligatorias para las partes;
- f) Para sustentar la legalidad o ilegalidad del acto se analizan sus caracteres internos y externos; y
- g) El proceso es de tipo subjetivo, esto es, se traduce en el papel que asumen las partes al concurrir al juicio y la presunta violación al orden jurídico.

El juicio de mera anulación tiene otras características como se podrá a ver a continuación (Márquez Gómez, 2007):

- a) La violación es a la ley in genere, en general;
- b) El tribunal no de medios para hacer cumplir sus sentencias;
- c) La sentencia es general, o sea, erga omnes;
- d) El tribunal de anulación no puede dar órdenes a la administración;
- e) La materia de la impugnación es una resolución o una ejecutoria;
- f) Las causas de nulidad son variantes del principio de legalidad, esto es, son las diversas facetas en las que se puede traducir la garantía de legalidad general, y
- g) El juicio del tribunal es de carácter objetivo, puesto que nada tienen que ver las características de los litigantes, sólo importa la violación a la ley.

El juicio de nulidad busca tutelar la legalidad administrativa, es decir, su propósito es velar porque la Administración Pública sujete toda su actuación al orden jurídico vigente, que cumpla con la ley y solo actúe con base en facultades previstas en ley, lo que lo constituye en un medio de control jurídico de la actividad administrativa.

Lo anterior, lo consigue el tribunal fiscal a través de la sentencia donde decide si el acto o actuación de la Administración Pública fue apegado a derecho y cuando constate que no fue así, entonces privará de efectos jurídicos al acto o actuación administrativa por violar lo prescrito en la norma, convirtiéndose así en garante de la legalidad.

Una vez que hemos analizado a grandes rasgos los antecedentes y características del juicio de nulidad, procederemos a revisar el régimen de nulidades que se encuentra previsto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Federal, que es la ley que instrumenta este juicio.

## **2. Régimen de nulidades aplicable al derecho fiscal mexicano.**

Como previamente se mencionó, el juicio contencioso administrativo federal o juicio de nulidad se encuentra regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (en adelante LFPCA).

Para efectos del presente trabajo se ha revisado la ley cuya última reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2017 y que fue extraída del sitio web de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión (Cámara de Diputados, 2018).

El sistema o régimen de nulidades lo podemos encontrar en los artículos 50, 51, 52 y 57 de la LFPCA. Consideramos importante tener a la vista el contenido de tales artículos para después pasar al análisis y contrastación con en la información que hemos plasmado en los capítulos anteriores.

El primero de los artículos mencionados trata sobre las reglas que debe seguir el Tribunal Federal de Justicia Administrativa al dictar sus sentencias, y el mismo es del tenor siguiente:

Artículo 50.- Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de

las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

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

Hecha excepción de lo dispuesto en fracción XIII, apartado B, del artículo 123 Constitucional, respecto de los Agentes del Ministerio Público, los Peritos y los Miembros de las Instituciones Policiales de la Federación, que hubiesen promovido el juicio o medio de defensa en el que la autoridad jurisdiccional resuelva que la separación, remoción, baja, cese, destitución o cualquier otra forma de terminación del servicio fue injustificada; casos en los que la autoridad demandada sólo estará obligada a pagar la indemnización y demás prestaciones a que tengan derecho, sin que en ningún caso proceda la reincorporación al servicio.

Por su parte, el artículo 51 de ley en comento establece las causales de ilegalidad, disponiendo textualmente lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

- a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.
- b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.
- c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.
- d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.
- e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.
- f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

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

Cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.

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

El artículo 52 de la LFPCA, regula lo concerniente al sentido en que se emitirán las sentencias y que será el punto de partida para conocer después las consecuencias del tipo de nulidad que se decretó:

Artículo 52.- La sentencia definitiva podrá:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. (Se deroga)

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

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

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

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

- a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.
- b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.
- c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa 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.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, conforme a lo dispuesto en la fracción IV, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses tratándose del Juicio Ordinario o un mes tratándose del Juicio Sumario de conformidad con lo previsto en el artículo 58-14 de la presente Ley, contados a partir de que la sentencia quede firme.

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

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

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

correspondiente y la fecha en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

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

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

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

Y por último, el artículo 57 dispone lo relativo a las consecuencias que se producirán una vez que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa se haya pronunciado sobre el tipo de nulidad del acto impugnado:

Artículo 57.- Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir 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, conforme a las reglas establecidas en el artículo 52 de esta Ley.

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.

Ha quedado expuesto el contenido de los artículos que contienen el sistema o régimen de nulidades aplicable para el juicio de nulidad, y por lo tanto, para los actos administrativos en materia fiscal federal. Importante que quedara dentro del contenido de nuestro trabajo, ya que si la ley en cita sufre futuras reformas o modificaciones, la información de la presente investigación podrá ser más fácilmente comprendida teniendo a la vista el contenido de los artículos bajo el cual se desarrolló.

Ahora se expondrá los aspectos más relevantes de estos artículos, relacionándolos con la información que ha quedado plasmada en los capítulos anteriores.

**2.1. Artículo 50 de la LFPCA.** De este artículo lo destacable es que contiene el principio que menciona Marienhoff de que el pronunciamiento de la nulidad respectiva solo puede ser originado a petición de parte y nunca de oficio por los juzgadores.

Esto lo podemos extraer del cuarto párrafo del artículo, en donde se menciona que: “No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda”.

En los escritos de demanda es donde se formulan las peticiones al tribunal, de manera que si en dicho documento no se hace la respectiva impugnación de un acto administrativo, los juzgadores del Tribunal Federal de Justicia Administrativa no podrán pronunciarse de oficio sobre la validez o invalidez de actos no combatidos.

**2.2. Artículo 51 de la LFPCA.** Esta disposición es la más relevante en cuanto al sistema de nulidades aplicable para la materia fiscal en nuestro derecho nacional.

Enuncia las causales de anulación que son básicamente las siguientes:

- a) La incompetencia del funcionario que dicte la resolución o tramite el procedimiento de donde emane la resolución impugnada;

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- b) La omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del quejoso y trascienda el sentido de la resolución impugnada, incluso la falta de fundamentación o motivación;
  - c) Los vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular y que trasciendan al sentido de la resolución;
  - d) Si los hechos que motivaron la resolución no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o la resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejó de aplicar las debidas en cuanto al fondo del asunto; y
  - e) Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales se confirieron esas facultades.

Estas causales de nulidad se traducen en la violación de las disposiciones normativas por parte de la autoridad que emitió el acto específico que se impugna, es decir, se trata de violaciones directas a textos legales que rigen la actuación de la autoridad, “por lo que, al rebasar la autoridad administrativa su ámbito de atribuciones, *ipso iure* se actualiza el derecho para que el afectado en su esfera jurídica, acuda ante los órganos contencioso administrativos y demande la nulidad de los actos generados en contravención” (Márquez Gómez, 2007).

Las cinco causales de nulidad previstas en el artículo 51 de la LFPCA, podemos ubicarlas perfectamente en la teoría de las nulidades desarrollada por Marienhoff y que hemos visto en los capítulos anteriores.

**2.2.1. Primera causal de nulidad.** La incompetencia del funcionario que dictó la resolución o tramitó el procedimiento de donde emane la misma, es un vicio del elemento esencial “sujeto” que quedó plasmado en el numeral 5.1. *Incompetencia* del Capítulo III del presente trabajo.

Además, se vio en el numeral 4.2.1. *Incompetencia* del Capítulo IV de este trabajo, que al vicio de la incompetencia le corresponde la nulidad absoluta. Esto significa, conforme al numeral 4.9. *Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad* del mismo capítulo que el acto viciado de incompetencia subsistirá hasta que la nulidad sea formalmente declarada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mientras ello no ocurra el acto tiene y produce efectos jurídicos.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Será un acto insanable, lo que se traduce en que la autoridad responsable no podrá corregir tal vicio, pues la única manera de salvarlo es que la autoridad realmente competente emita nuevamente el acto.

Una vez que el tribunal fiscal declare su nulidad tendrá efectos *ex tunc*, es decir, hacia el pasado, retrotrayéndolos a la fecha de emisión del acto, lo que hace considerar como si nunca hubiera existido el acto.

Otra característica mencionada por Marienhoff sobre la nulidad absoluta es que tiene carácter imprescriptible y aquí hay punto de controversia genuino. La doctrina mayoritaria coincide con la opinión de Marienhoff en cuanto a que la nulidad absoluta es imprescriptible, sin embargo, no hay artículo en la LFPCA que así lo confirme.

Este escenario nos lleva a pensar dos opciones: 1) la incompetencia se debe hacer valer dentro del término general de 30 días previsto en el artículo 13 de la LFPCA para impugnar los actos administrativos, so pena que de no hacerlo se declare acto consentido; o bien, 2) Aplicar el Código Civil Federal, ya que la LFPCA nada dice sobre este punto y el Código Fiscal de la Federación, que regula la materia fiscal, admite la aplicación supletoria del derecho común. En este supuesto podríamos invocar el artículo 2226 del Código Civil Federal y sustentar la imprescriptibilidad de la nulidad absoluta que corresponde en los casos de incompetencia, ya que esta vulnera el orden público.

Otra característica de la nulidad absoluta que correspondería según Marienhoff en la incompetencia, es que acción de nulidad debe ser alegada y probada por la parte afectada ya que no puede ser declarada de oficio por los juzgadores.

No obstante, en el tercer párrafo del artículo 51 analizado, se establece que “El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad...”. Por lo tanto, al tener en este supuesto una solución particular adoptada en la legislación positiva, deberá seguirse esta regla y no la de la doctrina, ya que los principios generales desarrollados en la teoría se deben armonizar con el ordenamiento jurídico vigente, máxime cuando son en beneficio de los gobernados.

Además, esta regla del análisis de oficio de la incompetencia, se encuentra apoyada por nuestro máximo tribunal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se puede observar en las tesis de jurisprudencia 2a./J. 201/2004 y 2a./J. 99/2006, cuyos rubros respectivamente señalan: “NULIDAD. LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA ESTÁN FACULTADAS PARA ANALIZAR DE OFICIO NO SÓLO LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, SINO TAMBIÉN LA DE QUIEN ORDENÓ O TRAMITÓ EL

PROCEDIMIENTO DEL CUAL DERIVÓ ÉSTA” y “COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO DE NULIDAD. DEBE ANALIZARSE EN TODOS LOS CASOS POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA”.

Las características restantes indicadas por Marienhoff, sobre la posibilidad de que la Administración Pública pueda pedir la nulidad de sus propios actos y sobre la procedencia de la nulidad por razones ilegitimidad, son perfectamente aplicables para esta causal de nulidad.

**2.2.2. Segunda y tercera causales de nulidad.** Respecto a la segunda causal de nulidad, referente a la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, podemos ubicarla en el elemento esencial “forma” que vimos en el numeral 8. *Vicios en la forma* del Capítulo III de esta investigación.

Sobre el tipo de nulidad correspondiente a este vicio, quedó asentado en el numeral 4. *Tipo de nulidad en los vicios de la forma* del Capítulo IV, que si la forma exigida (en su totalidad) fue omitida, entonces se trataría de un acto nulo, de nulidad absoluta por faltar el elemento esencial respectivo. En cambio, si la forma se respetó aunque con defectos, el acto será anulable, nulidad relativa, puesto que la forma sí existe pero se encuentra viciada.

Dicho lo anterior, podemos establecer que la segunda causal de nulidad prevista en el artículo 51 de la LFPCA, se trata de una nulidad relativa ya que la redacción del mismo expresa la omisión de requisitos formales previstos en las leyes, lo cual da a entender que no es una falta absoluta de la forma, sino de defectos en el cumplimiento de esta, lo que se corrobora con la inclusión de la ausencia de la fundamentación o motivación, que en la doctrina de Marienhoff corresponden a la nulidad relativa (Véase numeral 4.5.1 del Capítulo IV), pues se entiende que son defectos del elemento “forma” pero no una omisión total de este.

Así, la nulidad relativa por la omisión de requisitos formales, de acuerdo a lo visto en el numeral 4.9. *Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad* del mismo capítulo IV, implicará que el acto subsista hasta que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa declare formalmente su nulidad; podrá ser susceptible de saneamiento, es decir, podrá ser corregido; la invalidez del acto anulable tendrá efectos constitutivos, ya que actúa para el futuro, *ex nunc*, serán a partir del acto de anulación y hacia adelante; no podrá ser establecida de oficio por los juzgadores pues sobre esta causal no hay regla expresa en la LFPCA que diga lo contrario; y la acción para pedir la nulidad es prescriptible.

Lo relativo a la segunda causal de nulidad valdrá para la tercera causal de nulidad consistente en vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada. En ambos casos se trata de vicios del elemento “forma” que no comportan la omisión absoluta del elemento, sino que se trata de defectos en la conformación del mismo, de manera que al existir el elemento pero de manera viciada corresponderá un acto nulo, de nulidad relativa, con sus respectivas consecuencias ya dichas en los párrafos precedentes.

**2.2.3. Cuarta causal de nulidad.** La cuarta causal de nulidad tiene diferentes supuestos que deben distinguirse apropiadamente. La fracción señala textualmente como causal de nulidad “Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto”.

El texto de la porción normativa transcrita podemos desintegrarlo de la siguiente manera:

- Supuesto 1: Los hechos no se realizaron (hechos falsos);
- Supuesto 2: Los hechos se realizaron de manera distinta a como se apreciaron (interpretación errónea de hechos); y
- Supuesto 3: El acto o resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejaron de aplicar las debidas en cuanto al fondo del asunto (Violación de la ley de fondo por contravención u omisión).

El supuesto 1 previamente indicado, va ligado con el vicio del elemento esencial “Causa o Motivo”, mismo que fue analizado en el numeral 6. *Vicios en la causa* del Capítulo III del presente documento. Se trata de un vicio portador de la nulidad absoluta según se analizó en el subtema 4.3. *Tipo de nulidad en los vicios en la causa o motivo* del Capítulo IV, y las consecuencias de la nulidad absoluta han quedado descritas ya en este capítulo y de manera más completa en el numeral 4.9. *Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad*.

En lo subsecuente únicamente se hará la relación entre la causal de nulidad prevista en el artículo 51 de la LFPCA, la ubicación del vicio en el elemento respectivo según la investigación precedente que se hizo y el tipo de nulidad que acarrea, ya que sobre las consecuencias, tanto en la nulidad absoluta como en la relativa, siempre serán las mismas y nos remitimos a lo expuesto en el apartado correspondiente del capítulo anterior y a las precisiones que se hicieron en el punto previo 2.2.1. *Primera causal de nulidad* de este mismo capítulo.

Continuando con los supuestos de la cuarta causal de nulidad, el segundo de ellos, referente a la interpretación errónea de los hechos, encuadra también en el elemento esencial “causa o motivo”, pero dijimos en el apartado relativo 4.3. *Tipo de nulidad en los vicios en la causa o motivo* que la errónea interpretación de los hechos existentes o del derecho entraña un vicio de este elemento que no implica su inexistencia sino un mero defecto, por lo que se trataría de un acto anulable que acarrea nulidad de tipo relativa.

El supuesto 3, concerniente a la contravención de las disposiciones aplicables o la omisión de aplicar las debidas en cuanto al fondo del asunto, se encuentra vinculado con el elemento esencial “objeto”, según se explicó en el contenido del punto 7. *Vicios del objeto* del Capítulo III de nuestro trabajo.

En dicho apartado, se mencionó que cuando se habla de vicio de violación de la ley en el derecho administrativo, se refiere a la contravención de las reglas a que debe sujetarse el contenido u objeto del acto y a este vicio suele denominársele también violación de la ley de fondo.

Posteriormente se estableció en el punto 4.4. *Tipo de nulidad en los vicios del objeto* que el acto afectado de esta irregularidad conduce a una nulidad del tipo absoluta.

Cabe señalar que la fracción IV del artículo 51 analizado, no menciona la errónea interpretación del derecho aplicable al caso concreto, sin embargo puede quedar entendido de manera implícita que la frase “o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas” puede englobar tal supuesto sin problemas, pues a final de cuentas, la interpretación indebida de una norma significa contravenirla por no acatar lo que correctamente se debe inferir de ella.

No sobra decir que ante este supuesto de la interpretación errónea del derecho, el acto administrativo estará afectado de nulidad relativa toda vez que es una irregularidad vinculada al elemento “causa o motivo” que no implica la inexistencia de dicho elemento, sino únicamente su configuración defectuosa.

**2.2.4. Quinta causal de nulidad.** Por último, la quinta causal de nulidad prevista en el artículo 51 de la LFPCA es la relativa al desvío de poder, ya que se habla de que la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confirió dichas facultades.

Este vicio pertenece al elemento esencial “finalidad”, tal y como se dejó establecido en el numeral 9. *Vicio en la finalidad* del Capítulo III *Tipos de vicios del acto administrativo*.

La desviación de poder o violación del fin a que debe responder el acto administrativo, implica la ausencia del elemento esencial finalidad y así, al faltarle uno de sus elementos esenciales al acto, se constituye como un acto nulo, de nulidad absoluta según vimos en el punto 4.6. Tipo de nulidad en los vicios de la finalidad del Capítulo IV de nuestro trabajo.

**2.2.5. Irregularidades irrelevantes.** Por otra parte, en el párrafo segundo del artículo 51 de la LFPCA, encontramos seis incisos que describen supuestos de irregularidades irrelevantes que no van producir la nulidad del acto administrativo. Son defectos que nuestro derecho nacional ha acogido con el nombre de “ilegalidades no invalidantes”, ya que así también se les puede encontrar en la teoría del derecho administrativo.

Como ejemplo tenemos la jurisprudencia con número de registro 171872 del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (Tesis: I.4o.A. J/49, 2007), en la que se reconoce que los vicios que no afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, es decir, que ocasionen un perjuicio efectivo, son ilegalidades no invalidantes respecto de las cuales no procede declarar su nulidad en atención a que la *ratio legis* de la norma (razón de la ley) es en el sentido de preservar y conservar actuaciones de la autoridad administrativa que, aunque ilegales, no generan afectación al particular, pues también debe atenderse y perseguir el beneficio de los intereses colectivos que busca el acto administrativo.

Con esto se confirma la parte de la teoría de Marienhoff relativa a que no todas las irregularidades alcanzan el carácter de vicio que provoque la invalidez del acto, pues existen irregularidades que dada su importancia menor se constituyen en irrelevantes para los efectos del acto, por lo que un acto con una irregularidad de este tipo no se considerará acto viciado o defectuoso (Véase numeral 1. Acto perfecto y acto viciado del Capítulo III)

**2.3. Artículos 52 y 57 de la LFPCA.** Del artículo 52 lo que debemos destacar es que la sentencia que dicte el Tribunal Federal de Justicia Administrativa puede ser esencialmente en cuatro sentidos:

- i. Validez
- ii. Nulidad
- iii. Nulidad para efectos
- iv. Nulidad más reconocimiento de derecho subjetivo

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Sobre el primero de los sentidos no vemos problemas dado que se trata del supuesto en el que el acto administrativo no tuvo irregularidades o defectos, o bien, la acción de nulidad no prosperó por otras cuestiones procesales como el consentimiento tácito (no se impugnó en el debido tiempo), no se acreditó la irregularidad alegada (recordando que, salvo la incompetencia, el particular tiene la carga de probar la irregularidad aducida), etc.

Sin embargo, en los capítulos anteriores y en este mismo, se ha estado hablando de nulidad absoluta y nulidad relativa, dos conceptos que no vemos enunciados en el artículo 52 de la LFPCA, por lo que la primera tarea es aclarar este tema.

En nuestro derecho nacional, lo frecuente es que se usen los términos de “nulidad lisa y llana” y “nulidad para efectos”. Ambos términos son correlativos respectivamente a la nulidad absoluta y nulidad relativa. Así lo podemos confirmar con diversos criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación.

En efecto, dentro de los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, podemos citar la tesis con número de registro 170684 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Tesis P. XXXIV/2007) en la que textualmente explica que la nulidad absoluta es aquella calificada en la práctica jurisdiccional como lisa y llana.

Asimismo, tenemos la tesis con registro 162781 del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito (Tesis: VI.1o.A. J/53, 2011). En ella, el tribunal asentó que los tipos de nulidad previstos en el artículo 52 de la LFPCA, son los distinguidos como "nulidad lisa y llana o absoluta" y "nulidad para efectos o relativa". Y si bien, dicha tesis se encuentra actualmente superada por otra de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cabe resaltar que el tema de los tipos de nulidad no fue materia de la superación sino el de las consecuencias que acarrea una nulidad por vicios de forma.

Inclusive se puede corroborar lo anterior con el contenido de la fracción IV del artículo 52 analizado que dispone que en supuestos previstos en las fracciones II (omisión de requisitos formales) y III (vicios de procedimiento) del diverso artículo 51 de la LFPCA, el tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución. Supuesto que igualmente se vincula con el inciso b), fracción I del artículo 57 en el sentido de que la nulidad cuyo origen sea un vicio de forma se puede reponer subsanando el vicio que produjo la nulidad y en el caso de nulidad por vicios del

procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo, contando con un plazo de 4 meses para hacerlo en ambos casos.

Esto coincide con las características de la nulidad relativa que nos proporciona Marienhoff en cuanto a que el acto anulable, nulidad relativa, es subsanable.

Por otra parte, el inciso a), fracción I del artículo 57 dispone que en la nulidad por 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, efecto que se producirá aun en el caso de que la sentencia declare la nulidad en forma lisa y llana.

Este supuesto es coincidente con la teoría de Marienhoff, pues en el apartado 4.9. *Efectos o consecuencias de los tipos de nulidad* del Capítulo IV, vimos que un efecto de la nulidad absoluta (que es la que corresponde a la incompetencia) es que el acto en cuestión es insanable, lo que se traduce en que la única manera de salvar la situación creada por el acto nulo, es emitirlo nuevamente respetando sus exigencias esenciales, es decir, por autoridad con competencia.

Finalmente, vemos en los incisos c) y d) de la fracción I del artículo 57, supuestos que impiden a la autoridad emitir nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada. Se trata de los llamados vicios de fondo y el desvío de poder.

Sobre la primera hipótesis, tenemos que tradicionalmente se ha clasificado a los vicios en vicios de fondo y vicios de forma.

Los primeros son aquellos que impliquen la declaración de un derecho o la inexigibilidad de una obligación en relación con la pretensión deducida en la demanda.

En materia fiscal, es aceptado como cuestiones de fondo aquéllas referidas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones tributarias. Estos aspectos pueden estar vinculados con los elementos “causa” y “objeto”.

En cambio, son vicios de forma aquéllos concernientes a las formalidades del procedimiento que preceden a la emisión del acto, a los requisitos exigidos en la expresión de la voluntad en el acto administrativo, y a los relativos en la comunicación del acto respectivo. Todos ellos vinculados con el elemento “forma”.

Y por los que respecta al desvío de poder, se trata de un vicio vinculado a los elementos “finalidad” y “moralidad”.

Esta ubicación de los vicios de fondo y vicios de forma en los elementos esenciales, es una cuestión de gran utilidad que nos facilitará mucho la preparación de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

nuestros medios de defensa y elaborar escritos con mejor técnica, así como para guiar al juzgador en el camino que debe seguir al dictar su sentencia, y que no se quede perdido en el caótico mundo de las nulidades.

Aclarado lo anterior, podemos afirmar que el sentido de la sentencia que dicte el tribunal fiscal dependerá del tipo de vicio descubierto en el acto administrativo. Así tratándose de actos nulos, de nulidad absoluta, conforme al esquema que hemos elaborado, el tribunal declarará la nulidad lisa y llana; y en cambio, tratándose de actos anulables, el tribunal decretará la nulidad para efectos.

Por lo que respecta a la nulidad más reconocimiento de derecho subjetivo, se entiende que es una nulidad absoluta o lisa y llana, pues al hacer el pronunciamiento sobre el respectivo derecho, significa que la autoridad lo desconoció anteriormente, de manera que el acto administrativo infringió el orden jurídico vigente, lo cual constituye un vicio del elemento esencial "objeto" que implica la nulidad absoluta.

No obstante lo que hemos visto sobre el contenido del artículo 51 de la LFPCA, es importante dejar establecido que el régimen de nulidades no se agota con las cinco causales de nulidad ahí previstas, pues como se mencionó al inicio de esta obra "Para que una "irregularidad" valga como "vicio" o "defecto" del acto administrativo, y tenga su correlativa sanción o consecuencia, no es indispensable que ello surja de un texto expreso que así lo disponga" (Marienhoff, 1998).

Esta cita de Marienhoff, debe instruirnos para que siempre contemplemos la posibilidad de hacer valer como agravios o conceptos de nulidad, los diferentes tipos de vicios que desarrolla el profesor argentino en su teoría, cuando así sea necesario y conveniente.

Es cierto que, como él mismo lo reconoce, existe una dificultad especial para probar algunos de los vicios que examina, pero la dificultad nunca debe ser motivo para olvidarlos en absoluto. El derecho es una ciencia dinámica y muy basta en cuanto a las posibilidades de hecho que pueden acontecer en la vida diaria, por lo que no debemos descartar nunca la posibilidad de acreditar la violencia moral, el desvío de poder, la simulación, o cualquier vicio que implique una dificultad mayor de la normal. Al contrario, siempre debe ser un reto para echar a andar la creatividad de los abogados en la manera de arreglar sus medios de prueba para acreditar sus causales de nulidad.

Con todo lo anterior, podemos ver que la doctrina de las nulidades de Marienhoff sigue teniendo aplicación en nuestro derecho nacional, a pesar de las diferencias

terminológicas, dado que, como él lo menciona, se trata de elaborar principios generales que guíen la aplicación del derecho administrativo en general.

Resta únicamente actualizar el esquema de correspondencia, que previamente elaboramos, para ubicar las distintas causales de nulidad contenidas en la LFPCA y posteriormente estar en aptitud de aplicarlo al caso práctico en concreto.



**CAPITULO VII**

**ACTO ADMINISTRATIVO  
ESQUEMA DE CORRESPONDENCIA  
ELEMENTOS-VICIOS-NULIDAD  
CON CAUSALES DEL ARTÍCULO 51 DE LA LFPCA**

				TIPO DE NULIDAD		
Violencia	Error	a. Excluyente de voluntad	→	Absoluta		
		b. Esencial	→	Relativa		
	Dolo	a. Regla general	→	Relativa		
		b. Dar por existentes hechos falsos	→	Absoluta		
Violencia	a. Física o Moral	→	Absoluta			
Simulación	a. Simulación absoluta	→	Absoluta			
	b. Simulación relativa	→	Relativa			
ACTO ADMINISTRATIVO	Elementos Esenciales	1 Sujeto	a. Incompetencia (Art. 51, Fracción I)	→	Absoluta	
			b. Incapacidad	→	Absoluta	
		2 Causa	a. Hechos inexistentes (Art. 51, F-IV, supuesto 1)	→	Absoluta	
			b. Derecho inexistente	→	Absoluta	
			c. Errónea interpretación de hechos y derecho (Art. 51, F-IV, supuesto 2)	→	Relativa	
		3 Objeto o contenido	a. Contrario a la ley (Art. 51, F-IV, supuesto 3)	→	Absoluta	
	4 Forma (Acto Formal)	a. Formas del acto	→	Absoluta/Relativa	~ No existe/Existe	
		a.1 Motivación (Art. 51, Fracción II)	→	Relativa		
		b. Formalidades del procedimiento (Art. 51, Fracción III)	→	Absoluta/Relativa	~ No existe/Existe	
	5 Finalidad	a. Desviación de Poder (Art. 51, Fracción V)	→	Absoluta		
		6 Moral	a. Contra buenas costumbres	→	Absoluta	
b. Contra buena fe	→		Absoluta			
Elementos Accidentales	1 2 3	Término Condición Modo	Objeto o contenido	→	Absoluta	

**VII. METODOLOGÍA DE LA INTERVENCIÓN O APLICACIÓN**

Después de que se ha elaborado la sección de los fundamentos teóricos, que son los que nos van a servir de sustento para cualquier ejercicio práctico de defensa fiscal, lo siguiente es probar nuestra investigación y aplicar nuestro Esquema de Correspondencia a un caso práctico para evaluar su utilidad y determinar si es viable o no.

De ese modo, se utilizó un caso en el que un contribuyente estuvo en desacuerdo con tres resoluciones emitidas por una unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria mediante las cuales se le negó parcialmente unas devoluciones solicitadas por concepto de Impuesto al Valor Agregado.

**1) Descripción de la intervención.**

El caso práctico elegido para aplicar nuestra investigación tiene como antecedentes los que a continuación se reseñarán y conforme a ellos se diseñó la defensa fiscal del contribuyente.

A) En fechas 11, 12 y 17 de octubre de 2017, el contribuyente presentó solicitudes de devolución por concepto de Impuesto al Valor Agregado, respectivamente por los montos y periodos siguientes:

<b>Monto</b>	<b>Periodo</b>	<b>Núm. Control Interno</b>
\$3'348,548.00	abril de 2017	DC371700002564
\$3'351,075.00	mayo de 2017	DC371700002573
\$5'405,120.00	junio de 2017	DC371700002614

B) Las solicitudes de devolución descritas en el punto anterior, fueron resueltas por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3", a través de las cuales se resolvió autorizar parcialmente los montos solicitados mediante las resoluciones siguientes:

<b>Núm. de Oficio</b>	<b>Fecha</b>
500-60-00-01-00-2017-04933	20 de octubre de 2017
500-60-00-01-00-2017-04934	20 de octubre de 2017

500-60-00-01-00-2017-04963	25 de octubre de 2017
----------------------------	-----------------------

Para negar parcialmente las solicitudes de devolución, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas “3” sostuvo como motivos de su decisión que para acreditar el Impuesto al Valor Agregado se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto es, que haya sido trasladado expresamente al contribuyente, que conste por separado en los comprobantes y que haya sido efectivamente pagado.

Que con fundamento en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación procedió a realizar consulta a los sistemas institucionales con los que cuenta, detectando que no se consideraron acreditables los montos solicitados, toda vez que para que el impuesto aludido sea acreditable, es necesario que haya sido trasladado expresamente y por separado al contribuyente y además efectivamente pagado en el mes de que se trate, siendo que sus proveedores no tenían declarados valor de actos o actividades, lo que la llevó a concluir que si no se actualizan dichos requisitos o únicamente se cumple con uno de ellos se materializa una carencia de derecho subjetivo del particular, por lo que al no cumplir con dichos requisitos no logró acreditar la procedencia de la devolución solicitada.

Insistió en que de conformidad con las fracciones II y III del numeral 5 de la Ley del impuesto al Valor Agregado, para que dicho impuesto sea acreditable es necesario que el mismo haya sido trasladado expresamente y por separado al contribuyente, además de que debe estar efectivamente pagado en el mes de que se trate requisito que a su consideración el contribuyente no logró acreditar.

C) Por considerar que son ilegales, el 22 de noviembre de 2017, se interpuso juicio de nulidad en contra de las resoluciones contenidas en los oficios referidos en el punto anterior (en adelante resoluciones impugnadas), quedando radicado en la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa con residencia en San Pedro Garza García, Nuevo León.

E) Se procedió a realizar el análisis de las resoluciones impugnadas, con el método de la teoría del acto administrativo para revisar que contuvieran todos sus elementos esenciales de manera correcta, determinando lo siguiente:

- i. Voluntad previa: que se plasmó posteriormente en las resoluciones contenidas en los oficios 500-60-00-01-00-2017-04933, 500-60-00-01-00-2017-04934 y 500-60-00-01-00-2017-04963, sin que se observara error, dolo, violencia o simulación en su emisión.
- ii. Sujeto: para el caso práctico, lo que nos interesa es que la autoridad cuente con competencia y que el funcionario titular del órgano cuente con capacidad. Respecto al primer punto se supo que la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas “3” cuenta con competencia para resolver las solicitudes de devolución según se advirtió en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; y sobre el segundo punto, no se conoció ningún hecho o indicio que hiciera suponer la incapacidad del titular de dicha unidad administrativa.
- iii. Causa o motivo: se expresaron los antecedentes por parte de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas “3”, que le sirvieron de justificación para emitir las resoluciones. Al revisarlos se detectó que los hechos y el derecho invocados son existentes, considerando únicamente la posibilidad de que existiera vicio en este elemento por una errónea interpretación del derecho (de los artículos 1-B y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), al darles un alcance no contemplado en el texto de las normas (que para que proceda la devolución es necesario que el proveedor que trasladó el impuesto al valor agregado haya declarado y enterado el importe respectivo).
- iv. Objeto o contenido: el objeto es el efecto práctico que el sujeto emisor se propone lograr a través de su acción voluntaria. En este caso, el objeto o contenido de las resoluciones impugnadas es negar parcialmente las devoluciones solicitadas pues a consideración de la autoridad, no se cumple con los requisitos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, consideramos que este elemento se encuentra viciado por no reunir el atributo de licitud, ya que, como se vio en el apartado correspondiente, hay ilicitud cuando hay violación de la ley, y en el caso concreto se sostiene que existe violación de lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- v. Forma: respecto a las formas y formalidades del acto, no se detectó ninguna irregularidad ya que se cumplieron las exigencias previstas en el Código Fiscal de la Federación para la tramitación de las solicitudes de devolución.

- vi. Finalidad: en cuanto a la finalidad de las resoluciones, no se detectó que existieran indicios para suponer un desvío de poder por parte de la autoridad, por lo que se tiene por cumplido correctamente dicho elemento.
- vii. Moral: tampoco se detectó que existiera una contravención de las buenas costumbres o la buena fe, por lo que se considera que las resoluciones impugnadas cumplen con este elemento.

D) Los motivos de ilegalidad que se consideraron para impugnar las resoluciones de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas “3” esencialmente consistieron en lo siguiente:

Se sostuvo la ilegalidad de las resoluciones impugnadas porque la autoridad responsable justificó su negativa parcial de las devoluciones, en el presunto incumplimiento de obligaciones formales vinculadas al Impuesto al Valor Agregado acreditable atribuibles a sus proveedores, como el hecho de que estos incumplieron con sus obligaciones fiscales y/o presentan inconsistencias al declarar su valor de actos o actividades respecto de dicho impuesto, aduciendo la autoridad fiscal que no se cumple con la cadena de proveeduría, ya que dicho impuesto no ingresó al fisco federal, motivo por el cual a su juicio no son susceptibles de devolución las cantidades totales

Sin embargo, contrario a lo manifestado por la demandada, se alega que el derecho a obtener la devolución del saldo a favor no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto trasladado al consumidor final y que la procedencia de dicha solicitud depende de que los pagos se hubieran realizado en forma efectiva durante el mes en que se expidió el comprobante correspondiente en términos del artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, además de que se cumplan los requisitos establecidos en materia de traslado y acreditamiento del tributo previstos en el artículo 5 de la misma ley, cuestiones que el contribuyente sí acreditó y que por lo tanto, la autoridad responsable había emitido resoluciones ilegales por contravenir los artículos 1-B y 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ese sentido se sostuvo que procedía la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas con el respectivo reconocimiento del derecho subjetivo del contribuyente para obtener las cantidades que fueron negadas en devolución.

## **2) Evaluación de la pertinencia y viabilidad de la intervención.**

Se considera que se cumple con la pertinencia y viabilidad de aplicar nuestro método desarrollado en el presente trabajo, toda vez que el caso concreto versa sobre resoluciones emitidas en materia de fiscal federal por una autoridad administrativa.

En efecto, se trata de resoluciones emitidas sobre la devolución de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, que es materia fiscal federal por tratarse de los tributos regulados en leyes federales.

Además, las resoluciones fueron emitidas por una autoridad administrativa como lo es la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3" del Servicio de Administración Tributaria, de manera que le son aplicables todos los principios y reglas del acto administrativo que hemos señalado en el cuerpo de la presente investigación.

## **VIII. RESULTADOS DE LA INTERVENCIÓN.**

La manera más sencilla y objetiva de medir los resultados es a través de la sentencia definitiva que dictó el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en la que se puede constatar la reseña del caso, el tipo de nulidad y las consecuencias generadas (Véase Anexo 1).

### **1) Descripción de la intervención y de los resultados obtenidos.**

El caso analizado resultó ser óptimo para la aplicación de la investigación que elaboramos en el presente trabajo y en particular del esquema de correspondencia entre los elementos, vicios y nulidades del acto administrativo.

Cuando uno se plantea hacer una defensa fiscal frente a un acto administrativo o resolución administrativa que consideramos incorrecta de la autoridad, generalmente no sabemos por dónde empezar y comenzamos desarrollando nuestros escritos de demanda conforme se nos van ocurriendo ideas o con base en machotes o casos análogos que anteriormente ya se habían llevado.

Lo que aquí presentamos, es una propuesta que puede adoptarse como método de inicio a fin para elaborar una defensa fiscal más completa y eficaz. Lo anterior, llevando una revisión exhaustiva del acto o resolución administrativos identificando sus elementos esenciales uno a uno e identificando si los tipos de vicios que analizamos se encuentran o no en dichos elementos.

Una vez que se ha realizado este examen del acto o resolución de la autoridad administrativa, si advertimos la presencia de uno o varios vicios en sus elementos, lo consiguiente será construir el argumento –agravio o concepto de nulidad- partiendo de lo expuesto en los capítulos desarrollados en nuestra fundamentación teórica, es decir, relatando los elementos que todo acto administrativo debe contener, los vicios que se pueden presentar y en concreto el vicio que detectamos; posteriormente, con ayuda de nuestro esquema de correspondencia, se identificará el tipo de nulidad que acarrea el vicio detectado y las consecuencias de su pronunciamiento.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Sin duda, se sostiene que este método simplifica bastante la elaboración de un medio de defensa, pues sirve como una guía que dicta los pasos a seguir en la elaboración de los escritos de demanda y que aunado a ello, cuenta con el análisis de las causales de nulidad expresas existentes en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Los resultados obtenidos fueron satisfactorios, pues la sentencia definitiva dictada por la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal De Justicia Administrativa en el caso analizado declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas, por contravenir condenando a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas “3” a devolver los importes que fueron parcialmente negados en la instancia administrativa. (Véase Anexo 1. Versión pública de sentencia definitiva.)

Debemos precisar que, conforme a nuestro modelo, lo que se debía declarar era una nulidad lisa y llana más el reconocimiento del derecho del contribuyente a obtener la devolución total solicitada. Lo anterior, en virtud de que el vicio detectado se encontraba en el elemento esencial objeto por haberse emitido en contravención de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sus artículos 1 y 5, lo que originaba una nulidad absoluta o lisa y llana.

No obstante lo anterior, la Sala del tribunal fiscal declaró una “nulidad para efectos”, siendo los efectos que la demandada efectúe las devoluciones solicitadas conjuntamente con los intereses correspondientes, en términos de los artículos 17-A, 21, 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, por hallarse en contravención a lo dispuesto en los diversos 22 y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 1º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2017.

Por lo que es necesario indicar, que si bien nuestro método y el usado por la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa llegan a la misma conclusión (eliminar las resoluciones por ilegales y restituir el derecho del contribuyente), lo cierto es que en cuanto a la terminología difieren, toda vez para nosotros se trataba de una nulidad absoluta (lisa y llana) y la Sala Regional le dio el nombre de una nulidad relativa (nulidad para efectos), que a nuestro juicio, únicamente procede cuando se trata de la invalidez del acto por vicios de forma o vicios de procedimiento.

Aun y con esta particularidad, se considera que el resultado del modelo desarrollado en el presente trabajo es satisfactorio -aunque perfectible, por supuesto- y puede utilizarse en la defensa fiscal de otros actos o resoluciones que se consideren ilegales.

Incluso, la encomienda personal es así hacerlo para saber si no se trató de un caso aislado y para detectar mejoras en el mismo, de manera que se pueda ir afinando con datos basados en la experiencia.



## IX. EVALUACIÓN DE LA INTERVENCIÓN.

Veamos ahora cuáles son los resultados de nuestra investigación en relación con los objetivos propuestos.

### 1) Valoración de los objetivos propuestos y alcanzados.

Al inicio de la presente investigación, se propusieron como objetivos generales los siguientes:

- Estudiar el acto administrativo y sus componentes orgánicos.
- Analizar la trascendencia de los vicios contenidos en los actos emitidos por la autoridad fiscal y las posibles consecuencias de acuerdo a la nulidad o invalidez que se origine.
- Plantear una estrategia de defensa fiscal preventiva y accionaria para determinar la mejor solución para combatir actos ilegales de la autoridad fiscal federal.

Consideramos que los tres objetivos fueron alcanzados debidamente ya que en la sección *XIII. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA*, en el Capítulo I, se estudió lo que es un acto administrativo y el por qué debíamos partir de ese punto para lograr nuestro tema; en el Capítulo II se desarrolló el tema de los elementos esenciales que orgánicamente conforman al acto administrativo; y en los capítulos III y IV, se dejó plasmado cuáles son los tipos de vicios que se puede originar en los elementos del acto administrativo y el tipo de nulidad que genera cada uno de ellos.

Asimismo, con base en la información de los fundamentos teóricos, se pudo elaborar un Esquema de Correspondencia entre elementos, vicios y tipo de nulidad, que puede aplicarse para construir una defensa fiscal más completa, sencilla y eficaz, lo cual quedó demostrado con el caso práctico.

Estos objetivos generales, se pudieron alcanzar con base en los objetivos específicos que también se lograron, pues se pudo conocer el concepto de acto administrativos y los diferentes elementos que lo componen.

A partir de estos elementos, se sabe ahora identificar qué es un vicio, cuáles son en específico los vicios de forma y cuáles, por exclusión, se pueden considerar de fondo.

Además, se revisó el régimen de nulidades contenido en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y se determinó qué tipo de nulidad procede para cada causal contenida en el artículo 51, y las consecuencias que derivan de las nulidades respectivas.

Todo lo anterior concretizado en un esquema de correspondencia entre elementos del acto administrativo, vicios y tipo de nulidad que quedó mostrado en el capítulo V de la fundamentación teórica y capítulo VII actualizado con la ubicación de las causales de nulidad previstas en nuestro derecho fiscal mexicano.

Con lo anterior, se consideran logrados los objetivos propuestos con la presente investigación.

## **2) Alcances y limitaciones de la intervención.**

Cada caso presentado para una defensa fiscal es distinto de otros. En unos podremos encontrar la falta de ciertos elementos y en otros la existencia de todos los elementos. Para comprobar la funcionalidad completa de nuestro modelo se tendría que aplicar a diversos casos en los que podamos identificar los diferentes vicios que se vieron en el desarrollo de la presente investigación. Como pudimos observar, el caso concreto, aunque sirvió para probar que sí es factible aplicar nuestro esquema, solamente se prestó para identificar un tipo de vicio de los diferentes que pueden existir.

Y así, podemos seguir aplicando nuestro modelo a diversos casos y cabrá la posibilidad de que no sean susceptibles para probarlo para los vicios que no son tan comunes, como los inherentes al elemento de la moralidad.

Sin embargo, la idea es que a través de la práctica con más casos de defensa, se pueda ir perfeccionando el modelo desarrollado, agregando la experiencia jurisdiccional

adquirida con cada uno de ellos y actualizándolo con los criterios de jurisprudencia que se vayan emitiendo.

A pesar de estas limitaciones, pero podemos afirmar, que el alcance de nuestra intervención en el caso práctico es satisfactoria. Se cumple con las expectativas ya que la investigación y el esquema funcionaron en cuanto a la facilitación para el desarrollo de la defensa fiscal y se comprobó su utilidad al coincidir en lo fundamental con el criterio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

### **3) Aportes a la organización o los beneficios.**

El Esquema de Correspondencia elaborado en conjunto con la investigación que lo sustenta, se considera un aporte que beneficia a la comunidad de la defensa fiscal, conformada tanto por abogados defensores de contribuyentes, autoridades encargadas de la defensa del fisco federal y juzgadores encargados de dirimir las controversias suscitadas entre contribuyentes y la Administración Pública.

Lo anterior a pesar de que el método desarrollado en el presente trabajo se haya enfocado más hacia la defensa del contribuyente, pues también la autoridad puede hacer uso de él para elaborar sus contestaciones de demanda y sustentar la legalidad de sus actos administrativos. En este caso, lo el método se usará para hacer una contrastación entre el acto administrativo que se haya emitido y el esquema elaborado para constatar que aquel contiene todos los elementos esenciales y estos cumplen los requisitos correspondientes, es decir, no contienen vicios que puedan causar su invalidez. El método, pues, se aplica a la inversa.

Para los juzgadores también puede ser aplicable ya que, como ya se dijo, el método fue elaborado pensando en la defensa fiscal de los contribuyentes, lo cierto es que contiene principios generales aplicables a todos los actos administrativos, lo que constituye la razón para poder ser aplicado tanto por contribuyentes como por la autoridad administrativa y jurisdiccional.

Los jueces, partiendo del Esquema de Correspondencia, podrán revisar si lo alegado por el contribuyente que demanda es o no procedente (fundado, lo etiquetan ellos), o si por el contrario carece de sustento lo manifestado en su demanda y por tanto, debe prevalecer la presunción de validez del acto administrativo impugnado.

En razón de lo anterior, consideramos que el presente trabajo beneficia a la generalidad de los sujetos involucrados en los litigios fiscales, ya sean contribuyentes y sus abogados, autoridad y sus encargados, así como al tribunal y su personal encargado de administrar justicia.

#### **4) Recomendaciones para desarrollos futuros.**

El tema de la teoría del acto administrativo es muy vasto, podemos encontrar multiplicidad de autores de diversas partes del planeta y con criterios que pueden ser similares a los sostenidos en la presente investigación o totalmente dispares.

En ese sentido, las recomendaciones son seguir buscando en el derecho comparado, criterios que puedan ser compatibles con el derecho mexicano, evaluar las experiencias que se han tenido en otros países con este tema de las nulidades en materia fiscal y poder seguir complementando el régimen de nulidades del sistema fiscal mexicano.

En España tenemos autores bastante importantes como Eduardo García de Enterría, Fernando Garrido Falla, Tomás Ramón Fernández; en Alemania a Maurer Hartmut, etc.

Lo ideal, sería poder hacer una estancia de investigación en aquellos países o en otro distinto, para poder aprender su sistema de nulidades, entenderlo y vivirlo de sus propias autoridades y ciudadanos, de manera que la experiencia que se pueda aportar al derecho nacional sea completa y fructífera. Recordar que de los errores también se aprende y en estos casos hasta de las experiencias penosas o difíciles se puede dejar constancia como experiencia para no repetir, por lo que se recomienda ampliamente continuar el presente hilo de investigación con la experiencia del derecho comparado.

## X. CONCLUSIONES.

Las conclusiones a las que podemos arribar después de haber realizado la presente investigación y caso práctico se citan a continuación.

1. El sistema de fiscalización en nuestro país es cada vez más agresivo por parte de la Administración Pública, por lo que es necesario adoptar medidas que permitan una defensa fiscal más completa y eficaz.
2. El derecho fiscal tiene sus bases y sigue los principios generales del derecho administrativo al ser una rama que derivó de este.
3. El derecho fiscal, como rama del derecho administrativo, puede acudir a la teoría del acto administrativo para resolver las polémicas surgidas con motivo de la nulidad de los actos emitidos en materia fiscal.
4. La teoría de las nulidades en derecho administrativo, es un tema que no está actualmente terminado y es tarea de la comunidad científica seguir investigando hasta que pueda alcanzar su madurez necesaria, como en su caso aconteció con la teoría de las nulidades del acto jurídico en materia civil.
5. No obstante la variabilidad de la teoría de las nulidades en derecho administrativo, se puede acudir a la doctrina existente sobre el tema para dar sustento a las argumentaciones que realicemos en nuestros escritos de defensa fiscal, ya que los litigios, son duelos de argumentaciones donde vence la más sólida, por eso, no es aconsejable quedarse únicamente con lo que dice el texto de la ley.
6. Para lograr una defensa más eficaz, es indispensable adoptar un método que nos permita examinar exhaustivamente los actos y resoluciones de la autoridad fiscal. Un método propuesto es el de seguir la teoría del acto administrativo para revisar que se hayan cumplido con todos los elementos esenciales al manifestar su voluntad la Administración Pública y revisar que estos estén libres de vicios.

7. A través de un esquema de correspondencia entre elementos del acto administrativo, vicios y tipos de nulidad, se puede simplificar la defensa fiscal logrando la revisión integral mencionada en el punto anterior.
8. El esquema de correspondencia elaborado, es eficaz para obtener resultados favorables en los litigios fiscales ventilados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.



## XI. GLOSARIO

**Amparo directo.**- es el medio de defensa constitucional que procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que ponen fin al juicio; y, segundo, que este amparo se promueve directamente ante un Tribunal Colegiado de Circuito, en única instancia, esto es, sin que antes del conocimiento del tribunal deba tramitarse otra, como sucede en el amparo indirecto.

**Causales de ilegalidad o nulidad.**- son aquellas situaciones jurídicas que pueden ocasionar una declaración general de ineficacia, que tiene como consecuencia que una norma, un acto jurídico, o un acto jurisdiccional deje de producir efectos jurídicos.

**Contencioso administrativo.**- Esta locución alude tanto a la jurisdicción atribuida a determinados órganos estatales para conocer de las controversias jurídicas suscitadas por la aplicación y ejecución de la normativa administrativa, como al proceso que da curso a estas controversias.

**Cosa juzgada.**- significa que no puede volverse a entablar un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico a otro anterior con el que tenga identidad de causa, sujetos y objeto.

**Ejecutoriedad.**- característica de los actos administrativos en virtud de la cual la autoridad administrativa, puede ejecutar sus actos por sí y ante sí, sin que resulte necesario acudir al auxilio del Poder Judicial empleando para ello el procedimiento de ejecución coactiva.

**Ex nunc.**- locución latina, que literalmente en español significa "desde ahora", utilizada para referirse a que una acción o norma jurídica produce efectos desde que se origina o se dicta, y no antes, por lo que no existe retroactividad

**Ex tunc.**- locución latina, que en español significa literalmente "desde siempre", utilizada para referirse a una acción que produce efectos desde el momento mismo en que el acto tuvo su origen, retrotrayendo la situación jurídica a ese estado anterior

**Jurisdicción.-** la jurisdicción es una función soberana del Estado, que se desarrolla a través de todos los actos de autoridad encaminados a solucionar un litigio mediante la aplicación de la ley general al caso concreto controvertido.

**Jurisprudencia.-** criterios obligatorios que, a partir del cumplimiento de ciertos requisitos, emiten y aprueban los órganos jurisdiccionales nacionales (en México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito) en un formato de breves extractos derivados del contenido de las sentencias que dictan.

**Legitimidad.-** Significa que debe tenerse por válido mientras no llegue a declararse por autoridad competente su invalidez, es decir, que se trata de una presunción iuris tantum.

**Revisión fiscal.-** Es el recurso de apelación que tiene la autoridad y que procede contra las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ante los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando se considera que en el asunto existe importancia y trascendencia de carácter nacional.

**Sine qua non.-** Locución del latín que significa sin la cual no.

## XII. BIBLIOGRAFÍA.

- Acosta Romero, M. (1998). *Compendio de derecho administrativo. Parte general*. México: Porrúa.
- Alfonso Parejo, L. (2012). *Lecciones de derecho administrativo*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Béjar Rivera, L. J. (2011). *El acto administrativo y su finalidad*. México: Porrúa.
- Cámara de Diputados. (7 de agosto de 2018). *Cámara de Diputados*. Obtenido de [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA\\_270117.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf)
- Delgadillo Gutiérrez y Lucero Espinosa. (1998). *Compendio de Derecho Administrativo. Primer curso*. México: Porrúa.
- Diario Oficial de la Federación. (18 de julio de 2016). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5445048&fecha=18/07/2016](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5445048&fecha=18/07/2016)
- Diario Oficial de la Federación. (07 de julio de 2017). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5489462&fecha=07/07/2017](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5489462&fecha=07/07/2017)
- Diario Oficial de la Federación. (15 de septiembre de 2017). *Diario Oficial de la Federación*. Obtenido de [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5497456&fecha=15/09/2017](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5497456&fecha=15/09/2017)
- Dromi, R. (2008). *Acto administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Fernandez Ruiz, J. (2015). Derecho administrativo mexicano. Surgimiento y evolución. En C. S. Barney, *Historia y Constitución. Homenaje a José Luis Soberanes Fernández, tomo I* (págs. 129-155). México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Gordillo, A. (2011). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas, tomo 3*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Gutiérrez y González, E. (2008). *Derecho de las Obligaciones*. México: Porrúa.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (1 de diciembre de 2005).
- Lobato, R. R. (1986). *Derecho Fiscal*. México: Oxford University Press.
- Marienhoff, M. S. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo, tomo I*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Marienhoff, M. S. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo, tomo II*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Márquez Gómez, D. (2007). Algunos problemas que se advierten en el juicio de nulidad regulado en el Código Fiscal de la Federación. En F. R. Cisneros Farías G., *Justicia administrativa. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho*

*Administrativo* (págs. 299-324). México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Martínez Morales, R. I. (2004). *Derecho administrativo 1er. curso*. México: Oxford University Press.

Pérez Dayán, A. (2003). *Teoría General del Acto Administrativo*. México: Porrúa.

PRODECON. (s.f.). *PRODECON*. Obtenido de [https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/jurisdicion\\_de\\_fondo\\_.pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/jurisdicion_de_fondo_.pdf)

Real Academia Española. (2017). *Diccionario de la Lengua Española*. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=bllwWdu>

Saborío Valverde, R. (2002). *Eficacia e invalidez del acto administrativo*. San José: Juricentro.

Santofimio, J. O. (1988). *Acto administrativo. Procedimiento, eficacia y validez*. México: Universidad Nacional Autónoma de México (IIJ).

SAT. (2015). *Datos abiertos del SAT*. Obtenido de [http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia\\_focalizada/Documents/itg2015\\_t4/ReporteAnual2015\\_Retos2016.pdf](http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/itg2015_t4/ReporteAnual2015_Retos2016.pdf)

SAT. (2016). *Datos abiertos del SAT*. Obtenido de [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/Reporte%20Anual%202016%20y%20Retos%202017.pdf](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Reporte%20Anual%202016%20y%20Retos%202017.pdf)

Senado de la República. (28 de abril de 2016). *Gaceta del Senado*. Obtenido de <http://www.senado.gob.mx/index.php?watch=11&sm=3&id=62667>

Senado de la República. (26 de abril de 2016). *Gaceta del Senado*. Obtenido de [http://www.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/63/1/2016-04-28-1/assets/documentos/1\\_INI\\_EF\\_Resolucion\\_fondo\\_del\\_conflicto.pdf](http://www.senado.gob.mx/sgsp/gaceta/63/1/2016-04-28-1/assets/documentos/1_INI_EF_Resolucion_fondo_del_conflicto.pdf)

Serra Rojas, A. (2004). *Derecho Administrativo* (Vigésima quinta ed.). México: Porrúa.

Sol Juárez, H. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red Tercer Milenio.

Tesis 2a./J. 122/2017, Contradicción de tesis 127/2017 (Segunda Sala de la SCJN 8 de septiembre de 2017).

Tesis 2a./J. 127/99, Contradicción de tesis 27/99 (Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 29 de octubre de 1999).

Tesis I.4o.A.538 A, Amparo directo 118/2006 (Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito 26 de abril de 2006).

Tesis III.2o.A.54 A, Revisión fiscal 133/99 (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito 25 de marzo de 1999).

Tesis P. XXXIV/2007, Contradicción de tesis 15/2006-PL. (Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 15 de octubre de 2007).

Tesis: I.4o.A. J/43, Amparo en revisión 78/2006 (Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito 1 de marzo de 2006).

Tesis: I.4o.A. J/49, Amparo directo 5/2007 (Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito 28 de febrero de 2007).

Tesis: VI.1o.A. J/53, Revisión fiscal 190/2010 (Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito 19 de enero de 2011).

Tron Petit, J. C., & Ortiz Reyes, G. (2015). *La nulidad de los actos administrativos*. México: Porrúa.



**XIII. ANEXO 1. SENTENCIA DEFINITIVA.**





TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE  
EXPEDIENTE: 6809/17-06-02-1-OT**

**ACTOR : \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\***

**1**

San Pedro Garza García, Nuevo León, a primero de junio del año dos mil dieciocho.- Vistos los autos del expediente al rubro indicado promovido por el **C. \*\*\*\*\***, en **representación legal de la persona moral denominada \*\*\*\*\***, contra del acto emitido por la **Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3"**; y, sin más trámite se procede a dictar la sentencia definitiva en los términos siguientes:

**RESULTANDO**

**1.-** Mediante escrito de demanda presentado en la Oficialía de Partes Común de las Salas Regionales del Noreste de este Tribunal, el 22 de noviembre de 2017, compareció el **C. \*\*\*\*\***, en **representación legal de la persona moral denominada \*\*\*\*\***, a impugnar las resoluciones contenidas en los oficios números 500-60-00-01-00-2017-04933, de fecha 20 de octubre de 2017, 500-60-00-01-00-2017-04934, de fecha 20 de octubre de 2017 y 500-60-00-01-00-2017-04963, de fecha 25 de octubre de 2017, emitidas por la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3", a través de las cuales se resolvió autorizar parcialmente las solicitudes de devolución presentadas el 11, 12 y 17 de octubre de 2017; la primera por el concepto de Impuesto al valor Agregado en cantidad de \$3'348,548.00, determinado por el período de abril del ejercicio de 2017 con número de control DC371700002564; el segundo, por concepto de Impuesto al Valor Agregado, en cantidad de \$3'351,075.00 determinado por el período de mayo del ejercicio 2017 con número de control DC371700002573 y el último por el concepto de Impuesto al Valor Agregado, en cantidad de \$5'405,120.00, determinado por el período de junio del ejercicio de 2017 con número de control DC371700002614.

**2.-** Por acuerdo dictado el 27 de noviembre de 2017, se admitió a trámite la demanda y se emplazó a la autoridad emisora por conducto de la unidad administrativa encargada de su defensa para que la contestara en el plazo previsto en la ley.

**3.-** A través del oficio número 600-60-00-05-2018-00241, de fecha 2 de febrero de 2018, depositado en el Servicio Postal el día 6 siguiente de su fecha, el C. Administrador Desconcentrado Jurídico de Tamaulipas "3", contestó la demanda, acordada en proveído de 14 de marzo de 2018; en el mismo auto se otorgó a las partes plazo para que formularan sus alegatos por escrito, sin que hubieran hecho uso de ese derecho alguna de ellas.

**4.-** Por último, el 1º de junio de 2018, se declaró cerrada la instrucción del juicio en términos del artículo 47 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

### **CONSIDERANDO**

**PRIMERO.** Esta Juzgadora es competente para resolver el juicio de nulidad en que se actúa por así disponerlo el artículo 3, fracción III, 28, fracción I, 29, 30, 31 y 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en vigor publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de julio de 2016, en relación con los preceptos legales 1º, 1º-A y 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 21, fracción VI, y 22, fracción VI, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dispositivos en los cuales se prevé la existencia de la Región Noreste y de la Segunda Sala Regional Noreste de este Tribunal, éste último ordenamiento en términos del artículo Quinto Transitorio, tercer párrafo, de la Ley Orgánica de este Tribunal.

**SEGUNDO.** La existencia de las resoluciones impugnadas, se encuentra acreditada en autos, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 15, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento



**TEJA**

TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE  
EXPEDIENTE: 6809/17-06-02-1-OT**

**ACTOR : \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\***

**3**

Contencioso Administrativo, 197, 200 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en la materia, derivado de la exhibición de un ejemplar por la impetrante y el reconocimiento de su emisión por la autoridad demandada.

**TERCERO.-** Aduce la actora en el **único** agravio de su escrito de demanda que las resoluciones combatidas resultan ilegales, violatorias de los artículos 1º, 14 y 16 Constitucionales, en relación con el diverso 38 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en razón de que a través de ellas, la demandada resolvió negar parcialmente las cantidades solicitadas por concepto de Impuesto al Valor Agregado mediante los trámites identificados con los números de folios DC371700002564, DC371700002573 y DC71700002614, justificando su actuación en el presunto incumplimiento de obligaciones formales vinculadas al Impuesto al Valor Agregado acreditable declarado por la actora atribuibles a sus proveedores, como ocurre por ejemplo, en que incumplieron con sus obligaciones fiscales y/o presentan inconsistencias al declarar su valor de actos o actividades respecto de dicho impuesto, por lo que aduce la demandada no se cumple con la cadena de proveeduría, ya que dicho impuesto no ha ingresado al fisco federal, motivo por el cual a su juicio no son susceptibles de devolución las cantidades totales manifestadas en cada uno de los trámites de devolución.

Que en contraposición con lo manifestado por la demandada, el derecho a obtener la devolución del saldo a favor no está supeditado a que el enajenante del bien o el prestador del servicio haya declarado y enterado ante la autoridad hacendaria el impuesto trasladado al consumidor final y que la procedencia de dicha solicitud depende de que los pagos se hubieran realizado en forma efectiva durante el mes en que se expide el comprobante correspondiente en términos del artículo 1-B y se cumplan los requisitos establecidos en

materia de traslado y acreditamiento del tributo en el artículo 5 ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Concluye que procede se declare la nulidad de las resoluciones impugnadas para el efecto de que se condene a la demandada a devolver las cantidades negadas en devolución.

Por su parte, la demandada en su contestación señaló que para acreditar el Impuesto al Valor Agregado se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esto es, que haya sido trasladado expresamente al contribuyente, que conste por separado en los comprobantes y haya sido efectivamente pagado.

Que en la resolución contenidas en los oficios 500-60-00-01-00-2017-04933, de fecha 20 de octubre de 2017, 500-60-00-01-00-2017-04934, de fecha 20 de octubre de 2017 y 500-60-00-01-00-2017-04963 de 25 de octubre de 2017, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3", precisó que con fundamento en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación procedió a realizar consulta a los sistemas institucionales con los que cuenta, detectando que no se consideró acreditable, toda vez que para que el impuesto aludido sea acreditable, es necesario que haya sido trasladado expresamente y por separado al contribuyente y además efectivamente pagado en el mes de que se trate, lo que conlleva a concluir que si no se actualizan dichos requisitos o únicamente se cumple con uno de ellos se materializa una carencia de derecho subjetivo del particular que alega tener, por lo que al no cumplir con dichos requisitos no logra acreditar la procedencia de la devolución solicitada.

Que de conformidad con las fracciones II y III del numeral 5 de la Ley del impuesto al Valor Agregado, para que dicho impuesto sea acreditable es necesario que el mismo que haya sido trasladado expresamente y por separado al contribuyente, además de que debe estar efectivamente pagado en el mes de que se trate requisito que como se podrá advertir, la contribuyente no logra acreditar.



TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE**

**EXPEDIENTE: 6809/17-06-02-1-OT**

**ACTOR : \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\***

**5**

**A juicio de los suscritos Magistrados que integran esta Segunda Sala Regional del Noreste de este Tribunal, el agravio en estudio resulta fundado** en atención a las consideraciones jurídicas:

La litis consiste en determinar si la autoridad demandada, al negar parcialmente la devolución solicitada por la actora, ajustó a derecho su actuación.

Al efecto, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone:

**Artículo 1.-** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley-, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.-** Enajenen bienes.
- II.-** Presten servicios independientes.
- III.-** Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV.-** Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos lo.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

El traslado del impuesto a que se refiere este artículo no se considerará violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.

De la norma jurídica transcrita se advierte que aquellas personas que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado, para ello, calcularán el citado impuesto aplicando a los valores que señala la Ley, la tasa del 16%.

Asimismo, dispone que el contribuyente trasladará el impuesto en forma expresa y por separado, **a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios**. El traslado del impuesto consiste en el cobro o cargo de dicha contribución que el contribuyente debe hacer al adquirente de los bienes o servicios.

Al efecto, el contribuyente deberá pagar a la autoridad fiscal la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios disminuyendo en su caso, del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

De dicha mecánica se observa que el contribuyente directo deberá efectuar su entero del impuesto, en su caso, directamente a la autoridad fiscal, una vez aplicada la mecánica ya descrita, mientras que por otra parte, el adquirente de los bienes o servicios tiene la carga de soportar el traslado de dicha contribución; **esto es, el cobro del impuesto por parte del enajenante o prestador de los servicios**.

Por otra parte, el artículo 5º de la misma ley, dispone:

**Artículo 5o.-** Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

**I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente Indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté**



TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE  
EXPEDIENTE: 6809/17-06-02-1-OT**

**ACTOR : \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\***

**7**

**obligado al pago de este último impuesto.** Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta. Asimismo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en la citada Ley.

Tratándose de inversiones o gastos en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente;

**II.** Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley.

**III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;**

**IV.** Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención."

Del artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que para que sea acreditable el Impuesto al Valor Agregado pagado, es menester que:

a) Corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de las actividades del contribuyente, considerándose así aquellas erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

b) Que el Impuesto al Valor Agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la

Ley del Impuesto al Valor Agregado; esto es, comprobantes que cumplan con los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

c) Que el Impuesto al Valor Agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

En esa virtud, para esta Juzgadora resulta ilegal el pronunciamiento de la demandada en el sentido de que al no constatarse el pago del Impuesto al Valor Agregado por parte del o los proveedores que trasladaron el impuesto a la actora, el mismo no sea acreditable, pues si bien existe la obligación de pago en el artículo 5º de la ley del Impuesto al Valor Agregado, dicho requisito se cumple al efectuarse el pago al proveedor de los servicios, quien como ya se anotó, efectúa el cobro o traslado de dicha contribución al adquirente de los bienes o servicios, independientemente de que quien trasladó el impuesto no cumpla con las obligaciones a su cargo, lo que en todo caso, no resulta imputable a quien soportó el traslado, por no desprenderse así de las disposiciones legales en comento.

En efecto, dicha circunstancia no es suficiente para negar la devolución del Impuesto al valor agregado acreditable, pues se insiste, la falta de cumplimiento de las obligaciones de pago de quien traslada el impuesto, no puede deparar perjuicio a quien soportó el traslado, quien al efectuar el pago al proveedor, cuenta con derecho al acreditamiento, atento a la mecánica de dicho impuesto prevista en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Sirve de apoyo la tesis "VII-TASR-NOIII-14, publicada en la revista de este Tribunal, Séptima Época. Año III. No 21. Abril 2013. Página 421, de rubro y texto siguientes:

**DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO INDEBIDAMENTE PAGADO. QUE DICHO IMPUESTO NO HAYA SIDO ENTERADO AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA POR EL SUJETO DIRECTO OBLIGADO, NO ES MOTIVO DE RECHAZO DE LA SOLICITUD RESPECTIVA, CUANDO**



TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE  
EXPEDIENTE: 6809/17-06-02-1-OT**

**ACTOR : \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\***

**9**

**EL SOLICITANTE ES A QUIEN SE LE TRASLADÓ EL IMPUESTO, SUJETO ECONÓMICO, POR NO SER UN ACTO ATRIBUIBLE A ESTE-**  
En la mecánica especial del impuesto al valor agregado, intervienen dos tipos de sujetos: uno directo o jurídico y otro económico. El primero, debe entenderse al contribuyente quien normativamente está obligado a realizar el entero a la hacienda pública con motivo de la enajenación del bien o la prestación del servicio, pero no resiente directamente la carga impositiva, y el segundo, sujeto económico, es el consumidor o adquirente final a quien el sujeto jurídico traslada el impuesto y absorbe finalmente dicha carga económica. Entonces, es carente de sustento jurídico que la autoridad fiscal argumente que no existe pago indebido del impuesto al valor agregado, por el hecho de que en ningún momento ha sido enterado al Servicio de Administración Tributaria el citado impuesto, puesto que ello no es una conducta que corresponda a la solicitante a quien se le traslado indebidamente el impuesto, sino en todo caso, correspondería a la autoridad fiscal, sancionar al sujeto directo que no lo enteró debidamente al fisco federal.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 3786/11-03-01-2- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 15 de enero de 2013, por unanimidad de votos, Magistrada Instructora: María Teresa de Jesús Islas Acosta.- Secretario: Lic. José Juan Sandoval Guizar.

**En tales condiciones, lo procedente es anular las resoluciones controvertidas, conforme lo dispone el artículo 51, fracción IV, y 52, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, para el efecto de que la demandada efectúe la devolución solicitada a la demandante, conjuntamente con los intereses correspondientes, en términos de los artículos 17-A, 21, 22 y 22-A del Código Fiscal de la Federación, al haberse emitido en contravención a lo dispuesto en los diversos 22 y 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el 1º y 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2017.**

Resulta de aplicación la Jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente a la Séptima Época, publicada, en el Semanario Judicial de la Federación 97-102 Tercera Parte, Página: 143, Materia(s) Común, cuyo rubro y texto es del tenor literal siguiente:

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.** De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares, o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

No obsta para lo anterior el señalamiento de la demandada en el sentido de que este Tribunal carece de elementos para constatar el derecho a la devolución solicitada por la actora, en virtud de que, en el caso concreto, debe hacerse efectivo el apercibimiento a la demandada efectuado a través del acuerdo de admisión de demanda de fecha 27 de noviembre de 2017, en el cual se le requirió en términos del artículo 14, fracción V, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo a efecto de que exhibiera los expedientes administrativos de los cuales derivaban las resoluciones combatidas, misma probanza que fue ofrecida por la parte actora, el cual señaló que debía incluir tanto las documentales públicas y privadas, con el apercibimiento de que, en caso de no exhibirlos, se tendrían por ciertos los hechos que la actora pretendía acreditar con tales expedientes.

En tal sentido, toda vez que con su contestación de demanda, la autoridad al exhibir los expedientes administrativos relativos a la resoluciones contenidas en los oficios 500-60-00-01-00-2017-04933, de fecha 20 de octubre de 2017, 500-60-00-01-00-2017-04934, de fecha 20 de octubre de 2017 y 500-60-00-01-00-2017-04963, de 25 de octubre de 2017, por las cuales la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Tamaulipas "3" resolvió autorizar parcialmente la solicitud de devolución del impuesto al Valor Agregado por los períodos de abril, mayo y junio, todos de 2017; de una revisión que este Tribunal efectúa al expediente del presente juicio de nulidad, se advierte que la autoridad fue omisa en exhibir en forma completa dichos expedientes, toda vez que no acompañó las solicitudes de devolución presentadas por la actora, y en tal virtud, este Tribunal se vio impedido para constatar la documentación acompañada por la actora a tales solicitudes, por lo que resulta procedente tener por



**TFJA**

TRIBUNAL FEDERAL  
DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA  
ADMINISTRATIVA  
SEGUNDA SALA REGIONAL DEL NORESTE  
EXPEDIENTE: 6809/17-06-02-1-OT**

**ACTOR : \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\***

**11**

ciertos los hechos que la actora pretendía acreditar, esto es, la procedencia de las solicitudes de devolución sometidas a la consideración de la demandada.

Al respecto, cobra aplicación la jurisprudencia 2a./J. 3312004, sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIX, de abril de 2004, página 425, que a la letra dice:

**AMPARO DIRECTO. EL ACTOR EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CARECE DE INTERÉS JURÍDICO PARA IMPUGNAR EN ESTA VÍA, LA DECLARATORIA DE NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN RECLAMADA, AUN CUANDO EL TRIBUNAL FEDERAL RESPONSABLE OMITA EL ESTUDIO DE ALGUNAS CAUSAS DE ILEGALIDAD PLANTEADAS EN LA DEMANDA RESPECTIVA.** Del contenido del segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que con objeto de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y garantizar medios de defensa y procedimientos que resuelvan los conflictos sometidos a la jurisdicción del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el legislador ordinario estimó necesario, evitar la reposición de procedimientos y formas viciadas en resoluciones que son ilegales en cuanto al fondo y, en consecuencia, el retraso innecesario de asuntos que válidamente pueden resolverse, por lo que impuso al referido tribunal la obligación de analizar, en primer término, las causas de ilegalidad que puedan dar lugar a la nulidad lisa y llana. En tal sentido, el aclaren el juicio contencioso administrativo carece de interés jurídico para impugnar a través de/juicio de amparo la declaratoria de nulidad lisa y llana de la resolución reclamada, aun cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa haya omitido el análisis de algunas causas de ilegalidad propuestas en la demanda respectiva, si de su análisis se advierte que el actor no obtendría un mayor beneficio que el otorgado con tal declaratoria, en razón de que ésta conlleva la insubsistencia plena de aquélla e Impide que la autoridad competente emita un 171101/0 acto con idéntico sentido de afectación que el declarado nulo.

Contradicción de tesis 169120037SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segunda en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Segundo en Materia de Trabajo del mismo circuito, 17 de marzo de 2004. Cinco votos\_ Ponente, Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero\_ Tesis de jurisprudencia 3312004\_ Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de marzo de dos mil cuatro.

Por lo expuesto, con fundamento en los artículos 49, 50, 51, IV, y 52, fracción V, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, **SE RESUELVE:**

I.- La parte actora **\*\*\*\*\***, quien compareció por conducto de su representante legal, probó su acción; en consecuencia:

II.- Se declara la **NULIDAD** de la resolución impugnada **PARA LOS EFECTOS** indicados en la parte final del Considerando Tercero de esta sentencia.

### III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvieron y firman por unanimidad de votos los CC. Magistrados que integran la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Administrativa **JAIME MARTÍNEZ FRANCO en su carácter de Instructor en el presente juicio, MARÍA ALEJANDRA ROSAS RAMÍREZ y JORGE LUIS ROSAS SIERRA, como Presidente**, ante la C. Secretario de Acuerdos **LIC. ROSA MARÍA BELMARES ALDAPE**, quien da fe.-

RMBA\*

*"La Sala que al rubro se indica, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 116, primer y cuarto párrafo, de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 113, fracciones I y III, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 3, fracción IX, de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados; y Trigésimo Octavo, fracciones I y II, y el Cuadragésimo de los Lineamientos Generales en Materia de Clasificación y Desclasificación de la Información, así como para la Elaboración de Versiones Públicas; indica que fueron suprimidos de la versión pública de la presente sentencia; el nombre de la parte actora y de su representante legal, información considerada legalmente como confidencial, por actualizar lo señalado en dichos supuestos normativos. Firma el secretario de acuerdos que emite la presente."*