



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA
FISCAL, A TRAVÉS DE LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE
JUSTICIA DE LA NACIÓN

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Ernesto Fabián Castañeda Baños

Director de la Tesis

Dr. Juan Manuel Acuña

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO PRIMERO. CARACTERÍSTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL	5
I. Ideas preliminares.....	5
II El procedimiento administrativo	5
III El acto administrativo.....	8
IV. El acto administrativo en materia tributaria.....	11
V. Principio de legalidad (debida fundamentación y motivación de los actos administrativos).....	13
CAPÍTULO SEGUNDO. APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.	17
I. Obligatoriedad de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	17
II. Aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declara la inconstitucionalidad de una ley, por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	19
III. Control de la constitucionalidad de los actos de autoridad a través de la aplicación de la jurisprudencia.....	23
a. Tratamiento procesal de la eficacia de la jurisprudencia por parte de los Tribunales Contencioso Administrativos y los tribunales del Poder Judicial de la Federación.	26
b. Alcance de la eficacia de la jurisprudencia en relación con los demás órganos jurisdiccionales del país.	28
c. Alcance de la eficacia de la jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes, en relación con la suplencia de la queja.	30
CONCLUSIONES	34
BIBLIOGRAFÍA	35
RESOLUCIÓN CASO PRÁCTICO	37

INTRODUCCIÓN

De conformidad con lo establecido en nuestra Constitución, específicamente, en los artículos 14 y 16, los actos de las autoridades (cualesquiera que éstos sean), deberán siempre estar fundados y motivados, atendiendo a la garantía de legalidad establecida en dicha Carta Magna.

Partiendo de tal premisa, desde hace varios años ha surgido el problema dentro del procedimiento contencioso administrativo, en específico, el seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de la validez y legalidad de los actos administrativos emitidos por las autoridades fiscales que encuentran sustento en normas que han sido declaradas contrarias a la Constitución por jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ello, tomando en consideración que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano formalmente administrativo, pero materialmente jurisdiccional o de plena jurisdicción, por lo que de sus resoluciones depende el control de legalidad de los actos administrativos de las autoridades fiscales (y de las autoridades administrativas en general), pero que en ocasiones, pudiera derivar en el control de la constitucionalidad de los mismos mediante la aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación e incluso de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Derivado de lo anterior, en el presente trabajo se analizará si la aplicación de la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal del país, así como de los Tribunales Colegiados de Circuito al momento de resolver un juicio contencioso seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, puede o no, derivar en el control de la constitucionalidad de los actos administrativos de las autoridades fiscales.

Máxime, que sobre el tema que nos ocupa existen diversos criterios y precedentes, tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como de nuestros Tribunales Federales.

CAPÍTULO PRIMERO.

CARACTERÍSTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL

I. Ideas preliminares.

Antes de entrar al estudio de del control de la constitucionalidad de los actos administrativos en materia fiscal, es importante hacer un breve análisis de las características principales que rigen al acto administrativo (entendido este en sentido general), así como al procedimiento que genera el mismo (procedimiento administrativo), para posteriormente analizar brevemente el acto administrativo en materia fiscal.

II El procedimiento administrativo

Previo a definir lo que Doctrinalmente se ha establecido en nuestro Derecho como *acto administrativo*, es necesario analizar de forma general, el procedimiento que le da origen al mismo.

En primer término, es importante señalar que el derecho administrativo ha sido definido por la doctrina, como el conjunto de normas jurídicas que regulan la organización y funcionamiento del Poder Ejecutivo.

Al respecto, el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece como facultad del Ejecutivo **promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.**

Así, de lo anterior podemos advertir que la función administrativa del Poder Ejecutivo, de acuerdo con lo dispuesto en la Constitución, consiste medularmente en lo siguiente:

1. Ordenar la publicación de las leyes emitidas por el Congreso de la Unión.

2. Ejecutar las leyes, es decir, cumplir y hacer cumplir las leyes emanadas del Congreso de la Unión.

3. Proveer, en su ámbito administrativo, a la exacta observancia de la ley, es decir, garantizar los medios para que los particulares o gobernados cumplan las leyes emitidas por el Poder Legislativo.

Ahora bien, el acto administrativo requiere normalmente para su formación, de estar precedido por una serie de formalidades que dotan al emisor del propio acto de las pautas necesarias para determinar su decisión, al mismo tiempo que constituyen una garantía de que la resolución que se ha de dictar no deriva de un acto arbitrario, sino apegada a las disposiciones legales aplicables¹.

Dicho conjunto de formalidades, que crean y definen al acto administrativo, son aquellas que constituyen el procedimiento administrativo.

Es decir, el procedimiento administrativo es el cauce instituido por la ley por el que el acto administrativo se conforma y se produce, su génesis².

Como es posible desprender de lo anterior, a fin de que exista un acto administrativo, este deberá presuponer necesariamente de un procedimiento de creación (procedimiento administrativo), el cual inexcusablemente deberá de encontrarse previsto en la ley (principio de legalidad).

¹ FRAGA, Gabino "*Derecho Administrativo*", Porrúa, México, 2001, pp. 254 y 255.

² Cfr. SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto, "*Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*", Porrúa, México, 2010, p. 54

Ahora bien, el Maestro Sergio Francisco de la Garza³ en su obra "*Derecho Financiero Mexicano*", citando al tratadista Pérez de Ayala, señala que existen rasgos característicos que todo procedimiento administrativo debe seguir, a saber:

- a) Existe una pluralidad de actos;
- b) Cada uno de esos actos que se combinan en el procedimiento conservan su individualidad;
- c) La conexión entre los diversos actos radica en la unidad de efectos jurídicos;
- d) Todos los actos que integran el procedimiento están vinculados entre sí de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior, y el último exige o requiere la serie entera;
- e) El procedimiento administrativo (en cuanto concepto puramente formal) es una sucesión de actos y de tiempos, en un especial modo de sucesión, un orden o forma de proceder;
- f) Es el cauce formal para la realización de las funciones administrativas, y;
- g) Culmina en el acto administrativo, negocio jurídico unilateral y definitivo. Sin embargo, no está simplemente integrado por actos administrativos de trámite o no definitivos, sino que a lo largo del mismo se producen una serie de actos que, teniendo dentro de la consideración unitaria del procedimiento una eficacia instrumental y subordinada al acto final, presentan a ciertos efectos, también en cuanto constituyen o declaran derechos y obligaciones del

³ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", Porrúa, México, 1986, pp. 654 y 655.

contribuyente y son susceptibles de reclamación en la vía administrativa, en carácter de actos administrativos definitivos.

Así las cosas, tenemos que el procedimiento administrativo es aquel que concluye con la emisión del acto administrativo, ya sea en general, o en materia tributaria, por lo que en el siguiente apartado abordaremos lo que debe entenderse por “*acto administrativo*”, así como sus principales características y requisitos.

Antes de entrar al estudio del acto administrativo, es importante señalar que no dejamos de advertir que desde el procedimiento administrativo, entendido este como el elemento creador del referido acto, el actuar de las autoridades debe ceñirse en todo momento a lo expresamente previsto en las leyes, es decir, el procedimiento administrativo como antecedente inmediato del acto administrativo debe apegarse a lo dispuesto en la ley para su creación (principio de legalidad).

Sobre el particular, abundaremos en apartados posteriores cuando analicemos la necesidad de fundamentación y motivación de todo acto administrativo, en especial, de aquellos de naturaleza tributaria o fiscal.

III El acto administrativo

El Maestro Andrés Serra Rojas define al acto administrativo⁴ como “*una declaración de voluntad de conocimientos y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva, y su finalidad es la satisfacción del interés general*”.

⁴ SERRA ROJAS, Andrés, “*Derecho Administrativo*”, Porrúa, México, 1994, Tomo I, p.230

Por otra parte, el tratadista Alberto C. Sánchez Pichardo⁵ señala que *“El acto administrativo es la manifestación de la voluntad del Estado, contenida en una resolución administrativa, cuyos alcances y efectos son exclusivamente individuales o subjetivos, y concretos, y sólo por excepción pueden ser generales y abstractos, como en el caso de los Reglamentos y Decretos.”*

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación, a través de los Tribunales Colegiados de Circuito⁶, ha definido al acto administrativo como *“el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.”*

Como es posible desprender de las anteriores definiciones, el acto administrativo reviste las siguientes características:

a) Es una declaración o manifestación de la voluntad unilateral del Estado;

b) Se crea en ejercicio de la potestad administrativa de la Administración Pública, entendiendo por ésta como el Poder Ejecutivo;

⁵ SÁNCHEZ PICHARDO, *“Los Medios de Impugnación...”*, op.cit., p. 64.

⁶ **ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO.** La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.

Tesis I.4o.A.341 A emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, Marzo de 2002, página 1248.

c) Sus alcances y efectos son exclusivamente individuales o subjetivos, y concretos; y

d) Tiene como finalidad la satisfacción del interés público.

En adición a lo anterior, Sánchez Pichardo⁷ sostiene como elementos de los actos administrativos los siguientes:

i. Sujeto. Lo constituye el órgano de la Administración Pública que lo realiza. En su carácter de acto jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene aptitud para ello. El sujeto puede ser activo (el órgano administrativo legalmente competente) o pasivo (el gobernado afectado por el acto). El sujeto activo siempre será el órgano administrativo, nunca el gobernado.

ii. Voluntad. Como acto jurídico, el acto administrativo debe estar formado por una voluntad libremente manifestada, unilateral y exenta de vicios. Dicha voluntad se exterioriza a través del representante del órgano administrativo, esto es, el funcionario público.

iii. Objeto. El objeto del acto debe ser determinado o determinable, posible y lícito, Para que el objeto sea lícito para la autoridad administrativa, no sólo no debe estar prohibido por la ley, sino que debe constar expresamente en ésta. El acto administrativo tiene por objeto crear, transmitir, modificar o extinguir situaciones jurídicas individuales.

iv. Motivo. El motivo del acto administrativo es el antecedente que lo provoca o causa. Es el presupuesto considerado en la hipótesis jurídica normativa que origina el acto. Por mandato constitucional, todos los actos de las autoridades deben estar debidamente motivados.

⁷ SÁNCHEZ PICHARDO, "Los Medios de Impugnación...", *op.cit.*, pp. 68 y 69

v. Fin. El sujeto emisor del acto administrativo debe tener como fin al emitirlo el interés general, el que el fin no se oponga con la ley, que entre dentro de la competencia del sujeto activo,, y que su consecución sea por medio de los actos que la ley ha establecido para tal efecto.

vi. Forma. La forma integra el acto administrativo dotándolo de existencia. En ésta se encuentran comprendidos los requisitos establecidos en la ley como necesarios para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa.

Una vez precisadas las características o elementos que revisten los actos administrativos en general, a continuación abordaremos los requisitos que precisan los actos administrativos en materia fiscal.

IV. El acto administrativo en materia tributaria.

Si bien el acto administrativo en materia fiscal reviste las mismas características generales que cualquier otro acto emanado de la Administración Pública, el mismo debe cumplir con ciertos requisitos que lo distinguen del resto de los actos administrativos, mismos que encuentran regulados en el Código Fiscal de la Federación, específicamente, en el artículo 38 de dicho cuerpo normativo.

Al respecto, el artículo que nos ocupa establece, en la parte que interesa, textualmente lo siguiente:

“Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.”

Como es posible desprender de la anterior transcripción, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación establece una serie de requisitos que los actos administrativos en materia fiscal quede deban notificarse, deberán cumplir a efectos de ser válidos.

Ello, pues del texto del artículo que nos ocupa claramente se advierte el mandato establecido por el legislador en dicha disposición al señalar “*deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos*”.

Dentro de los requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, se prevén los siguientes:

- i. Que el acto de que se trate conste por escrito en documento impreso o digital;
- ii. Señalar la autoridad que lo emite;
- iii. Señalar lugar y fecha de expedición;

iv. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; y

v. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido

Ahora bien, para efectos del presente trabajo, nos enfocaremos al requisito establecido en la fracción IV, a saber, que el acto de que se trate se encuentre **debidamente fundado y motivado**.

V. Principio de legalidad (debida fundamentación y motivación de los actos administrativos)

Como ha sido señalado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, todos los actos de las autoridades fiscales deberán encontrarse debidamente fundados y motivados; sin embargo, dicho imperativo legal no encuentra su origen en el referido artículo, sino en los artículos 14 y 16 de la Constitución.

En relación con lo anterior, y como señala en Maestro Ignacio Burgoa en su obra “*Las Garantías Individuales*”, la garantía que mayor protección imparte al gobernado dentro de nuestro orden jurídico constitucional es, sin duda, la de legalidad consagrada en el artículo 16⁸.

Ello, pues a través de dicha garantía se protege todo el sistema de derecho objetivo de nuestro país, desde la propia Constitución hasta el reglamento administrativo más específico, al establecerse textualmente en la primera parte del referido artículo 16 “*en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*”

⁸ Cfr. BURGOA, Ignacio, “*Las Garantías Individuales*”, Porrúa, México, 2001, p. 601 y ss.

Así, tenemos que el artículo 16 constitucional establece la obligación a cargo de las autoridades de cualquier ámbito (administrativo, legislativo, judicial), de fundar y motivar todos sus actos.

En relación con lo anterior, la fundamentación de un acto implica la obligación a cargo de la autoridad que lo emite de señalar los preceptos en los que apoya su actuación. Desde luego, dichos preceptos deben encontrarse vigentes al momento en que el acto se actualiza y la conducta del gobernado debe adecuarse exactamente a dichos supuestos.

Lo anterior, con el objeto de que el particular no quede en estado de indefensión y conozca plenamente los preceptos legales que la autoridad aplica al emitir el acto de molestia.

Para cumplir debidamente con el requisito de la debida fundamentación de un acto, la autoridad debe señalar aquellos preceptos que le otorgan competencia para su emisión, así como aquellos que sirven de base para hacer la determinación en el sentido en que lo hace.

La fundamentación legal de todo acto de autoridad no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo puedan hacer lo que la ley les permite.

Incluso, conforme lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las autoridades deben gozar de facultades expresas para desempeñar determinado acto, mismas que no se pueden derivar o presumir de lo dispuesto por las leyes.

En complemento de lo anterior, la fundamentación de todo acto administrativo se basa en que todo acto de autoridad debe encontrarse previsto de manera clara y precisa en alguna disposición legal, sin que ello acepte presunción alguna.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que *“las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues de otra manera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal.”*⁹

De lo anterior, así como de diversos criterios emitidos, tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como por nuestros Tribunales Federales, es posible desprender que la exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las siguientes condiciones:

1. Que el órgano del Estado del que tal acto provenga, este investido con facultades expresamente consignados en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;

2. Que el propio acto se prevea en dicha norma;

3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que la rijan, y;

4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

Una vez precisado lo anterior, es conveniente analizar lo que nuestros Tribunales, han sostenido en relación con la motivación que todo acto de autoridad debe contener.

⁹ **AUTORIDADES.** No tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues, si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal.”

Amparo administrativo en revisión. Caraveo Guadalupe. 20 de septiembre de 1923. Unanimidad de once votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

La motivación legal¹⁰ de un acto implica la obligación a cargo de la autoridad de señalar los motivos o razones por los que considera que las disposiciones legales que constituyen los fundamentos del acto resultan aplicables al caso concreto del particular y, más aún, significa que debe de existir una perfecta adecuación entre los motivos aducidos y las normas que se apliquen.

De las tesis transcritas, se desprende que es necesario que todo acto de autoridad, sin excepción, se encuentre debida y suficientemente fundado y motivado, lo que significa que debe expresar con toda precisión los preceptos legales aplicables al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, en específico, puntualizar la necesaria adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, esto es, la configuración de las hipótesis normativas en el caso concreto.

Esto es, para que exista la debida y suficiente motivación de un acto de autoridad, es imprescindible que la autoridad aprecie de manera correcta los hechos que motivan su resolución, a efecto de fundar la misma en las disposiciones aplicables.

En este sentido, no basta que un acto de autoridad contenga las disposiciones jurídicas en las que se funda la misma, así como los razonamientos lógicos jurídicos por los que se estima que dichas disposiciones resultan aplicables, sino que además es necesario que todo ello se ajuste a la actuación y los hechos propios del contribuyente, es decir, se ajusten a la realidad y, por tanto, que los mismos resulten ciertos.

Una vez precisado lo anterior, a continuación analizaremos el control que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa realiza a la legalidad de los actos administrativos en materia fiscal, a través de la aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y si dicha aplicación puede derivar en el control de la constitucionalidad de dichos actos.

¹⁰ **FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. “**

CAPÍTULO SEGUNDO.

APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

I. Obligatoriedad de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Como fue señalado en el último apartado del Capítulo Primero del presente trabajo, todos los actos de autoridad deberán estar debidamente fundados y motivados, incluidos los actos administrativos de las autoridades fiscales.

Al respecto, en el procedimiento contencioso administrativo, a efecto de cumplir con el principio de debida fundamentación y motivación previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberá en todo momento analizar la legalidad de los actos de las autoridades, tanto administrativas, como fiscales, a fin de determinar si los mismos se ajustan o no a dichos principios.

Ahora bien, en años recientes ha surgido en la práctica una problemática en relación con la revisión por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la legalidad de los actos administrativos y de las autoridades fiscales.

Dicha problemática, radica primordialmente en definir si dicho Tribunal se encuentra o no facultado para determinar la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad que es sometido a su jurisdicción, a través de la aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en especial, la relativa a la inconstitucionalidad de leyes).

Lo anterior, pues existen posturas que sostienen que la aplicación de la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al juzgar sobre la legalidad de un acto de autoridad, implicaría un pronunciamiento respecto de la constitucionalidad de dicho acto, situación que compete exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

A efecto de estar en posibilidad de encontrar una solución a la referida problemática, es necesario señalar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como el resto de los órganos jurisdiccionales de nuestro país, **se encuentra obligado a aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal como lo establece el artículo 192 de la Ley de Amparo.** Lo anterior, pues dicho Tribunal es un tribunal de lo contencioso-administrativo¹¹, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos.

Efectivamente, en términos de lo previsto por el artículo 192 de la Ley de Amparo, las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación resultan de observancia y aplicación obligatoria para los Tribunales Administrativos, como es el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Con objeto de dar mayor claridad a la cuestión aquí expuesta, a continuación nos permitimos transcribir la parte conducente del artículo de referencia:

“Artículo 192.- La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

[...”]

¹¹ Artículo 1º de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Como es posible advertir de la transcripción anterior, la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya sea funcionando en Pleno o Salas, **resulta obligatoria para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito**, los Juzgado de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los estados y del Distrito Federal, **y tribunales administrativos** y del trabajo, locales o federales.

Una vez precisado lo anterior, resulta necesario analizar si la aplicación de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en específico, aquella que versa sobre la inconstitucionalidad de una ley, implicaría que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se pronunciara sobre la constitucionalidad del acto que se funda en dicha disposición.

II. Aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declara la inconstitucionalidad de una ley, por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Como ha sido señalado, en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo, los Tribunales Administrativos, como en el caso lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se encuentran obligados a aplicar la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, incluida la relativa a la inconstitucionalidad de leyes.

Ahora bien, en la práctica ha sucedido, y sucede que las Salas que integran dicho Tribunal, determinan la legalidad o ilegalidad de determinado acto de autoridad que ha sido sometido a su jurisdicción, a través de la aplicación de la referida jurisprudencia, por lo que surge la interrogante relativa a si dicha aplicación (que se insiste, es obligatoria), implica o no un pronunciamiento por parte del Tribunal respecto de la constitucionalidad de dichos actos, es decir, un control constitucional.

En relación con el tema que nos ocupa, ha sido sostenido por nuestros Tribunales Federales en diversos precedentes¹², en los que medularmente se señala no sólo la facultad, sino la obligación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de aplicar la jurisprudencia emitida por nuestros Tribunales Federales (incluida la de la Suprema Corte de Justicia de la Nación), específicamente, respecto de un precepto declarado inconstitucional.

Como es posible desprender de lo anterior, existe pronunciamiento de nuestros tribunales en relación con la obligación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de aplicar la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una ley al momento de juzgar sobre la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad; sin embargo, es importante señalar que dicha obligación se estatuye al resolver dicho tema (legalidad o ilegalidad del acto), sosteniendo que de no hacerlo, se considera que el acto administrativo se encuentra indebidamente fundado y motivado.

Esto es, la aplicación de una jurisprudencia sobre inconstitucionalidad a un asunto particular, por un tribunal constreñido a acatarla, como en el caso lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no implica el pronunciamiento de éste sobre el tema jurídico en torno al cual verse la jurisprudencia, debido a que el órgano no estudia el problema de constitucionalidad, porque quien lo hizo fue la Suprema Corte al establecer la jurisprudencia.

Es decir, el Tribunal sólo resuelve si el acto impugnado fue legal y podrá concluir en sentido favorable a los intereses del gobernado, si llegare a advertir que la norma en que se fundó el acto administrativo fue considerada violatoria de la Constitución por el órgano terminal competente para ello.

¹² “TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. CARECE DE COMPETENCIA LEGAL PARA DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, AL APLICAR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, EN TORNO A ESE TEMA.”

En este sentido, de acuerdo con los criterios emitidos por nuestros Tribunales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando está obligado por la jurisprudencia, no debe señalar que la ley en que se apoyó el acto impugnado es inconstitucional, sino sólo que el referido acto es ilegal por fundarse en un precepto considerado inconstitucional por la Suprema Corte en jurisprudencia, con independencia de que la comparta o no

De lo hasta aquí expuesto, en un primer acercamiento al tema que nos ocupa es posible sostener que el órgano de legalidad, en este caso, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al momento de aplicar la jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una ley, lo que hace exactamente es analizar la legalidad o ilegalidad del acto de autoridad de que se trate, a la luz del precepto declarado inconstitucional.

En efecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentra obligado a acatar la jurisprudencia emitida por nuestros Tribunales Federales, lo cual no implica estudiar el tema de constitucionalidad, ya que quien lo hizo fue la Suprema Corte de Justicia de la Nación al establecer la jurisprudencia; limitándose dicho Tribunal únicamente a resolver si el acto administrativo fue legal o no, al fundarse en un precepto considerado inconstitucional en jurisprudencia emitida por el órgano terminal competente para ello.

En este sentido, las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no se encuentran facultadas para resolver sobre la constitucionalidad de un precepto, pero sí se encuentran obligadas a aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando ésta haya declarado la inconstitucionalidad de un precepto legal. Lo anterior, a efecto de cumplir con la garantía de legalidad prevista por el artículo 16 de la Constitución Federal.

Ahora bien, la aplicación de la jurisprudencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no es irrestricta, pues la misma debe seguir ciertos lineamientos que al efecto ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos precedentes¹³ en los que establece que dicho Tribunal tiene que atender a las siguientes consideraciones:

a) La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin distinción alguna, es obligatoria para todos los tribunales que materialmente ejerzan la función jurisdiccional, pertenezcan o no al Poder Judicial de la Federación, por lo que debe aplicarse cuando se analicen cuestiones de legalidad.

b) Los efectos de todo acto fundado en un precepto declarado inconstitucional deberán ser nulificados y cesar las consecuencias que genera, concreta y específicamente, cuando sean opuestas a la ratio legis y al contenido conceptual constitucional.

c) Todos los órganos jurisdiccionales deberán optar por la “interpretación conforme” a la Constitución Federal cuando los preceptos legales puedan admitir dos o más interpretaciones diferentes y opuestas.

d) La aplicación de la jurisprudencia respectiva opera sin que obste que la resolución impugnada en el juicio de nulidad constituya el primero o ulterior acto de aplicación de la norma declarada inconstitucional, pues en los juicios de

¹³JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN SOBRE CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA CUANDO ANALICE LA LEGALIDAD DE UN ACTO OPUESTO A LOS VALORES, PRINCIPIOS Y REGLAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”

“JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE APLICARLA CUANDO SEA PROCEDENTE, SIN ANALIZAR SI EL ACTO O RESOLUCIÓN IMPUGNADOS CONSTITUYEN EL PRIMERO O ULTERIOR ACTO DE APLICACIÓN DEL PRECEPTO LEGAL QUE LO FUNDA.”

nulidad, la sentencia dictada produce efectos contra la resolución impugnada, más no contra la ley que le sirve de fundamento.

En este sentido, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al constituir un tribunal administrativo de plena jurisdicción, se encuentra obligado a aplicar la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia Fiscal y Administrativa a fin de hacer prevalecer la Constitución, anulando un acto que resulta contrario a ésta.

Como podemos observar de todo lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ejerce en todo momento el control sobre la legalidad de los actos administrativos, a través de la aplicación de la jurisprudencia; sin embargo, dicho control no queda en el ámbito de la legalidad como veremos a continuación.

III. Control de la constitucionalidad de los actos de autoridad a través de la aplicación de la jurisprudencia.

En la tesis de jurisprudencia por contradicción 104/2007¹⁴ emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nuestro Máximo Tribunal va más allá respecto de la aplicación de la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una ley, **a fin de hacer prevalecer la supremacía de la Constitución.**

Lo anterior, al señalar que debe suplirse la queja deficiente respecto del acto concreto de aplicación de una norma legal, **que si bien no ha sido específicamente declarada inconstitucional** a través de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ingresa sin mayor dificultad dentro del ámbito de regulación de una jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes.

¹⁴ "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE CUANDO EXISTE JURISPRUDENCIA TEMÁTICA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. ES OBLIGATORIA EN EL AMPARO, A FIN DE HACER PREVALECER LA SUPREMACÍA DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"

Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que es posible aplicar una jurisprudencia que declara inconstitucional determinada disposición, cuando un acto fundado en una norma de similares condiciones o características, puede ajustarse al ámbito de aplicación de dicha jurisprudencia.

De ahí, que la aplicación de la jurisprudencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en efecto constituye un control a la supremacía de la Constitución y, por ende, de la constitucionalidad de los actos administrativos de las autoridades fiscales.

En relación con lo anterior, es importante señalar que en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia en comento, establece que debe existir la suplencia de la queja respecto de un acto concreto de aplicación de una norma (que bien puede ser un acto administrativo), que si bien no ha sido específicamente declarada inconstitucional a través de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ingresa sin mayor dificultad dentro del ámbito de regulación de una jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes.

Lo anterior se justifica, derivado de que el órgano jurisdiccional **tiene el deber de hacer prevalecer la Constitución en cuanto ley suprema**, además tiene facultades propias y autónomas para decidir si un acto o una ley viola alguna norma constitucional, con el efecto de dejar de aplicarlo en el caso concreto, y para casos futuros en relación con el quejoso, por lo que, por mayoría de razón, tiene facultades para ejercer un prudente juicio de analogía con el objeto de verificar la aplicabilidad directa del principio contenido en la jurisprudencia al caso de su conocimiento.

De actualizarse la aplicación por analogía, se surte la aplicabilidad del principio general contenido en la jurisprudencia, dando lugar en consecuencia al surgimiento del deber del órgano jurisdiccional para hacer prevalecer el derecho fundamental o la norma constitucional cuyo alcance ha sido definido.

Asimismo, dicha jurisprudencia establece que el órgano jurisdiccional tiene el deber de evitar la subsistencia de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales, con independencia de la no impugnación o el consentimiento de éstas, porque dichos actos al constituir una individualización de la norma legal, contienen necesariamente los vicios de inconstitucionalidad que la ley les ha trasladado, además de los posibles defectos propios de ilegalidad que en consecuencia se producen.

Finalmente, la jurisprudencia en comento establece que el órgano jurisdiccional tiene el deber de actuar conforme a derecho lo que no ocurre si mediante su actuación impide la plena eficacia de la jurisprudencia temática, pues ello implicaría la violación de los derechos fundamentales tutelados a través del orden jurídico.

Con el objeto de dar mayor claridad a lo hasta aquí expuesto, consideramos resulta relevante analizar la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia 104/2007:

En la ejecutoria de referencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza un análisis exhaustivo de la evolución del tratamiento de la jurisprudencia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto, señala nuestro Máximo Tribunal en la ejecutoria en comento, que del examen detenido de los criterios vigentes sobre la eficacia de la jurisprudencia, es posible apreciar una tendencia evolutiva, principalmente en tres temas íntimamente relacionados:

- 1) Fundamento de la eficacia de la jurisprudencia;
- 2) Tratamiento procesal de la eficacia de la jurisprudencia por los Tribunales Contencioso Administrativos y por los tribunales del Poder Judicial de la Federación; y,

3) Alcance de la eficacia de la jurisprudencia en relación con los demás órganos jurisdiccionales del país.

Para efectos del presente trabajo, resulta importante el examen de la evolución del tratamiento de la figura de la jurisprudencia, a partir de esos tres aspectos; sin embargo, para fines prácticos nos enfocaremos en los dos últimos.

a. Tratamiento procesal de la eficacia de la jurisprudencia por parte de los Tribunales Contencioso Administrativos y los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

De acuerdo con lo sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria sujeta a estudio, el tratamiento procesal de la jurisprudencia por parte de los órganos jurisdiccionales ha tenido especial atención por parte de dicho Alto Tribunal tratándose de Tribunales Contencioso Administrativos, así como de órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación en materia de amparo; en este último caso a propósito de los alcances de la figura de la suplencia de la queja.

Respecto de los tribunales ajenos al Poder Judicial de la Federación, lo cual es el tema que interesa para efectos del presente trabajo, señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su ejecutoria que se ha establecido que **éstos deben observar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes de dicho Alto Tribunal, sin analizar si el acto o resolución impugnados constituyen el primero o ulterior acto de aplicación.**¹⁵

¹⁵ "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE APLICARLA CUANDO SEA PROCEDENTE, SIN ANALIZAR SI EL ACTO O RESOLUCIÓN IMPUGNADOS CONSTITUYEN EL PRIMERO O ULTERIOR"

No obstante lo anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado ¹⁶que los Tribunales Contencioso Administrativos no están facultados para aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de un precepto declarado inconstitucional al resolver sobre la legalidad de un acto fundado en una diversa norma a la que se ha declarado inconstitucional, con independencia de que aquélla sólo haya reiterado el contenido de esta última, ya que se trata de un nuevo acto legislativo no examinado por el Alto Tribunal.

Es decir, la Corte ha señalado que, a diferencia de los tribunales del Poder Judicial de la Federación, los tribunales ajenos a dicho poder carecen de facultades para aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes a casos análogos a los que motivaron su emisión, especialmente en atención al monopolio de los Jueces constitucionales en relación con el control de constitucionalidad de las leyes.

De lo hasta aquí señalado, es posible advertir que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un primer análisis a la aplicación de la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de leyes, por parte de un Tribunal distinto de los establecidos por el Poder Judicial de la Federación, no resulta aplicable cuando resolver sobre la legalidad de un acto fundado en una diversa norma a la que se ha declarado inconstitucional, con independencia de que aquélla sólo haya reiterado el contenido de esta última, ya que se trata de un nuevo acto legislativo no examinado por nuestro Máximo Tribunal.

Sin embargo, como se demostrará más adelante, en la ejecutoria sujeta a análisis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza diversas consideraciones que nos llevan a estimar que la aplicación de la jurisprudencia, en efecto, resultan un método de control de la constitucionalidad de los actos administrativos.

¹⁶ JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA NO DEBE APLICARLA PARA RESOLVER SOBRE LA LEGALIDAD DE UN ACTO FUNDADO EN UNA DISPOSICIÓN DIVERSA A LA DECLARADA INCONSTITUCIONAL, AUN CUANDO REITERE SU CONTENIDO.”

b. Alcance de la eficacia de la jurisprudencia en relación con los demás órganos jurisdiccionales del país.

Sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que nos ocupa, de conformidad con lo dispuesto en el octavo párrafo del artículo 94 constitucional, en relación con los artículos 192 de la Ley de Amparo y 235(9) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación vincula a todos los tribunales del Estado mexicano.

Bajo este contexto, la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, tiene eficacia directa o inmediata en relación con todos los tribunales del país, incluido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, porque están legalmente obligados a su cumplimiento; y mediata o indirecta en relación con todas las autoridades, porque su falta de cumplimiento injustificada debe ser remediada por los tribunales a través de la anulación de los actos respectivos.

En ese sentido, si bien en un primer momento se estableció por la Segunda Sala de dicho Alto Tribunal en el criterio 2a./J. 38/2002 que las autoridades administrativas **no están obligadas a aplicar la jurisprudencia¹⁷ al cumplir con la garantía de fundar y motivar sus actos**, en un criterio vinculante posterior, la misma matizó dicha idea **y se determinó en la jurisprudencia 2a./J. 89/2004,**¹⁸ que los Tribunales Contencioso Administrativos deben declarar la nulidad (por razón de ilegalidad) de los actos de individualización de leyes declaradas jurisprudencialmente inconstitucionales por dicho Alto Tribunal. Para corroborar lo anterior, se transcriben las tesis jurisprudenciales citadas en el orden indicado:

¹⁷ “JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.”

¹⁸ “JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. AUNQUE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL EMITIR SUS ACTOS, SÍ DEBEN CUMPLIR LAS SENTENCIAS EN LAS QUE, CON BASE EN AQUÉLLA, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DECLARE SU NULIDAD.”

A partir de estos criterios los Tribunales Contencioso Administrativos tienen la obligación de anular los actos de individualización de leyes declaradas jurisprudencialmente inconstitucionales.

En relación con los criterios señalados, la Suprema Corte de Justicia de la Nación llega a un punto de inflexión al sostener que existe **una especie de graduación de la eficacia de la jurisprudencia**, motivada por distintos factores, que va presentando una variada intensidad según se trate de Tribunales de lo Contencioso Administrativo o Jueces constitucionales del Poder Judicial de la Federación

Al respecto, señala en la ejecutoria que nos ocupa que tratándose de los tribunales ajenos al Poder Judicial de la Federación y de los Tribunales Contencioso Administrativos, la jurisprudencia presenta una mayor eficiencia, ya que tienen el deber de considerarla en sus sentencias y de anular los actos de individualización de las leyes declaradas jurisprudencialmente inconstitucionales por parte de dicha Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin que deban analizar si el acto o resolución impugnados constituye el primero o ulterior acto de aplicación del precepto legal.

No obstante, la capacidad de la jurisprudencia no es fuente de nuevas atribuciones, por lo que, como se ha dicho, la Corte sostiene que los Tribunales Contencioso Administrativos **carecen de facultades para aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes a casos análogos a los que motivaron su emisión**, en atención al monopolio de los Jueces constitucionales en relación con el control de constitucionalidad de las leyes.

Ahora bien, en la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia que se analiza, la Suprema Corte de Justicia de la Nación modificó su criterio en relación con lo anterior y señaló que existe un tipo de jurisprudencia denominada “jurisprudencia temática en materia de inconstitucionalidad de leyes”, misma que analizamos a continuación.

c. Alcance de la eficacia de la jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes, en relación con la suplencia de la queja.

Sostiene nuestro Máximo Tribunal del país, que la jurisprudencia temática en materia de inconstitucionalidad de leyes es aquella que determina que el supuesto normativo previsto en una disposición general impugnada, no puede tener cabida en ninguna ley, por ser contrario a la Constitución, y cuya construcción argumentativa revela un nivel de abstracción de tal índole, que evidencia el desprendimiento de una regla constitucional reconocida de manera general, frente a todo tipo de leyes que prevean las mismas figuras estimadas inconstitucionales.

La jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes se refiere, entonces, a actos legislativos que por ningún motivo o consideración se pueden realizar válidamente, según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en virtud de esa apreciación impregnada de generalidad, es que se hace una declaración indeterminada abreviando el análisis de cada una de las legislaciones que pudieran reincidir, sin mayores propósitos de enmienda, en el mismo vicio de inconstitucionalidad detectado por dicho Alto Tribunal.

En relación con lo anterior, señala la Corte que no debe perderse de vista que, en todo caso, se requerirá que sea esta la que declare que el vicio alcanza a todas las leyes que prevean las mismas figuras estimadas inconstitucionales, en tanto y sólo en cuanto a ella le corresponde definir criterios de tal naturaleza, los cuales implican un análisis genérico de los supuestos normativos que por ningún motivo o razón podrían encontrar cobijo en un sistema constitucional que a todas luces los repele.

Por tanto, y como hasta ahora ha sido, la jurisprudencia temática en materia de inconstitucionalidad de leyes será en todos los casos expresamente diseñada por parte de dicho Alto Tribunal para que sea portadora de las decisiones en las que de manera general se pretenda salvaguardar la Constitución Federal, contra

supuestos normativos que por su carácter indiscutiblemente contraventor de ésta, se haga conveniente situarlas como una regla general de interpretación constitucional, de forma tal que cuando el juzgador se encuentre frente al mismo supuesto, reiterado en cualquiera otra legislación, sepa con precisión y sin lugar a dudas, que tiene la obligación de observar la ley desde la misma perspectiva de la jurisprudencia temática creada ex profeso a esos fines.

Sin embargo, sostiene nuestro Máximo Tribunal que resulta necesario hacer otra aclaración importante respecto de la suplencia de la queja.

Tratándose de Jueces y Tribunales del Poder Judicial de la Federación, la eficacia de la jurisprudencia presenta una mayor influencia, por diversos factores, de manera tal que, por disposición legal, llega inclusive a imponer deberes amplios de suplencia de queja que, a diferencia del caso de los Tribunales Contencioso Administrativos, tiene incluso el alcance de autorizar al órgano jurisdiccional a aplicar la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de una ley a casos similares a los que motivaron su emisión, además de conducir a una prudente interpretación moderada de las causas de improcedencia del juicio de amparo, según ha quedado expuesto.

Señala la Suprema Corte de Justicia de la Nación que para comprender mejor el impacto de la eficacia de la jurisprudencia genérica tratándose de la suplencia de la queja, es necesario hacer referencia a su aplicación en un caso ordinario, es decir, cuando se suple tratándose del acto de aplicación de una ley que ha sido específicamente declarada jurisprudencialmente inconstitucional.

En ese caso, en términos muy generales, una vez examinada la procedencia del juicio, el Juez constitucional opera a través de dos pasos lógicos:

- 1) Valoración y decisión autónoma en el sentido de si el acto es efectivamente una aplicación de la norma legal que específicamente ha sido declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y, siempre que ese paso previo se actualice; y

2) Suplencia de la deficiencia de la queja para conceder el amparo con respecto al acto de aplicación.

En ese caso, el Juez constitucional no emite una decisión autónoma y propia de inconstitucionalidad de leyes, sólo aplica la jurisprudencia para evitar que subsista un acto ilegal.

Siguiendo la regla anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que encuentra que debe suplirse la deficiencia de la queja prevista en la fracción I del artículo 76 Bis de la Ley de Amparo, respecto del acto concreto de aplicación de una norma legal, que si bien no ha sido específicamente declarada inconstitucional a través de la jurisprudencia de dicho Alto Tribunal, tiene como género próximo el ámbito de regulación de una jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes, en la cual se determinó que el mismo supuesto normativo previsto en la disposición legal impugnada, no puede tener cabida en ninguna ley, por ser contrario a la Constitución Federal.

Expuesto lo anterior, se puede concluir, que en el caso de que un precepto se haya declarado inconstitucional, el órgano jurisdiccional se encuentra obligado a aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del acto de aplicación de una norma, que si bien no ha sido específicamente declarada inconstitucional, tiene como género próximo el ámbito de regulación de una jurisprudencia temática sobre inconstitucionalidad de leyes, con la finalidad de evitar que subsistan actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales, en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo.

Así, conforme a la ejecutoria analizada es claro que mediante la aplicación de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaran la inconstitucionalidad de determinada disposición, el Tribunal Federal de Justicia

Fiscal y Administrativa se erige como verdadero órgano de control de la constitucionalidad de los actos administrativos de las autoridades fiscales.

Ello, pues se encuentra obligado a hacer valer la supremacía de la Constitución al desconocer la validez y legalidad de un acto que, si bien se funda en disposiciones legales, las mismas no superaron el análisis de constitucionalidad que de ellas efectuó nuestro Máximo Tribunal, debiendo prevalecer en todo momento el orden constitucional establecido.

CONCLUSIONES

1. De acuerdo con lo expuesto, consideramos que no obstante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es un órgano encargado de controlar la legalidad de los actos administrativos, a través de la aplicación de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que se declara la inconstitucionalidad de determinada norma, se encuentra en posibilidad de constituirse en un órgano de control de la constitucionalidad de los mismos.

Lo anterior se justifica, derivado de que el órgano jurisdiccional tiene el deber de hacer prevalecer la Constitución en cuanto ley suprema, además tiene facultades propias y autónomas para decidir si un acto o una ley viola alguna norma constitucional, con el efecto de dejar de aplicarlo en el caso concreto, y para casos futuros en relación con el quejoso, por lo que, por mayoría de razón, tiene facultades para ejercer un prudente juicio de analogía con el objeto de verificar la aplicabilidad directa del principio contenido en la jurisprudencia al caso de su conocimiento.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acosta Romero, Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo", Porrúa, México, 1999.
2. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (Coordinador), "*Manual de Derecho Tributario*", Porrúa, México 2008.
3. Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, "*Derecho Fiscal*", Temis, México 2001.
4. Arteaga Nava, Elisur, "*Derecho Constitucional*", Oxford University Press, México, 1999.
5. Burgoa, Ignacio, "*Las Garantías Individuales*", Porrúa, México, 2001.
6. Burgoa, Ignacio, "*Derecho Constitucional Mexicano*", Porrúa, México, 2005
7. De la Garza, Francisco, "*Derecho Financiero Mexicano*", Porrúa, México. 1986.
8. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto "*Elementos de Derecho Administrativo*", Limusa, México, 2005.
9. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto "*Compendio de Derecho Administrativo Primer Curso*", Porrúa, México, 2010.
10. Fraga, Gabino "*Derecho Administrativo*", Porrúa, México, 2001
11. Ortega Carreón, Carlos Alberto, "*Derecho Procesal Fiscal*", Porrúa, México, 2009.

12. Sánchez Pichardo, Alberto, “*Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*”, Porrúa, México, 2010

13. Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, “*Tratado de Derecho Administrativo*”, Universidad Externado de Colombia, Colombia, 2003

14. Tena Ramirez, Felipe “*Derecho Constitucional Mexicano*”, Porrúa, México, 2000.

15. Serra Rojas, Andrés, “*Derecho Administrativo*”, Porrúa, México, 1994.

RESOLUCIÓN CASO PRÁCTICO

Introducción.

Antes de comenzar con la resolución del caso, es importante hacer notar que desde nuestra perspectiva, el mismo puede ser resuelto de dos maneras: i) atendiendo de forma integral a las diversas problemáticas planteadas en cada parte del caso, como si se tratara de un solo problema resuelto en diversas etapas, o bien ii) de forma segmentada o aislada, como si se tratara de diversos problemas que aquejan a una misma entidad, sin perder de vista que el mismo deriva de un antecedente común.

En nuestra opinión, el problema sujeto a estudio debe atacarse de forma integral, atendiendo a los hechos que se presentan en cada una de las partes, pero sin dejar de considerar el resto de las partes de las que está compuesto y, tomando en consideración que las conclusiones o soluciones que se presentan en cada parte, influyen en la resolución de las subsecuentes.

Una vez precisado lo anterior, se resolverá cada parte del caso que se plantea sin perder de vista lo referido en las demás partes del caso, contestando las preguntas que fueron efectuadas derivado de los hechos sujetos a análisis.

Primera Parte

¿Hay derecho a la devolución?

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2000 (ejercicio en el cual Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. obtuvo la sentencia dictada por la Sala Fiscal), las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

En este sentido, a fin de que las autoridades fiscales se encuentren obligadas a devolver las cantidades a la empresa, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo en comento, deben colmarse cualquiera de los dos supuestos siguientes: i) que las cantidades hayan sido pagadas indebidamente, y ii) las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa con motivo de la sentencia dictada por la Sala Fiscal las autoridades hacendarias se encontraban obligadas a confirmar el criterio sostenido por la empresa en el sentido de que puede efectuar la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero, del valor del activo del ejercicio de que se trate, es decir, sin acatar la limitante prevista en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

Derivado de lo anterior, la empresa se encontró en posibilidad de llevar a cabo la deducción de las referidas deudas de la base del impuesto al activo a su cargo (situación que con anterioridad a la emisión de la sentencia no era posible) y, por ende, las cantidades que por concepto de dicho impuesto pagó con anterioridad, se tornan indebidas.

Ello, pues el hecho de no haber estado en posibilidad de deducir las referidas deudas de la base del impuesto a su cargo, tuvo como consecuencia que pagara cantidades mayores a las que correspondían, situación que constituye un pago de lo indebido.

Así, con motivo de la sentencia a través de la cual se condenó a las autoridades fiscales a confirmar el criterio sostenido por la empresa y, una vez que ésta efectúe la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero de la base del impuesto al activo, es claro que tendrá derecho a que le sean devueltas las cantidades que pagó indebidamente por concepto de dicho impuesto.

El anterior razonamiento ha sido sostenido por nuestros Tribunales Federales en la tesis que a continuación se transcribe:

“PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL. Cuando una sentencia dictada por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una resolución negativa ficta para el efecto de que la autoridad fiscal dé respuesta a la consulta de un contribuyente en el sentido de confirmar un criterio basado en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria y aquella da cumplimiento, esta última determinación implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido, lo cual trae como consecuencia la autorización de la solicitud que al respecto formule el particular, previa satisfacción de los requisitos correspondientes, porque el fallo del juicio contencioso administrativo que se materializó con la confirmación del criterio solicitado no puede desvincularse de la autorización de la devolución de las cantidades solicitadas.”

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA
ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 273/2009. Cydsa, S.A.B. de C.V. (antes
Cydsa, S.A. de C.V.). 3 de diciembre de 2009. Unanimidad
de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretaria:
Marcela Lugo Serrato.

Bajo este contexto, con motivo de la confirmación de criterio que las autoridades fiscales emitieran, existió el derecho a favor de la empresa para llevar a cabo la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y, en consecuencia, las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo en los ejercicios en que no haya llevado a cabo dicha deducción, fueron indebidas.

Así, de lo hasta aquí expuesto es posible concluir que le asiste el derecho a la empresa a obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por concepto de impuesto al activo, en los ejercicios en que se vio imposibilitada para llevar a cabo la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero.

En relación con lo anterior, no dejamos de advertir que el criterio señalado fue emitido por nuestros Tribunales hasta el año de 2010, es decir, con posterioridad a la fecha en que fue planteada la consulta a los abogados de la empresa (2003); sin embargo, el mismo confirma el criterio sostenido en el presente, respecto a la existencia del derecho a obtener la devolución por parte de la empresa.

En caso afirmativo,

¿A partir de cuándo surge ese derecho?

De conformidad con lo expuesto en la respuesta a la pregunta anterior, en principio pudiera sostenerse que el derecho a la devolución surge con motivo de la sentencia dictada en el juicio fiscal, pues a través de la misma la Sala Fiscal

ordenó se confirmara el criterio sostenido por la empresa en el sentido de que se encuentra en posibilidad de llevar a cabo la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero, de la base del impuesto al activo a su cargo.

Sin embargo, desde nuestra perspectiva, tal aseveración no es del todo correcta, pues la sentencia dictada por el entonces Tribunal Fiscal tuvo como consecuencia la declaratoria de nulidad para el efecto de que la autoridad fiscal emitiera una nueva resolución confirmando el criterio sostenido por la empresa.

De ahí, que en el momento en que la autoridad emitió la nueva resolución confirmando el criterio de la empresa, fue que surgió el derecho a obtener la devolución de las cantidades que, en su caso, se generaran con motivo de que la empresa llevó a cabo la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero, de la base del impuesto al activo.

En este sentido, estimamos que es posible sostener que el derecho a la devolución surgió una vez que las autoridades fiscales emitieron la resolución confirmando el criterio de la empresa, en cumplimiento a la sentencia dictada por la Sala Fiscal.

Lo anterior, se confirma con el criterio que ha sido transcrito en la respuesta anterior, cuyo rubro señala textualmente **“PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL”** el cual establece que la determinación de las autoridades fiscales de confirmar el criterio de un contribuyente con base en una jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de

Justicia de la Nación, implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido, lo cual trae como consecuencia la autorización de la solicitud que al respecto formule el particular, previa satisfacción de los requisitos correspondientes, porque el fallo del juicio contencioso administrativo que se materializó con la confirmación del criterio solicitado no puede desvincularse de la autorización de la devolución de las cantidades solicitadas.

Por lo anterior, una vez que la autoridad hacendaria, emitió la resolución por la que se confirmó el criterio de la empresa para estar en posibilidad de deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o con su intermediación para la determinación del impuesto al activo a su cargo, fue que surgió el derecho a la devolución del impuesto indebidamente pagado como consecuencia de no haber realizado dicha deducción.

¿Por cuántos ejercicios se puede solicitar la devolución?

Como es posible desprender de los antecedentes planteados en la Primera Parte del caso, en el ejercicio de 1997 la empresa contrató un crédito con el sistema financiero, mismo que en términos de lo previsto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo no resultaba deducible para efectos de la determinación del impuesto referido.

En este sentido, a partir del ejercicio de 1997 (año en que la empresa contrató el crédito) y hasta que el criterio de la empresa fue confirmado por las autoridades fiscales, situación que de conformidad con los hechos planteados en la Segunda Parte del presente caso ocurrió en el ejercicio de 2001, la empresa se encontró imposibilitada para llevar a cabo la deducción de la referida deuda.

Así, en principio es posible sostener que la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por la empresa por concepto de impuesto al activo, procedería a partir de que fue presentada la solicitud de confirmación de criterio por la empresa, estos es, a partir del ejercicio de 1999.

Ello, pues en dicho ejercicio la empresa se encontró imposibilitada a efectuar la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero para efectos de la determinación del impuesto al activo, máxime que el impuesto del ejercicio de 1999 debió pagarse hasta el mes de marzo de 2000.

Derivado de lo anterior, consideramos que la empresa se encontraba en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por concepto de impuesto al activo únicamente por el ejercicio de 1999, pues de acuerdo con los hechos expuestos en la Primera y Segunda parte del caso, las autoridades fiscales confirmaron el criterio de la empresa en el mes de enero de 2001, por lo que al momento en que ésta presentó su declaración del ejercicio de 2000, esto es en el mes de marzo de 2001, ya se encontraba en condiciones de poder deducir las deudas contratadas con sistema financiero o con su intermediación.

Bajo este contexto, desde nuestro punto de vista, la empresa estaba en posibilidad de solicitar la devolución del pago de lo indebido por no haber llevado a cabo la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero, respecto de los ejercicios posteriores a la presentación de su consulta, en los que hubiera determinado el impuesto a su cargo sin haber llevado a cabo dicha deducción; sin embargo, como ha sido señalado, en la declaración del ejercicio de 2000 ya estaba en posibilidad de efectuar dicha deducción.

Ello, pues los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta se tornan indebidos, una vez que fue confirmado el criterio de la empresa, en virtud de que fue en ese momento en que ésta pudo gozar del beneficio de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, siendo que los pagos efectuados con anterioridad tenían sustento en una disposición de observancia general, obligatoria y con plena eficacia jurídica.

Incluso, tal razonamiento ha sido confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 6/2005, misma que textualmente establece lo siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA. Cuando el particular solicita la devolución de impuestos fundada en la respuesta emitida por la autoridad fiscal a una consulta en la que se determinó la no aplicación de la norma que prevé el impuesto relativo, por haber sido declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respuesta que se emitió en cumplimiento de una sentencia dictada en el juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en ese sentido, **la mencionada devolución sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta, en virtud de que es cuando se obtiene el beneficio de la aplicación de la jurisprudencia a favor del contribuyente y, por ende, que **los enteros relativos deben considerarse como pago de lo indebido, lo que****

no sucede con los pagos efectuados con anterioridad, pues éstos fueron realizados en cumplimiento a una disposición de observancia obligatoria, al estar vigente y gozar de plena eficacia jurídica en el momento de realizarse el pago, en tanto no fue controvertida mediante amparo indirecto, y porque en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación no se actualiza el error de hecho o de derecho que condicione su devolución.

Contradicción de tesis 52/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Séptimo en Materia Administrativa, ambos del Primer Circuito. 1o. de diciembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 6/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de enero de dos mil cinco.

De lo anterior, es posible concluir que la empresa se encontraba en posibilidad de solicitar la devolución del impuesto al activo indebidamente pagado por el ejercicio fiscal de 1999 (pagado en el ejercicio de 2000), ya que la confirmación de criterio fue presentada el 1° de diciembre de 1999.

Lo anterior, pues se insiste, al momento en que la empresa presentó su declaración anual del ejercicio de 2000 (marzo de 2001), ya se había confirmado su criterio (enero de 2001) y, por ende, pudo deducir las deudas contratadas con sistema financiero o con su intermediación respecto del ejercicio referido.

Sin embargo, no dejamos de advertir que el criterio jurisprudencial que sustenta nuestra postura en relación con el tema sujeto a análisis fue emitida hasta 2005, por lo que, en estricto sentido, y considerando que los hechos del caso se sitúan en el año de 2003 (año en que fue planteado el problema a los abogados de la empresa), la misma no resulta aplicable al caso.

Bajo este contexto, consideramos que es posible sostener jurídicamente que la empresa estaba en posibilidad de recuperar el impuesto al activo indebidamente pagado incluso respecto de ejercicios anteriores a la presentación de su consulta, es decir, previo a 1999.

Ello, en la medida en que la empresa contara con deudas contratadas con el sistema financiero, las cuales no haya deducido de la base del impuesto al activo en los ejercicios previos a 1999.

En relación con lo anterior, es importante hacer notar que de conformidad con lo señalado en los hechos de la Segunda Parte del caso sujeto a análisis, la empresa no realizó la deducción de las deudas que tenía contratadas con el sistema financiero o su intermediación, en los ejercicios de 1993 a 1996 (pues fue en 1997 cuando solicitó el nuevo crédito conforme se señala en los hechos de la Primera Parte), en acatamiento a lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo que fue declarado inconstitucional, por lo que de acuerdo con lo expuesto, existirían argumentos para sostener que estaba en posibilidad de solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas por concepto de impuesto al activo, por los ejercicios de 1993 a 2000, derivado del derecho que surgió a su favor con motivo de la confirmación de criterio.

Así, si bien nuestra postura es que la empresa únicamente estaría en posibilidad de solicitar la devolución por lo que hace al ejercicio de 1999, estimamos que existen argumentos para sostener que dicha devolución es procedente por los ejercicios anteriores a dicho año, en los que no haya efectuado la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero, que para el caso que nos ocupa son los ejercicios de 1993 a 1999.

¿Por cuántos ejercicios se puede exigir el pago de intereses?

A fin de estar en posibilidad de determinar por cuántos ejercicios procede el pago de intereses, resulta necesario atender a lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece las reglas y plazos que las autoridades deberán observar para realizar el pago de intereses; sin embargo, no dejamos de advertir que el artículo de referencia establecía reglas diferentes dependiendo del ejercicio de que se trate.

Así, resulta necesario determinar qué disposición será la aplicable para el pago de los intereses a que se hace referencia, para lo cual es necesario atender al siguiente criterio emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“INTERESES POR OMISIÓN DE DEVOLVER LO PAGADO INDEBIDAMENTE POR IMPUESTOS. LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1998, QUE ESTABLECE EL PERIODO MÁXIMO DE CINCO AÑOS POR EL QUE SE CAUSARÁN AQUÉLLOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. La fracción XI del artículo segundo transitorio del decreto por el que se reformó el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, establece que a partir del 1o. de enero de 1998 las devoluciones no efectuadas causarán intereses hasta por un periodo máximo de cinco años, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubieren generado intereses por un periodo mayor, en cuyo caso

se pagarán únicamente hasta el 31 de diciembre de 1997 por un periodo mayor. Por su parte, el quinto párrafo del artículo 22 del citado código (vigente de 1992 a 1996) y su sexto párrafo (vigente en 1997), señala que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los causados en diez años. Ahora bien, del análisis de ambos preceptos se concluye que la mencionada fracción XI transgrede el principio de irretroactividad de la ley tutelado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que establece un periodo menor para el pago de intereses con respecto al previsto en el referido artículo 22, vigente durante esos ejercicios fiscales y, consecuentemente, afecta un derecho adquirido por el contribuyente, consistente en el pago de intereses hasta por un periodo de diez años.”

Amparo directo en revisión 1731/2004. Adán Herrera Rodríguez. 14 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

De lo anterior, es posible desprender que la disposición que deberá regular el cálculo de los intereses a cargo del Fisco Federal, será aquélla vigente en los ejercicios fiscales respecto de los cuales se solicite la devolución correspondiente.

Ello, pues de acuerdo con la conclusión sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis transcrita, es al amparo de la norma vigente en el ejercicio por el que se solicita la devolución, que el contribuyente adquiere un derecho al cálculo de los intereses respectivos.

Una vez precisado lo anterior y, de conformidad con lo señalado en la respuesta a la pregunta precedente, desde nuestro punto de vista la empresa únicamente tendría derecho al pago de intereses por lo que respecta al ejercicio de 1999, pues

sólo el pago las cantidades de impuesto al activo de dicho ejercicio fue realizado con posterioridad a la presentación de la consulta fiscal y, por ende, es el único que reviste la naturaleza de pago de lo indebido.

Ello, tomando en consideración la jurisprudencia 6/2005 que ha sido transcrita, y que para el momento en que la empresa presentó su declaración el ejercicio de 2000 (marzo de 2001) ya se encontraba en posibilidad de llevar a cabo la deducción de las deudas de la base del impuesto al activo.

Bajo este contexto, atendiendo al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio de 1999, los intereses a cargo del Fisco Federal en ningún caso excederán de los que se causen en los últimos 5 años.

De ahí, que estimamos que procedía el pago de intereses conforme a lo que en dicho ejercicio establecía el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, esto es, a partir de que fueron realizados los pagos del impuesto al activo correspondientes a dicho ejercicio fiscal y hasta en tanto la autoridad hacendaria realizara la devolución respectiva, sin que dicho plazo exceda de 5 años.

Ahora bien, no dejamos de advertir que en la respuesta a la pregunta anterior señalamos que existen argumentos para sostener que la empresa pudo solicitar la devolución de las cantidades pagadas por concepto de impuesto al activo de los ejercicios en los que no pudo llevar a cabo la deducción de las deudas que tenía contratadas con el sistema financiero, esto es, de 1993 a 1999, por lo que resulta necesario efectuar las siguientes precisiones:

Como ha sido señalado, de conformidad con el criterio sostenido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación con la aplicación del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, tenemos que dicho artículo se aplicará conforme a su texto vigente en el ejercicio por el que se solicita el pago de intereses.

Así, por lo que se refiere a la devolución correspondiente al ejercicio fiscal de 1998 y 1999, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en dichos ejercicios fiscales, la empresa tendría derecho a obtener en devolución hasta 5 años de intereses.

Por lo que se refiere a los ejercicios anteriores a 1998, y de conformidad con el quinto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente de 1992 a 1996 y sexto párrafo de dicha disposición vigente en 1997, la empresa podría obtener en intereses hasta por 10 ejercicios.

Segunda Parte

¿Cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa?

Como fue señalado en el apartado anterior, consideramos que el derecho a la devolución de los pagos de lo indebido nació con motivo de la emisión de la resolución a través de la cual se confirmó el criterio sustentado por la empresa, esto es, en el ejercicio de 2001.

Ello, pues fue a partir de ese momento en que las cantidades a que tenía derecho la empresa se volvieron legalmente exigibles.

En relación con lo anterior, es importante señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en el ejercicio en que fue presentada la consulta, esto es 1999, la obligación de devolver a cargo de las autoridades prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Por su parte, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación señala que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años, por lo que en atención a lo previsto en el artículo 22 del mismo Código, es posible sostener que la obligación de devolver a cargo de las autoridades prescribe en el mismo plazo.

Ahora bien, de conformidad con el referido artículo 146 el término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el **pago pudo ser legalmente exigido**, por lo que atendiendo a lo señalado en dicho artículo, en relación con lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, estimamos que resulta jurídicamente correcto sostener que dicho plazo, para efectos de la devolución, inicia a partir de que se tuvo derecho a pedir la devolución del pago de lo indebido, esto es, a partir de que las autoridades emitieron la resolución confirmando el criterio de la empresa en cumplimiento a la sentencia dictada por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

Bajo este contexto, en nuestra opinión resulta ilegal que las autoridades hacendarias sostuvieran que había prescrito el derecho de la empresa a obtener su devolución de las cantidades correspondientes a los ejercicios de 1993 a 1995.

Ello, pues el derecho a obtener la devolución correspondiente a dichos ejercicios nació con la emisión de la resolución de confirmación de criterio, por lo que el plazo de prescripción debió computarse a partir del día siguiente a que fue emitida dicha confirmación, pues en ese momento el derecho a la devolución se volvió legalmente exigible.

Corroboramos lo sostenido, la tesis aislada cuyo rubro y texto establecen textualmente lo siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación

sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto.

Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento, pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por la contribuyente. Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis

mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio”.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández.

De la tesis transcrita es posible advertir que no es posible considerar como legalmente exigible la devolución de una cantidad pagada al amparo de una norma que se encontraba vigente y gozaba de plena eficacia (antes de la confirmación de criterio), sino hasta que el pago de dicha cantidad se torna indebido con motivo de las instancias jurisdiccionales promovidas por los contribuyentes, que culminaron con dicha confirmación.

Bajo este contexto, los pagos realizados por la empresa por concepto de impuesto al activo en los ejercicios de 1993 a 2000, se consideraron debidos hasta en tanto se confirmó su criterio en cumplimiento a la sentencia dictada por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

En este sentido, podemos concluir que el derecho a la devolución para la empresa surgió a partir de que le fue confirmado su criterio por parte de la autoridad fiscal en el ejercicio de 2001, por lo a partir de ahí se debe computar el plazo de prescripción a que hace referencia el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

¿El efecto de la resolución favorable es constitutivo de derechos respecto de la situación jurídica dubitada o es meramente declarativo?

De conformidad con los planteamientos efectuados en el presente caso, consideramos que la resolución favorable que emite la autoridad a la empresa es constitutiva de derechos y no meramente declarativa.

Ello, pues no debemos perder de vista que antes de la emisión de la resolución a través de la cual se confirmó el criterio de la empresa, ésta se encontraba imposibilitada para llevar a cabo la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero para efectos de la determinación del impuesto al activo a su cargo. Lo anterior, atendiendo al contenido del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

Bajo este contexto, consideramos que a partir de que fue confirmado el criterio a la empresa, en el sentido de que estaba en posibilidad de deducir las deudas contratadas con el sistema financiero, para efectos de la determinación del impuesto al activo a su cargo, fue que adquirió tal derecho, por lo que es posible sostener que la resolución favorable tuvo efectos constitutivos de derechos y no así declarativos.

Ello, en la medida que con la resolución favorable no se reconoció ninguna relación o situación jurídica existente, sino que eliminó una prohibición (deducir deudas de la base del impuesto al activo), estableciendo un nuevo derecho a favor de la empresa.

En efecto, como ha sido señalado, por mandato de ley la empresa estaba impedida para deducir legalmente las deudas contratadas con el sistema financiero, por lo que resulta evidente que fue la confirmación de criterio la que le permitió poder hacerlo constituyendo un derecho a su favor.

Tercera a Parte

Ante tal situación, Federico Damián Bustos, se pregunta ¿ahora qué ocurrirá primero, si la muerte por inanición financiera de la empresa o la recuperación fiscal que destrabaría el precario estado actual de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Tomando en consideración que desde el ejercicio de 1997 la empresa había sufrido pérdidas fiscales, situación que incluso la llevó a solicitar un crédito ante una institución financiera, y que para estar en posibilidad de obtener una resolución en la que se ordenara a las autoridades fiscales la devolución de la totalidad de las cantidades a que tiene derecho por concepto de intereses correspondientes a los ejercicios fiscales de 1993 a 1995, era indispensable que fuera resuelto el recurso de revisión interpuesto por las autoridades fiscales, es altamente probable que los recursos que la empresa necesitaba para subsistir no fueran provistos antes de que fueran resueltas las instancias legales correspondientes y, por ende, tuviera que ser cerrada.

Ello, pues considerando que aun en caso de obtener una sentencia de amparo ejecutoriada favorable a los intereses de la empresa, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debería de entrar al estudio de la queja y, en su caso, volver a condenar a las autoridades demandadas en el juicio fiscal de origen, a efecto de que dentro de un plazo de 20 días den cumplimiento devolviendo las cantidades a que tiene derecho la empresa, consideramos que no existiría tiempo suficiente para que la empresa pudiera subsistir antes de que fueran resueltas las instancias correspondientes

CUARTA PARTE.

¿Fue legal el embargo practicado a bienes de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Desde nuestro punto de vista, el embargo practicado a la empresa resulta ilegal, pues del análisis a los hechos planteados en la presente parte del caso que se analiza, es posible desprender que al momento en que el personal del Instituto Mexicano del Seguro Social acudió a las instalaciones de la empresa a realizar el embargo referido, no existía un crédito firme por concepto de cuotas obrero patronales que fueran adeudadas a dicho Instituto.

En efecto, en el caso sujeto a estudio consideramos que resulta ilegal que las autoridades hayan realizado un embargo a la empresa, pues a fin de estar en posibilidad de realizar dicho embargo, necesariamente debía existir un crédito a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social, situación que en el caso no ocurrió.

Al respecto, es importante señalar que de conformidad con la fracción XXV del artículo 251 de la Ley del Seguro Social, el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene facultades para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro **de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente** con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, de conformidad con lo previsto por el artículo el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán exigir el pago de créditos fiscales que **no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley**, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

De lo anterior, se desprende que a fin de que las autoridades del Instituto Mexicano del Seguro Social estuvieran en aptitud legal de trabar el embargo de

bienes a la empresa, resultaba indispensable que existiera un crédito previamente determinado a su cargo por concepto de cuotas obrero patronales, precediendo un requerimiento de pago de dichos créditos, situación que en el caso a estudio no aconteció

Ello, aunado al hecho de que, tal y como se encuentra planteado el caso, la empresa no tenía el carácter de patrón, pues carecía de trabajadores a su cargo que debiera haber inscrito ante el Instituto Mexicano del Seguro Social.

Bajo este contexto, consideramos que el embargo practicado a la empresa es a todas luces ilegal.

¿Los abogados estaban en tiempo para la promoción de algún posible Amparo Indirecto?

El artículo 21 de la Ley de Amparo, establece que el término para la interposición de la demanda de amparo será de 15 días, mismo que comenzará a computarse a partir del día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiere ostentado sabedor de los mismos.

De acuerdo con los hechos planteados en el presente apartado, el embargo practicado a la empresa fue llevado a cabo el día 29 de junio de 2004, por lo que a partir de esa fecha comenzó a computarse el término de 15 días referido para la interposición del amparo indirecto.

Tomando en consideración la fecha señalada, el término de 15 días para la interposición de la demanda de amparo indirecto **concluyó el 20 de julio de 2004**. Ello, considerando que para efectos del artículo 23 de la Ley de Amparo son

hábiles todos los días del año, con excepción de los sábados y domingos, el 1º de enero, el 5 de febrero, el 1º y 5 de mayo, 14 y 16 de septiembre, 12 de octubre y 20 de noviembre de cada año.

Ahora bien, toda vez que fue hasta el 22 de julio de 2004 cuando el Sr. Bustos acudió con sus abogados para que lo asesoraran respecto de la legalidad de dicho embargo, es claro que el término para interponer el amparo indirecto en su contra, había fenecido.

Bajo este contexto, en principio, el plazo para la interposición de la demanda de amparo indirecto en contra del embargo practicado a la empresa, habría precluido; sin embargo, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 22 de la Ley de Amparo se exceptúan del plazo establecido en el artículo 21, entre otros casos, cuando se trate de cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal, siendo que en estos casos la demanda de amparo podrá interponerse en cualquier tiempo.

Ahora bien, a fin de determinar si la interposición de la demanda resultaba o no procedente, resulta necesario atender a lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que quedan prohibidas, entre otras, las penas de confiscación de bienes.

Así las cosas, ateniendo a las irregularidades de que adolecen los embargos practicados a la empresa, tal y como fue expuesto en la respuesta a la pregunta que precede, es posible concluir que dichos actos constituyen una confiscación de bienes en perjuicio de la empresa y, por ende, el plazo para la interposición del amparo es indefinido.

Lo que es más, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, las aportaciones de seguridad social son un tipo de contribución distinta de los impuestos, por lo que válidamente puede sostenerse que al sólo

hacer referencia el artículo 22 Constitucional a los impuestos, el embargo practicado a la empresa por personal del Instituto Mexicano del Seguro Social califica como una confiscación de bienes.

De lo anterior, se corrobora nuestra postura en el sentido de que el plazo previsto en el artículo 21 de la Ley de Amparo no resultaría aplicable en el caso concreto, al encontrarnos en presencia de una confiscación de bienes, respecto de la cual el término para la promoción del amparo indirecto es indefinido.

¿En caso afirmativo, procedía la suspensión provisional del acto reclamado?

En nuestra opinión, la suspensión provisional del acto reclamado resulta procedente.

Ello, pues no debe perderse de vista que la suspensión del acto reclamado tiene como objeto primordial preservar la materia del juicio, asegurando provisionalmente los bienes, la situación jurídica, el derecho o el interés de que se trate, para que la sentencia en su momento, declare el derecho del promovente.

Al respecto, de conformidad con la fracción I del artículo 123 de la Ley de Amparo, la suspensión del acto reclamado procede de oficio **tratándose de cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal**, como en el caso lo puede ser un acto de confiscación.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, sería procedente la suspensión del acto reclamado en el amparo indirecto que se promoviera, pues al tratarse de una confiscación de bienes **dicha suspensión procede de oficio**, debiéndose decretar en el auto de admisión de demanda, y ser comunicado de inmediato a la autoridad señalada como responsable.

¿Cómo podría probar el interés jurídico en caso de la procedencia de Amparo Indirecto?

Consideramos que la empresa tiene interés jurídico para acudir al juicio de amparo, si tomamos en consideración que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 de la Ley de Amparo, En términos 4 de la Ley de Amparo el juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la Ley, el tratado internacional, el reglamento **o cualquier otro acto que se reclame** y solo podrá seguirse por el agraviado o por su representante legal.

Al respecto, como ha sido señalado, las autoridades del Instituto Mexicano del Seguro Social trabaron embargo respecto de los bienes de la empresa, a fin de garantizar el pago de un supuesto adeudo de cuotas obrero patronales, no obstante no existe un crédito firme por dicho concepto que pueda ser legalmente exigido a la empresa.

En este sentido, a efecto de acreditar el interés jurídico de la empresa, puede aportar como prueba de su parte las actas de embargo levantadas por las autoridades del Instituto Mexicano del Seguro Social, de las que es posible desprender la privación de sus posesiones sin que para ello hubiere mediado algún acto previo de autoridad debidamente fundado y motivado.

Bajo este contexto, consideramos que quedaría plenamente demostrado el interés jurídico de la empresa para acudir al juicio de amparo en contra del embargo que le fue practicado por personal del Instituto Mexicano del Seguro Social.

¿Se podría aprovechar la situación para promover Amparo contra leyes, respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible constitucionalidad de las cuotas obrero patronales?

Desde nuestro punto de vista, no resultaría procedente que la empresa pretendiera instaurar un amparo para combatir la inconstitucionalidad de disposiciones que establezcan la determinación de cuotas obrero patronales, en la medida en que no se encuentra obligada a cubrir dichas cuotas, al no contar con trabajadores a su cargo.

En efecto, en caso de demostrar que fue inconstitucional el embargo practicado a la empresa en virtud de que ésta no contaba con trabajadores a su cargo y, por ende, no podía tener adeudo alguno en materia de cuotas obrero patronales, carecería interés jurídico para impugnar la constitucionalidad las normas que dan origen a dichas cuotas.

Lo anterior, pues no se colocaría en el supuesto de causación de cuotas obrero patronales (al no existir una relación laboral con persona alguna), no tendría interés jurídico para combatir la constitucionalidad de dichas normas.

QUINTA PARTE

¿Hubo violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito?

En el caso, la autoridad responsable violó la suspensión decretada por el Juez de Distrito, al momento de notificar a la empresa que procedería al remate de los bienes embargados a la empresa, pues dicha suspensión procedía desde el auto de admisión de la demanda de conformidad con lo previsto por el artículo 123, fracción I de la Ley de Amparo.

¿La autoridad responsable cometió algún delito?

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 206 de la Ley de Amparo, la autoridad responsable que no obedezca un auto de suspensión debidamente notificado, será sancionada en los términos que señala el Código Penal aplicable en materia federal para el delito de abuso de autoridad, por cuanto a la desobediencia cometida; independientemente de cualquier otro delito en que incurra.

Por otra parte, el artículo 209 de la Ley de Amparo establece que cuando la autoridad responsable se resista a dar cumplimiento a los mandatos u órdenes dictados en materia de amparo será sancionada en la forma precisada en el Código Penal Federal en Materia Federal para los delitos cometidos contra la administración de Justicia, por los actos u omisiones ahí previstos.

En relación con lo anterior, el artículo 225 del Código Penal Federal establece que son delitos contra la administración de justicia los siguientes: no cumplir con una disposición que legalmente se les comunique su superior jerárquico y **ejecutar actos o incurrir en omisiones que produzcan un daño o concedan a alguien una ventaja indebidos.**

Bajo este contexto, es claro que si la autoridad responsable violó la suspensión decretada, incurriría en el delito de abuso de autoridad conforme lo previsto por el Código Penal Federal.

¿Procede algún medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable, de no devolver las cantidades en el plazo ordenado?

Tomando en consideración que la legislación aplicable para el caso es el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 1° de diciembre de 2005 (pues la fue en el ejercicio de 2004 cuando se requirió el cumplimiento por parte de las

autoridades), atento a lo previsto por el artículo 239-B de dicho Código, la empresa podría interponer un recurso de queja de conformidad con el inciso b) de la fracción I de dicho artículo, en contra de la omisión por parte de las autoridades fiscales, de haber devuelto dentro del plazo de 20 días que le fue concedido, las cantidades que por concepto de intereses se encontraban obligadas a devolver.

¿En caso de proceder algún medio de defensa, con qué término se cuenta?

De conformidad con el artículo señalado en la respuesta anterior, al tratarse de una queja en contra de la omisión de cumplimiento por parte de las autoridades fiscales, dicho medio de defensa en términos de la fracción II de dicho artículo podría ser promovido en cualquier tiempo.