



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación
Pública, bajo acuerdo número 2006205 del 13 de junio de 2006

“Inconstitucionalidad del artículo 57, fracción I, inciso b) de la Ley
Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Análisis de
opinión de la jurisprudencia 113/2022 de la Suprema Corte de Justicia
de la Nación”

Tesis que para obtener el grado de
Maestra en Derecho Fiscal
Presenta
Paola Hernández Mosti

Ciudad de México

2023

Índice

<u>Introducción</u>	página. 3
<u>I. La jurisprudencia 113/2022, su aprobación y resolución por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.</u>	página. 6
<u>II. La nulidad lisa y llana de los actos administrativos a partir de la declaración de vicios formales.</u>	página. 9
<u>III. El interés general como finalidad del acto administrativo y su relevancia en materia tributaria.</u>	página. 20
<u>IV. Los principios de certeza y seguridad jurídica como principios rectores de las visitas domiciliarias.</u>	página. 25
<u>V. La sujeción del estudio de constitucionalidad de las disposiciones normativas a los medios de impugnación ante las instancias jurisdiccionales.</u>	página. 39
<u>VI. Estudio de la disposición reclamada a partir del test de proporcionalidad.</u>	página. 45
<u>VII. El principio de buena fe y la jurisprudencia de la SCJN como incentivo perverso para la autoridad administrativa.</u>	página. 60
<u>VIII. Conclusión</u>	página. 62
<u>Bibliografía</u>	página. 67

Introducción

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre todo en materia tributaria, se ha caracterizado por ser rígida en cuanto a su estudio, que no es de sorprendernos dada la relevancia de la materia, sin embargo, la rigidez de los posicionamientos de la Corte en el ámbito tributario generalmente atienden a un posicionamiento en el que el interés público o general parece ser una fórmula que impide cualquier replanteamiento o verdadero análisis de las cuestiones de fondo en materia fiscal.

El interés general como finalidad del acto administrativo tributario descansa o encuentra fundamento en nuestra Constitución Federal y hace que el sistema tributario y de recaudación tenga un sustento legitimador, ya que se trata de una rama del derecho que implica la realización constante de actos de molestia para los particulares y una excepción, incluso, a algunos derechos humanos, como por ejemplo, el derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Sin embargo, el interés general y la naturaleza del derecho fiscal, no puede ser una salida sin razonamiento ni reflexión para el estudio del fondo de controversias que se plantean antes los tribunales constitucionales, sobre todo en los casos en los que el objeto de estudio sea la regularidad constitucional de una norma tributaria, pues los principios y derechos que se encuentran en juego cuando se ejerce control constitucional sobre una disposición no pueden ser minimizados sin una ponderación real de fondo.

En este sentido, hay ocasiones en los que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la emisión de la jurisprudencia en materia tributaria, invoca el interés general como máxima indestructible.

En el presente estudio, me abocaré al análisis de la jurisprudencia 113/2022, aprobada en agosto del presente año, en la que, en mi opinión, la Corte limitó el estudio de la disposición reclamada a una subordinación de esta al interés general sin ponderación mínima entre este y los derechos humanos de los contribuyentes. Por lo tanto, el estudio lo realizaré a partir de cuatro premisas en las que se sustenta el criterio jurisprudencial con la finalidad de desentrañar si realmente la disposición reclamada no vulnera los principios de seguridad y certeza jurídica, y si efectivamente se realizó un estudio y control constitucional de la norma, y no se declaró su constitucionalidad a partir de la invocación irreflexiva de un concepto jurídico.

En todo caso, de demostrarse que el criterio de la jurisprudencia en estudio no es conforme a la Constitución Federal, vale la pena, a manera de reflexión, señalar la posibilidad de realizar un control de regularidad constitucional de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tanto nuestro sistema jurídico, como la propia Corte, señalan que la jurisprudencia no puede ser objeto de control constitucional. El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 299/2013 al analizar si la jurisprudencia puede ser objeto de control de constitucionalidad y/o

convencionalidad *ex officio*, por mayoría, determinó que la jurisprudencia no puede ser objeto de dicho control.

El exministro José Ramón Cossío Díaz en coautoría con Roberto Lara Chagoyán en el artículo *¿Derechos Humanos o Jurisprudencia Infalible?*¹, plantea una tesis positiva en la que argumentan que, contrario a lo establecido por la mayoría del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sí es posible someter a control de constitucionalidad y/o convencionalidad *ex officio* la jurisprudencia.

Coincido con los autores en este sentido, es decir, considero que la jurisprudencia puede y debe ser sometida a control constitucional y/o de convencionalidad.

Los autores argumentan, entre otras cosas, que existe una clara distinción entre enunciado y norma. En cuanto al primero, señalan que se trata de acuerdos del legislador que se expresan en un texto legal y, por otro lado, las normas son el significado que se atribuye a los enunciados normativos. En este sentido, coincido en que, en realidad, la jurisprudencia es esencialmente norma, porque es a través de éstas que se les atribuye un significado interpretativo a las disposiciones normativas.

Es decir, la jurisprudencia puede válidamente equipararse de cierta forma a las disposiciones normativas -que ello no quiere decir que sean iguales en su totalidad- pues, en efecto, la jurisprudencia es la interpretación judicial de las normas aplicadas al caso concreto o, en abstracto, según sea el caso.

En ese sentido, las sentencias emitidas por las autoridades jurisdiccionales constituyen una individualización del hipotético normativo al caso concreto y tomando en cuenta que la jurisprudencia emana de las sentencias o ejecutorias emitidas por la autoridad jurisdiccional, es evidente que pueden y deben ser objeto de control.

Considerar lo contrario conllevaría al absurdo de afirmar que los pronunciamientos emitidos por los órganos jurisdiccionales no pueden ser objeto de este tipo de control al no tratarse, en sentido estricto, de normas.

Además, adopto la postura de los autores en el sentido de que con base en la reforma constitucional en materia de derechos humanos y la apertura en la interpretación de los derechos humanos, resulta patente la interpretación constitucional y convencional de la jurisprudencia, pues con base en dicha apertura, es evidente que no sólo las normas legislativas pueden ser objeto de control sino que la interpretación que se haga de las mismas puede y debe ser analizada a la luz del bloque de constitucionalidad y convencionalidad.

¹ Cossío Díaz, José Ramón, Lara Chagoyán, Roberto, “¿Derechos humanos o jurisprudencia infalible?”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, Num. 32, enero-junio 2015.

Asimismo, los autores argumentan que no se puede admitir a la Suprema Corte de Justicia de la Nación como impermeable al principio pro-persona. Coincidiendo con dicho argumento, pues del análisis del artículo 1º de la Constitución Federal se advierte que la obligación denominada como principio pro-persona es aplicable a todas las autoridades sin excepción alguna.

Es decir, permitir la exclusión de la Corte de dicha obligación implicaría, además de lo señalado por los autores, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra por encima de la Constitución Federal y que, por ende, puede eludir obligaciones constitucionales.

Este punto cobrará especial relevancia en el análisis del presente caso, como se verá, una de las razones por las cuales la Corte considera que la disposición reclamada es de carácter constitucional, se sustenta en una especie de imposibilidad de realizar un estudio de constitucionalidad de la disposición, situación que no es de carácter potestativo para las autoridades jurisdiccionales, sino que, por el contrario, constituye una obligación de los tribunales constitucionales.

Ahora bien, si la jurisprudencia es la interpretación judicial y, por tanto, puede equipararse a una norma, lo cierto es que considerar que la obligatoriedad, entendida como la vinculación a los operadores jurídicos de observar un estándar mínimo no aplica para el ejercicio interpretativo y argumentativo de la Suprema Corte de Justicia podría generar vulneraciones irreparables a derechos humanos, lo que contravendría la propia Constitución y la Convención Americana de Derechos Humanos, cuya protección y garantía corresponde a la propia Corte.

Por último, los autores advierten que, en la postura contraria, se alega que el control de la jurisprudencia implicaría una supuesta vulneración al sistema de la obligatoriedad de la jurisprudencia, sin embargo, su inaplicación no conllevaría a que la jurisprudencia pierda su carácter de obligatoria, sino que, mediante una adecuada motivación, el órgano jurisdiccional determinaría que es contraria a una norma de derechos humanos. Tal y como sucede en la inaplicación de normas contrarias al bloque de regularidad constitucional, únicamente tendría el efecto de dejarse de aplicar en el caso concreto que se estudia pues, dicho efecto, sería acorde con nuestro sistema de revisión y control constitucional actual.

Además, tal y como lo señalan los autores, la inaplicación de la jurisprudencia no sería absoluta, sino que podría estar sujeta a una posterior revisión o confirmación.

El bloque de regularidad constitucional, el mandato establecido en el artículo 1º constitucional y todo el andamiaje jurídico que sostiene la prevalencia de los derechos humanos hace patente y necesario el control constitucional y/o convencional de la jurisprudencia. Ello, tomando en cuenta que la creación de la jurisprudencia constituye una interpretación argumentativa que dota de significado y alcance a las normas jurídicas a la luz, en esencia, de los derechos humanos, por lo tanto, no puede ni debe considerarse que el ejercicio

interpretativo, incluso el de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es infalible y, en consecuencia, escapa del error humano ya que, la interpretación argumentativa, en ocasiones, si bien contundente, puede ser sesgada e imparcial o, simplemente, errada.

En ese sentido, vale la pena afirmar que la jurisprudencia, incluso de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no tiene un carácter de infalible, el derecho está sujeto a interpretación y ponderación, sobre todo cuando se ejerce un control constitucional sobre alguna norma, por lo tanto, vale la pena reflexionar si es válido o no el control constitucional de la jurisprudencia.

I. La jurisprudencia 113/2022, su aprobación y resolución por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El diecisiete de agosto de dos mil veintidos la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación² aprobó la tesis de jurisprudencia identificada con la clave 113/2022 (11^a) de rubro: **CUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. REPOSICIÓN DE LA VISTA EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL PLAZO DE CUATRO MESES, CUANDO SE DECLARE LA NULIDAD DEL CRÉDITO FISCAL POR VICIOS FORMALES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 57, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, NO CONTRAVIENE LOS DERECHOS DE SEGURIDAD JURÍDICA E INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO³**, en la cual se estableció, en esencia, que la disposición señalada no es contraria a los derechos de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio.

Lo anterior, de acuerdo con el texto de la propia jurisprudencia, encuentra justificación en que la reposición de la visita domiciliaria establecida en la citada disposición no genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes, toda vez que tiene como finalidad subsanar las deficiencias detectadas, además de que en nada afecta que hubieran transcurrido los plazos de la autoridad administrativa para concluir la visita y determinar el crédito fiscal, ya que la autoridad debe ajustarse a un nuevo plazo de cuatro meses y, no así, a los plazos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Máxime si se toma en cuenta que la finalidad primigenia de dicha disposición consiste en evitar que un acto viciado surta efectos jurídicos y la nueva afectación al contribuyente tan solo sería por el nuevo plazo. Aunado a que las visitas domiciliares consistuyen una excepción al derecho a la inviolabilidad del domicilio y su reposición presupone la consecución de un fin de orden público y satisfacción de interés general, es por ello que en el criterio de la jurisprudencia en estudio la SCJN determina que la disposición estudiada no transgrede los derechos fundamentales de seguridad jurídica y de inviolabilidad del domicilio.

² En lo subsecuente Corte, Suprema Corte o SCJN.

³ 1a./J. 113/2022 (11a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 16, Agosto de 2022, Tomo III, página 2532

El criterio establecido por la Corte en la tesis de jurisprudencia, objeto del presente estudio, tiene sustento, entre otras, en la sentencia recaída al amparo en revisión 522/2020⁴, en la cual concluyó que la disposición reclamada era acorde a la Constitución Federal, en específico, a los derechos señalados.

Para concluir lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte analizó la disposición reclamada a partir de la exposición de motivos que dio origen a la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo⁵ publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cinco. De dicha exposición concluyó que las razones por las cuales el legislador optó por incluir dicha disposición en el marco normativo atendió a la necesidad de hacer más efectivo el cumplimiento de las sentencias de nulidad del Tribunal Federal de Justicia Administrativa⁶ para lograr una auténtica justicia administrativa.

Ello, ya que el artículo 57 de la LFPCA prevé que en el juicio de nulidad todas las autoridades involucradas tienen la obligación de cumplir con las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y, en caso de que el acto declarado nulo tenga su causa en un vicio de forma, se podrá subsanar mediante la reposición del procedimiento e incluso puede reponerse el acto viciado, en un plazo no mayor a cuatro meses a partir de la resolución de que se trate, sin importar si ya transcurrieron los plazos señalados en los artículos 46-A (plazo para concluir las visitas domiciliarias) y 67 (plazo para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad) del Código Fiscal de la Federación.

A partir de lo anterior, la Corte razonó que la disposición no genera incertidumbre a los contribuyentes, pues si la resolución o acto que debía nulificarse proviene de un procedimiento viciado, por adolecer -el acto en si- de vicios formales o incompetencia del visitador, debe de existir una nueva posibilidad de emitir una nueva resolución que supere la deficiencia que originó la nulidad a partir de la reposición del procedimiento. Esto, pues el vicio de ilegalidad detectado se cometió una vez iniciado el procedimiento de verificación.

El hecho de que se reponga el procedimiento con las molestias y consecuencias que ello implica, no obstante que ya hubieran concluido los plazos previstos para ello, no quiere decir que se deje en estado de incertidumbre al contribuyente, pues, como se señaló, lo que se busca es subsanar la deficiencia detectada; es decir, se busca evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos jurídicos.

En este sentido, la Corte razona que aún cuando con motivo de la reposición se genere un nuevo acto de molestia, ello no implica que exista una vulneración a la seguridad jurídica, ya que la autoridad únicamente cuenta con un nuevo plazo de cuatro meses, por lo que la afectación al contribuyente se

⁴ Amparo en revisión 522/2020, resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 16, Agosto de 2022, Tomo III, página 2497

⁵ En lo subsecuente LFPCA

⁶ Antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

ciñe a una determinada temporalidad. Máxime si se toma en cuenta que la configuración de un vicio formal o procedimental que supone la ilegalidad del acto administrativo no puede ceder frente a la finalidad de satisfacer un objetivo de orden público e interés general que va implícita en la tramitación del procedimiento y la emisión del acto administrativo.

Por último, la SCJN señala que la configuración de un vicio de procedimiento que dé lugar a su reposición está condicionada a los argumentos que llegue hacer valer el actor en el juicio de nulidad; de tal manera que la constitucionalidad de la disposición en estudio no puede derivar de la eventual postura que llegue a adoptar el particular que impugne el acto administrativo. Por el contrario, si la resolución es sobre el fondo, ello impedirá dictar una nueva resolución o acto por existir cosa juzgada sobre el fondo del asunto.

Así, podemos concluir que la Corte parte de las siguientes cuatro premisas esenciales para determinar que la disposición en estudio no vulnera los principios de certeza y seguridad jurídica:

1. El artículo 57, fracción I, inciso b) de la LFPCA busca evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos jurídicos;
2. La disposición señalada no vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes ya que la autoridad administrativa cuenta con un plazo determinado sujeto a una temporalidad específica;
3. Un vicio formal no puede ceder frente a la finalidad de las visitas domiciliarias, la cual consiste en satisfacer un interés general; y
4. La reposición del procedimiento está condicionada a los argumentos que haga valer el actor en el juicio de nulidad, por lo tanto, la constitucionalidad de la disposición no puede derivar de la eventual postura del actor.

Ahora bien, para efectos del presente estudio, considero que las conclusiones de la Corte son parcialmente correctas, pues, en mi opinión, parten de un estudio superficial e incompleto del alcance de los principios y derechos involucrados, así como del sistema de nulidades en materia administrativa.

Como se mencionó en la introducción del presente estudio, la Corte parte del interés general como un principio de aplicación directa y solemne sin reflexión o ponderación alguna; en el estudio de fondo, se asume que al ser dicho interés unas de las finalidades de la materia tributaria, es suficiente invocarlo para destruir cualquier pretensión o afectación que pueda tener el particular en su esfera jurídica privada.

Esto, pues el estudio de la Primera Sala se centra, casi exclusivamente, en la exposición de motivos de la norma y en la temporalidad a la que se encuentra sujeta la reposición del procedimiento, lo que, considero, es un estudio incompleto y sesgado de la constitucionalidad de la disposición que se planteó en los juicios de amparo que dieron lugar a la jurisprudencia en estudio. Por

ello, planteo el estudio de cada una de las premisas desarrolladas por la Corte a partir de un análisis exhaustivo y de ponderación de derechos.

II. La nulidad lisa y llana de los actos administrativos a partir de la declaración de vicios formales.

En el caso que dio origen a la jurisprudencia objeto del presente estudio, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa declaró la nulidad lisa y llana del acto administrativo reclamado a partir de la incompetencia del funcionario que realizó la valoración de los documentos, libros y registros que se ofrecieron como prueba, pues únicamente era competente para realizar el detalle y constancia de los hechos u omisiones en las actas circunstanciadas.

Es decir, el acto administrativo en estudio adolecía de un vicio formal para su emisión, que si bien no se trató de un vicio de origen, sino una vez iniciado el procedimiento, lo procedente era privar de efectos el acto.

La Corte, al estudiar la resolución del TFJA señaló que la declaración de nulidad lisa y llana no era de carácter conclusiva, sino una nulidad por excepción que simplemente se traduce en la insubsistencia del acto, sin la obligación de emitir uno nuevo, pero tampoco impedirlo. Es decir, la Corte parte de la premisa de que la nulidad lisa y llana declarada por el Tribunal únicamente tiene como efectos evitar que el acto viciado surta plenamente efectos jurídicos y, por ende, no existe un impedimento para que la autoridad ejerza nuevamente sus facultades de comprobación.

a. El artículo 57, fracción I, inciso b) de la LFPCA busca evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos jurídicos.

La existencia y validez de los actos administrativos depende de la concurrencia de diversos elementos que permiten la conformación plena del acto. Debemos partir de la idea de que los actos administrativos son la materialización de la voluntad estatal cuya legitimación radica en el ejercicio de la soberanía del Estado, es decir, la voluntad de la sociedad mexicana de constituirse como tal y ejercer el poder público a través de las instituciones del Estado.

En ese sentido, la legislación y la doctrina mexicana contemplan como elementos de validez del acto: el sujeto, la voluntad, el objeto, el motivo, el fin y la forma.

Sin embargo, previo a estudiar cada uno de los elementos apuntados, resulta conveniente resaltar que el acto administrativo parte de una declaración volitiva de quien representan, al momento de emitir el acto, la voluntad del estado; es decir, la emisión del acto administrativo requiere de un proceso cognitivo decisorio *a priori* de la persona que, en ejercicio de una potestad administrativa, formula el acto, lo que quiere decir que existe una declaración intelectual que implica una serie de conductas y razonamientos previos cuya culminación es

precisamente la expresión escrita -fundada y motivada como veremos más adelante- de dicho ejercicio conductual racional⁷.

Este ejercicio intelectual-volitivo del ente administrativo cobra relevancia en nuestro sistema jurídico y, sobre todo, en el análisis del presente caso, pues en un primer momento, el acto administrativo existe jurídicamente en el momento en que se materializa -se plasma por escrito- la voluntad como ejercicio de la potestad administrativa y, a partir de este momento, se presume válido y conforme a Derecho el acto, por lo que surte plenamente sus efectos jurídicos, ya que, desde ahora, el acto existe⁸.

Esto quiere decir, en principio, que la materialización intelectual-volitiva del servidor público que emite el acto, es suficiente para establecer la existencia del acto administrativo y que, por tanto, es a partir de esta materialización que surte efectos jurídicos; que esto no quiere decir que el acto ya sea por sí mismo válido. Como veremos más adelante, la validez del acto administrativo requiere, precisamente, de la concurrencia de los elementos señalados anteriormente. Luego entonces, es suficiente la simple existencia del acto administrativo para que éste surta todos sus efectos, pues no será hasta que un órgano competente para ello declare su invalidez que dejará de surtir estos efectos⁹.

En este sentido, los efectos jurídicos del acto serán sino hasta su declaración de invalidez, lo que quiere decir que dichos efectos no se encuentran condicionados, *per se*, a los requisitos normativos de validez, sino a la existencia misma del acto, pues la validez depende de un juicio comparativo entre el acto y las normas que regulan su formalización escrita¹⁰.

Ahora bien, considerando que el presente estudio no se trata de abordar de manera exhaustiva cada uno de los elementos de validez del acto administrativo, únicamente se realizará un recuento breve y conciso de dichos elementos, con la finalidad de entablar el juicio comparativo entre el acto y los vicios que pueden dar lugar a su nulidad lisa y llana y, por ende, al cese de sus efectos jurídicos.

Ello, pues considero que la finalidad consistente en evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos se alcanza con la sanción de nulidad absoluta del acto administrativo, sin que para ella sea necesaria la reposición del procedimiento, ya que la nulidad lisa y llana declarada por la autoridad jurisdiccional presupone el cese de efectos jurídicos, la reposición del procedimiento podrá darse, en todo caso, cuando nos encontremos frente a una nulidad relativa (nulidad para efectos).

⁷ García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo*, 12ª ed., Bogotá, Lima, Temis, 2008, Tomo I, p. 526

⁸ Cano Campos, Tomás, "La presunción de validez de los actos administrativos", *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, Madrid, España, Nueva Época, 2020, p. 11 consultable en <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/article/view/10851/11786>

⁹ *Idem*

¹⁰ *Ibidem* p.12

Es decir, en mi opinión, en la ejecutoria que da origen a la jurisprudencia en estudio me parece que existe una confusión entre el tipo de sanción que corresponde a los vicios en la emisión del acto administrativo y, por ende, la trascendencia o impacto en los efectos jurídicos que puede o no producir el acto, lo cual cobra especial relevancia y trasciende al estudio de constitucionalidad de la norma, ya que a partir de este entendimiento es que tendrá un impacto la reposición del procedimientos en los derechos del individuo que se ve obligado a sufrir de nueva cuenta una intervención de la autoridad administrativa sobre los mismos hechos. Por ello, es necesario hacer un estudio de los elementos de validez del acto, su eficacia, y el sistema de nulidades de los actos administrativos, como sanción que priva de efectos jurídicos al acto irregular.

En cuanto al elemento subjetivo debemos decir que existe un sujeto activo, el Estado, quien debe contar con una potestad legítima para realizar el acto, es decir, ser autoridad competente. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, el derecho a la inviolabilidad del domicilio encuentra una excepción en el procedimiento administrativo, siempre y cuando medie un mandamiento escrito de la autoridad competente.

En cuanto a la competencia del sujeto activo, Gabino Fraga¹¹ realiza una distinción entre ésta y la capacidad de los sujetos particulares en el derecho privado, para ello, parte de la idea de que en ambos casos se trata de un poder jurídico para realizar determinados actos, sin embargo, en el caso del derecho público, la competencia siempre debe estar contemplada en una ley y no es discrecional, es decir, existe una obligación legal de ejercerla, ya que existe una exigencia de que el Estado cumpla con las necesidades colectivas.

La competencia de la autoridad que emite el acto cobra especial relevancia para su validez, pues es la ley, entendida como voluntad soberana, quien dota de facultades al órgano para el cumplimiento de esta necesidad colectiva. En ese sentido, para la determinación de validez del acto, la competencia del órgano es de estudio preferencial y, en caso de carecer de competencia, el acto será nulo de origen, esto quiere decir que la legitimación del órgano para emitir el acto no solo es un requisito de validez, es inherente a la naturaleza misma de este.

A pesar de ello, debe destacarse que el penúltimo párrafo del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo¹² dispone que, cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal tiene la obligación de analizarlos y si alguno resulta fundado, procederá a resolver el fondo de la cuestión planteada.

Ahora bien, por cuanto hace a la voluntad como elemento de validez, se encuentra intimamente relacionada con lo señalado en los párrafos anteriores,

¹¹ Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, Decimosexta edición, México, Porrúa, 1975, pp. 273 - 275

¹² Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente consultada en noviembre de 2022 en https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

en el sentido de que la declaración de la voluntad del órgano parte de un acto de raciocinio (psique) y un mandato normativo que obliga al sujeto a actuar de determinada manera.

Al igual que en el derecho privado, la voluntad del órgano competente debe estar libre de error, dolo o violencia; de acuerdo con el artículo 3, fracciones IX y XII de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, el acto administrativo debe emitirse sin que medien estos tres elementos. Además, la voluntad en el acto administrativo se encuentra limitada por los demás elementos que conforman el acto, es decir, son los demás elementos los que estructuran y condicionan la manifestación de la voluntad¹³.

Así, debemos tomar en cuenta que la voluntad, sobre todo en cuanto a su conformación y perfeccionamiento, es un elemento de validez esencial del acto administrativo, pues a pesar de que la voluntad del órgano público parte de un razonamiento intrínseco es, precisamente, la forma en la que se manifiesta la que valida y legitima el acto mismo, es decir, no es suficiente que exista una voluntad del poder estatal como proceso cognitivo, sino que, al encontrarse inmerso el interés público en la emisión del propio acto, es indispensable que dicha voluntad sea desarrollada y perfeccionada de acuerdo con lo dispuesto en las leyes solo así podremos hablar de un acto validamente existente.

Esto no quiere decir que los vicios de la voluntad (como razonamiento psíquico intrínseco a la persona que representa al órgano) del órgano administrativo no puedan ser considerados en el estudio de validez del acto, pues la finalidad del acto presupone una voluntad no viciada, es decir, el interés colectivo que satisface su emisión.

El objeto del acto administrativo podemos clasificarlo en directo o inmediato e indirecto o mediato; por cuanto hace a la primera clasificación, el objeto del acto administrativo consiste en crear, modificar, transmitir, extinguir y declarar derechos y obligaciones, pues, en su esencia, sigue siendo un acto jurídico. El objeto directo o mediato, corresponde al contenido del acto administrativo el cual dependerá necesariamente del tipo de facultad que ejerce el sujeto activo.

Esto es, el contenido del acto administrativo dependerá de si proviene de una facultad reglada o discrecional. Al margen de dicha distinción, tenemos que el objeto del acto debe ser lícito, cierto, determinado, física y jurídicamente posible, razonable y moral¹⁴, además, de acuerdo con la ley, debe ser preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley, pues recordemos que, a diferencia del derecho privado, la existencia del acto administrativo depende de una potestad jurídica, condición relacionada directamente con el siguiente elemento de validez del acto.

La causa o motivo que origina el acto, este elemento atiende a las circunstancias de hecho y de derecho que justifican la emisión del acto o, en

¹³ Cassagne, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012, P. 217

¹⁴ Fernández Ruíz, Jorge, *Derecho administrativo*, 1ª ed., Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas: UNAM, 2016, Grandes temas constitucionales, P. 138

otras palabras, las razones, causas y fundamentos que la autoridad ha tomado en cuenta para manifestar su voluntad de determinada manera o sentido¹⁵.

Por cuanto hace a la forma, en el acto administrativo tiene el carácter de solemnidad necesaria, ya que en el Derecho público la forma es la garantía de la regularidad de la actuación de la autoridad¹⁶.

Por ello, la forma en el acto administrativo requiere, necesariamente, que se satisfagan ciertos requisitos legales para poder considerar su validez. En nuestro sistema jurídico el artículo 16 de la Constitución Federal hace referencia específica a la forma como elemento de validez del acto administrativo señalando que, dicho acto, debe ser emitido por escrito y señalando el motivo que lo ha provocado y el derecho que lo procede, es decir, la forma como elemento de validez esencial. En específico, la forma es la exteriorización o materialización de la voluntad del órgano administrativo al plano jurídico, cuya traducción es un acto jurídico.

Incluso, en nuestro ordenamiento jurídico, la forma cobra tal grado de relevancia que se ha llegado a considerar su análisis para la determinación de la competencia del órgano que emite el acto, es decir, la forma cobra especial relevancia pues es a partir de esta que se constata y convalida la validez de otros requisitos.

En este sentido, tenemos por ejemplo la tesis de rubro **ACTO ADMINISTRATIVO. SU AUTORÍA DEBE DETERMINARSE CON BASE EN EL ANÁLISIS DE TODOS LOS ELEMENTOS DEL DOCUMENTO EN EL QUE CONSTE, PERO FUNDAMENTALMENTE CON LA PARTE RELATIVA A LA IDENTIDAD Y FIRMA DEL FUNCIONARIO EMISOR**¹⁷ cuyo texto es el siguiente:

De la interpretación relacionada de los artículos 3o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y 38 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los actos administrativos que deban notificarse deben cumplir, entre otros, con los siguientes requisitos: 1. Ser expedidos por el órgano competente a través de servidor público; 2. Adoptar la forma escrita que contenga el fundamento legal de las atribuciones de la autoridad para actuar en la manera y términos propuestos; y, 3. Contener en el texto del propio acto, por regla general, el señalamiento de la autoridad que lo emite, así como su firma autógrafa. Además, se evidencia que el requisito de fundamentación del acto administrativo, traducido en la constatación por escrito de la designación de la autoridad y en la firma del funcionario emisor, atiende a la necesidad de establecer el cargo de la autoridad emisora, con la finalidad de dar a conocer al gobernado el carácter con el que el funcionario público suscribe el

¹⁵ Martínez Vera, Rogelio, *Nociones de derecho administrativo*, 5ª ed., Editorial Banca y Comercio, Distrito Federal, 1978, p.139

¹⁶ Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 33ª ed., Editorial Porrúa, Distrito Federal, 1994, pp. 270 y 271.

¹⁷ **Tesis** I.15o.A.18 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XX, Diciembre de 2004, p. 1277

documento correspondiente y para que así esté en aptitud de examinar si su actuación se encuentra dentro de su ámbito de competencia. La especificación del cargo de la autoridad emisora o, en su caso, signante del acto de autoridad, debe atender al cuerpo del propio documento, pero fundamentalmente, a la parte en que conste la firma y nombre del funcionario, pues no debe olvidarse que la firma (como signo distintivo) expresa la voluntariedad del sujeto del acto jurídico para suscribir el documento y aceptar las declaraciones ahí plasmadas. Por tanto, aun cuando exista en el encabezado del propio documento una denominación diferente al cargo que obra en la parte final en el que está la firma del funcionario público emisor, no es dable especificar que el signante es el que obre en el encabezado, ni aun como consecuencia de interpretación, cuando exista claridad con la que se expone tal circunstancia en la parte de la firma; por ende, tomando en consideración la presunción de validez de la que gozan los actos administrativos en términos de lo dispuesto en el artículo 8o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, debe concluirse que el funcionario emisor del acto, es quien lo firma, salvo prueba en contrario.

En este sentido, la forma del acto administrativo resulta ser un elemento de existencia del acto, pues, al mismo tiempo, implica la materialización de la legitimación y competencia de quien lo emite.

Por último, tenemos la finalidad del acto administrativo, independientemente de la discusión doctrinal en torno a que si es o no un requisito o elemento de validez formal del acto, el fin atiende a aquello que se pretende con la emisión del acto, es decir, lo que persigue la manifestación de la voluntad.

En el caso del acto administrativo, el fin es el interés público pues es este interés el que justifica y legitima la emisión del acto, de lo contrario, nos encontraremos ante el denominado desvío de poder de la autoridad el cual, en términos generales, implica que el sujeto que emite el acto administrativo ha utilizado o ejercido sus facultades para una finalidad distinta de las previstas en el ordenamiento jurídico.

A pesar de lo anterior, debemos decir que el interés público como finalidad del acto administrativo no implica, por si mismo, una prevalencia de este sobre los intereses particulares, o más específico, sobre los derechos de un individuo en específico, sino que unos y otros han de ser ponderados por la autoridad jurisdiccional para la determinación de su prevelancia o preponderancia de uno sobre otro¹⁸. Sin embargo, este tema lo abordaré más adelante cuando se revise la tercera premisa en que la Corte sustenta la jurisprudencia objeto de estudio, para el presente apartado, es suficiente destacar que si bien la finalidad del acto administrativo es la consecución del interés público, esta consecución no puede ser ilimitada.

¹⁸ Nieto, Alejandro, La Administración sirve con objetividad a los intereses generales. In: *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Madrid: Civitas, 1991. p. 2198 citado por Salomini, Jorge Luis en "Interés público y emergencia", *Revista de derecho administrativo y constitucional*, Roma, año 3, No. 11, 2003, enero a marzo, p. 14

Ahora bien, una vez establecidos los elementos del acto administrativo, recordemos que la Corte parte de la idea de que la finalidad de la reposición del procedimiento administrativo, es decir, de la disposición en estudio, es evitar que un acto viciado o ilegal surta efectos jurídicos, la relevancia de los elementos estudiados radica en que nuestro sistema jurídico dispone que la violación, irregularidad o falta de cualquiera de estos implica un vicio en la formación del acto y, por tanto, no puede surtir plenamente sus efectos.

Esta imposibilidad en el surtimiento de efectos jurídicos da lugar a una sanción del acto, su nulidad o anulabilidad, cuya consecuencia es, precisamente, privarlo de efectos jurídicos.

Esta nulidad o anulabilidad del acto corresponde a la teoría general del derecho, la diferencia esencial entre la teoría de las nulidades del derecho privado y el derecho público es que, en el primero, partimos de la regla general de que los actos jurídicos contrarios a las disposiciones normativas darán lugar a una nulidad absoluta y, por el contrario, en el segundo supuesto, la regla general es la nulidad relativa, la nulidad absoluta del acto administrativo se reserva para aquellos supuestos de irregularidades graves o vicios del acto¹⁹.

Así, en el derecho público existe una distinción bipartita en la nulidad de los actos; la nulidad relativa y la nulidad absoluta. La importancia de esta distinción radica en las características específicas de la nulidad absoluta del acto, las cuales legitiman su invalidez por vicios graves; las diferencias entre ambas nulidades son las siguientes:

- i) La nulidad absoluta no puede confirmarse, convalidarse, ni subsanarse, a diferencia de la nulidad relativa²⁰.
- ii) El acto administrativo afectado de nulidad absoluta manifiesta carece de presunción de legitimidad sin que pueda realizarse su ejecución. En el caso de la nulidad relativa, rige el principio de presunción de legalidad²¹.
- iii) Por último, la nulidad absoluta es imprescriptible²².

Luego entonces, podemos afirmar que la nulidad del acto, ya sea absoluta o relativa, es la sanción prevista en el marco jurídico cuya consecuencia consiste en privar de efectos a un acto administrativo en virtud de un vicio en la conformación o emisión del mismo.

¹⁹ Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 33ª ed., Editorial Porrúa, Distrito Federal, 1994, pp. 270 y 271.

²⁰ Marienhoff, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, 4ª ed. Act., T.II, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1993, p.658 citado en Cassagne, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012, P.283

²¹ Brewer Carias, Allan Randolph, *Principios fundamentales del derecho público*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 2005, p.112 citado en Cassagne, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012, P.283

²² Cassagne, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012, P.283

Para efectos del presente trabajo, únicamente se hará referencia al sistema de nulidades del acto administrativo contemplada en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo vigente y aplicable por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Ello, al ser el régimen jurídico que le corresponde a los actos administrativos emitidos por las autoridades fiscales, en específico, a la determinación de un crédito fiscal a partir del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en las visitas domiciliarias.

Para poder analizar el sistema de nulidades y, por ende, la primera premisa de la que parte la Corte en la jurisprudencia en estudio, tenemos que tener presente que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa surgió, en un inicio, como un tribunal de lo contencioso de simple anulación, es decir, que su función consistía únicamente en reconocer la legalidad o declarar la nulidad de los actos de las autoridades fiscales²³.

Esto es, *“en el contencioso de mera anulación lo enjuiciado es el acto, sólo se constata su legalidad, por lo que se declarará su nulidad, si no se encuentra apegado a la norma o bien, se reconocerá su validez y en caso de contener vicios de forma, el acto subsistirá y la nulidad se declarará sólo para determinados efectos²⁴”*.

A pesar de ello, con la evolución de la legislación y el desarrollo de las competencias del Tribunal, éste se convirtió en un tribunal de plena jurisdicción. Es decir, sus sentencias ya son constitutivas de derechos y, ahora, cuenta con los medios para hacerlas efectivas²⁵.

Ahora bien, en cuanto al régimen de nulidades del acto administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, tenemos que la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé, en el artículo 51²⁶, las causales de ilegalidad o nulidad del acto administrativo las cuales consisten en las siguientes:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución;
- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso;
- III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada;

²³ Cabezut Uribe, Adriana, *Teoría de la nulidad del acto administrativo*, P. 12 consultado en <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/teoriadelanulidaddelactoadministrativo.pdf>

²⁴ *Ibidem* P.13

²⁵ Ídem

²⁶ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente consultada en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

- IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto y,
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de las facultades discrecionales no correspondan a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Al respecto, la misma ley prevé el tipo de nulidad que deberá declararse según el vicio de que se trate. Es decir, el artículo 52, fracción IV²⁷, dispone que se declarará la nulidad para efectos (nulidad relativa) cuando se configuren los vicios mencionados en los fracciones II y III, por el contrario, se declarará la nulidad lisa y llana (nulidad absoluta) en el resto de los casos.

Así, tenemos que en el juicio contencioso ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la legislación aplicable delimita de manera clara el sistema de nulidad o anulabilidad de los actos administrativos o resoluciones que se impugnen ante dicho órgano e, incluso, señala de manera expresa el efecto que debe tener el vicio de que se trate, es decir, el tipo de nulidad que acarrea el acto viciado de origen.

A partir de lo anterior, es pertinente destacar que la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, el Tribunal al estudiar la eficacia del acto administrativo, deberá tomar en cuenta la gravedad de la infracción, es decir, la afectación en las defensas del particular derivado de la emisión del acto administrativo viciado. Ello, pues al tratarse de una violación grave que provoca el estado de indefensión o trascienda al sentido de la resolución, generará una nulidad lisa y llana (absoluta), de lo contrario, el acto producirá todos sus efectos²⁸.

En ese mismo sentido, el artículo 50, señala el orden en que deben analizarse las causales de ilegalidad planteadas en la demanda, indicando que primero, se deben estudiar aquéllas que provoquen una nulidad lisa y llana, es decir, una nulidad absoluta o de pleno derecho que da lugar a que el acto quede completamente anulado, sin la posibilidad de que la autoridad lo pueda volver a emitir, ordenar, aplicar o ejecutar. Esto, pues recordemos que la nulidad lisa y llana a diferencia de la nulidad para efectos, no es susceptible de confirmarse, convalidarse, ni subsanarse.

Lo anterior cobra relevancia si tomamos en cuenta lo señalado con anterioridad en torno a que en el procedimiento contencioso administrativo, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es, entre otras cosas, una tribunal con plenitud de jurisdicción.

²⁷ Ídem

²⁸ Cabezut Uribe, Adriana, *Teoría de la nulidad del acto administrativo*, P. 18 consultado en <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/teoriadelanulidaddelactoadministrativo.pdf>

Es decir, la diferencia entre un tribunal de mera anulación y un tribunal de plena jurisdicción radica en que, en el primer caso, se alega una violación a un derecho subjetivo y, en el segundo, se reclama una violación directa a una ley (ley en sentido amplio)²⁹. Sin embargo, lo que interesa en este punto, radica en los efectos que pueden decretarse en ambos supuestos.

En el primer caso, el tribunal cuenta con facultades únicamente para declarar la nulidad del acto o resolución que se impugna y, en el segundo, el tribunal tiene la facultad para determinar los efectos que tiene la sentencia que se emite e, incluso, cuenta con legitimación para ejecutar sus propias sentencias³⁰.

En este sentido, al ser un tribunal de plena jurisdicción, en el procedimiento contencioso administrativo, cuenta con todas las facultades pertinentes para no sólo declarar la nulidad absoluta de los actos que carezcan de fundamentación y motivación sino que, tiene todas las facultades para determinar la violación directa al orden constitucional derivado del incumplimiento de los principios señalados.

Además, si bien, el Tribunal podría ordenar a la autoridad que emita una nueva resolución o, incluso, la reposición del procedimiento, lo cierto es que también puede determinar la destrucción total del acto sin que ello implique que únicamente se está haciendo uso de sus facultades de anulación pues, como se mencionó, las facultades de plena jurisdicción con cuenta el tribunal le permiten determinar dicha violación.

Inclusive, conforme a la naturaleza expuesta, el Tribunal puede declarar la existencia de un derecho subjetivo el cual, en el caso, consistiría precisamente en el derecho a la seguridad jurídica y certeza de los particulares. Es decir, de acuerdo con todo lo expuesto, el Tribunal como órgano jurisdiccional garante del orden constitucional, no podría considerar que el acto emitido con algún vicio de los señalados pudiera ser convalidado a partir de una reposición que no encuentra justificación ni motivación jurisdiccional alguna.

Lo anterior, pues como ya se señaló la finalidad consistente en que un acto viciado surta plenamente sus efectos se alcanza con la sanción de nulidad absoluta del acto administrativo, sin que para ella sea necesaria la reposición del procedimiento, si bien, la validez del acto administrativo no implica necesariamente su legalidad, o viceversa, lo importante es la presunción de que se encuentra apegado al orden jurídico y es esta presunción la que debe destruirse o conservarse³¹.

²⁹ Margain Manautou, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de legitimidad*, 14ª ed., Distrito Federal, Porrúa, 2009, pp. 3 - 9

³⁰ Mureddu Gilabert, Mariana, Ejecución de sentencias en el juicio contencioso administrativo, en Mena Adame, Carlos (Coord.), *Reflexiones en torno a la impartición de justicia administrativa y del seminario sobre la ley federal de procedimiento contencioso administrativo*, Ciudad de México, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2017, P.306

³¹ Cabezut Uribe, Adriana, *Teoría de la nulidad del acto administrativo*, P. 10 consultado en

A diferencia del sistema de nulidades en otras ramas del Derecho, en la teoría de la nulidad del acto administrativo se encuentra el principio de presunción de validez que envuelve una característica o requisito esencial adicional del acto y que complica, de cierta manera, la declaración de nulidad o anulabilidad del mismo.

Esto quiere decir, en términos generales, que todos los actos administrativos se consideran válidos en tanto no se demuestre y se declare lo contrario. Esta presunción *iuris tantum* tiene como fundamento o razón de ser el garantizar que la administración pública, en sus tres niveles, realice sus funciones de manera adecuada garantizando el interés público sin que puedan obstaculizarse sus actuaciones por cuestionamientos innecesarios³².

En este orden de ideas, las implicaciones que tiene este principio en el sistema de nulidades es que la declaración de nulidad se debe estudiar y observar como última *ratio* precisamente por el interés general que subyace al propio acto.

Es decir, el principio de presunción de validez de los actos administrativos y su correlación con el sistema de nulidades, tienen como objeto garantizar el adecuado despliegue de las facultades de los órganos de la administración pública y, por ende, evitar o limitar la disolución de la voluntad pública, cuya finalidad es la satisfacción del interés general, a través o mediante omisiones de mera legalidad que, en principio, no afecten de manera sustancial la esfera jurídica del particular.

Así, el sistema de nulidades del acto administrativo presenta una complejidad adicional a la que tendría el estudio de los vicios o irregularidades de cualquier otro acto jurídico pues, como se mencionó, la autoridad jurisdiccional deberá privilegiar la subsistencia de la voluntad administrativa frente a irregularidades o vicios considerados como leves, sin embargo, esto no quiere decir que la subsistencia del acto deba privilegiarse incluso en aquellos casos en los que se encuentra en juego la vulneración a los derechos humanos de los particulares afectados por el acto, es decir, el principio de presunción de validez no se encuentra en un plano de superioridad o suprasubordinación frente a los derechos y principios que asisten a los particulares.

En este sentido, de acuerdo con el sistema de nulidades de los actos administrativos y, en específico, las reglas previstas en la LFPCA aplicables a las visitas domiciliarias, no es necesaria la reposición del procedimiento para evitar el surtimiento de efectos del acto viciado, por el contrario, existe un marco jurídico que supone una sanción y, por ende, es suficiente para alcanzar

<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/teoriadelanulidaddelactoadministrativo.pdf>

³² Danós, Jorge, *Régimen de la nulidad de los actos administrativos en la Ley No 27444 del procedimiento administrativo general*, consultado en http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/3409_ponenciaforonulidad_actos_administrativos.pdf extraído.

la finalidad señalada por la Corte, en el sentido de evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos.

Así, no comparto la primera premisa de la SCJN fundamento de la jurisprudencia en estudio, si bien, la reposición del procedimiento genera la posibilidad de que se emita un nuevo acto administrativa que no tenga vicio alguno, lo cierto es que su finalidad directa no es evitar el surtimiento de efectos del acto viciado, pues dicha condición se alcanza con la simple aplicación del sanción de nulidad ordenada por el TFJA.

Lo cierto es que, el que de manera tangencial aparezca que la disposición cumple con una necesidad jurídicamente válida, no es suficiente para sostener su constitucionalidad, ni justificar su necesidad frente a los derechos de los particulares. Máxime si se toma en cuenta que la reposición del procedimiento también descansa en la supuesta efectividad de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es decir, el hecho de que se realice una declaración de nulidad que prive de efectos un acto viciado, dota de suficiente efectividad a la sentencia del órgano jurisdiccional, no es necesario argumentar que se trata de una nulidad de excepción que permite que la autoridad administrativa reponga el procedimiento de manera discrecional y arbitraria.

Por lo tanto, la primera premisa de la Corte es, a partir de lo argumentado, errónea, la disposición no busca evitar que un acto viciado surta efectos jurídicos, la privación de efectos de un acto viciado se alcanza y sustenta en el sistema de nulidades previsto en el marco jurídico y, el hecho de que el Tribunal sea un órgano jurisdiccional de plenitud de jurisdicción, no le impide que la declaración de nulidad absoluta sea suficiente en el fondo para resolver la cuestión jurisdiccional, y no se requiere mayor efectividad en la declaración de nulidad que la que el propio ordenamiento otorga a esta figura como sanción del acto administrativo que adolece de un vicio en su conformación.

III. El interés general como finalidad del acto administrativo y su relevancia en materia tributaria.

La segunda premisa de la Corte se sustenta en que la disposición estudiada propone la reposición del procedimiento, incluso fuera de los plazos para la emisión de la resolución correspondiente, ya que, sobre todo en materia tributaria, la determinación definitiva de las visitas domiciliarias presupone la consecución de un fin de orden público y la satisfacción del interés general, por lo que un vicio formal, si bien anulatorio de los efectos del acto administrativo, no puede ceder frente a esta finalidad.

Lo anterior, de acuerdo con la Corte, toda vez que existe un interés general de índole superior en las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, por lo que la presunción de validez de los actos debe prevalecer sobre los vicios formales en el caso de la materia tributaria.

b) Un vicio formal no puede ceder frente a la finalidad de las visitas domiciliarias, la cual consiste en satisfacer un interés general;

En esta premisa, la Suprema Corte parte de la idea de que el interés general o interés público es una fórmula solemne de aplicación imponderable, es decir, que se trata de un concepto jurídico cuya valoración prácticamente resulta imposible en materia tributaria y que, debido a la rigidez con la que deben analizarse las normas que regulan las relaciones tributarias, el interés general debe siempre prevalecer frente al interés particular.

Ello, pues el interés general en el caso de los actos administrativos en materia tributaria implica un elemento esencial de validez, sobre todo porque es inherente al ejercicio de la administración pública. Es decir, la actividad de la administración pública, sustentada en una potestad jurídica, debe ser siempre orientada a la consecución del interés público, sin necesidad de una mención expresa en la norma que regula su actuación “...pues la actuación permanente de la administración para satisfacer dicho interés constituye un principio fundamental, que en el Estado de Derecho se impone como ineludible resultado de la sumisión de la Administración al orden jurídico³³”.

Por lo tanto, la finalidad del acto administrativo en cuanto a la consecución de un interés público, más allá de delimitar el contenido del acto, presupone un límite a la actuación de la administración pública, ya que, de descuidarse o no buscarse el interés general, se estará frente a un desvío de poder, como vicio de fondo del acto.

En específico, el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales atiende a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo tanto, existe un interés general en que dichas facultades sean desplegadas, sin embargo, este interés general también exige que las facultades se realicen de manera correcta y en apego no solo a las leyes, sino también a los derechos y principios reconocidos por la Constitución Federal.

En ese sentido, todo acto administrativo responde genéricamente a una finalidad pública, razón de ser de la norma constitucional que le dio origen, y específicamente al aspecto de esa finalidad que se tuvo en cuenta al distribuirse la competencia. El objeto o contenido del acto, consecuencia de esa competencia, debe perseguir aquella finalidad general y la específica que le corresponde³⁴.

³³ Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 1988, T. II, p. 344 Citado por Sabalau, Francisco en *Breves consideraciones sobre la finalidad del acto administrativo y la desviación de poder*, Buenos Aires, Cartapacio de Derecho, Facultad de Derecho, UNICEN, 2015, Vol. 27, ISSN 1850-0722, p.2

³⁴ Tawill, Guido S. *Administración y Justicia*, T.II., Buenos Aires, Ediciones De Palm, 1993, y *La desviación de poder: ¿Noción en crisis?*, La Ley, 1989-E, p. 831 citado por Sabalau, Francisco en *Breves consideraciones sobre la finalidad del acto administrativo y la desviación de poder*, Buenos Aires, Cartapacio de Derecho, Facultad de Derecho, UNICEN, 2015, Vol. 27, ISSN 1850-0722, p.4

Es decir, el acto administrativo en materia fiscal responde genéricamente a una finalidad pública cuyo sustento se encuentra en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, el cual dispone la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En ese sentido, el acto administrativo de manera general responde a la finalidad de contribuir al gasto público para la satisfacción de las necesidades comunes de la sociedad.

En cuanto a la finalidad específica que corresponde al acto administrativo, en el caso de las facultades de comprobación, como se señaló, es el interés general de revisar que los particulares cumplan de manera adecuada sus obligaciones tributarias para, de esta forma, satisfacer el interés genérico. Esta finalidad específica se encuentra legitimada a partir de lo establecido en el artículo 16 de la Constitución Federal.

Lo anterior podemos observarlo en la jurisprudencia de la Corte de rubro **FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN**³⁵ la cual dispone textualmente lo siguiente:

*Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al **artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019) del Código Fiscal de la Federación; en cambio, **las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir**³⁶.*

En ese sentido, es evidente que las facultades de comprobación tienen una finalidad específica que destaca una diferencia importante entre el acto administrativo en general y el acto administrativo que se emite mediante el desarrollo de estas facultades. Sin embargo, esto no quiere decir que el interés general sea superior o se encuentre por encima de cualquier supuesto, sino que, en todos los casos, supone una ponderación, que si bien requerirá de una

³⁵ Tesis 2a./J. 22/2020 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 76, Marzo de 2020, Tomo I, página 459

³⁶ El énfasis es propio.

intensidad diferenciada en el caso de la materia tributaria, no quiere decir que sea de aplicación irreflexiva e irrazonable.

Efectivamente, el interés público es un concepto indeterminado tanto en su creación como en su aplicación. Esta naturaleza indeterminada implica que no existe una definición precisa del concepto, ni se tiene una aplicación inequívoca, sin embargo, podemos concretar su finalidad estableciendo que busca proteger a la colectividad³⁷. *“La precisa definición del interés público o general se constituye en garantía de los intereses individuales y de los colectivos simultáneamente, y se concreta en normas protectoras de bienes jurídicos diversos que imponen límites a la actuación pública y privada.”*³⁸

Esta naturaleza indeterminada del concepto de “interés público” no busca dar lugar a la arbitrariedad, ni tiene el propósito de que se justifiquen abusos por parte de la autoridad. Al contrario, al buscar proteger el interés público se está limitando la discrecionalidad administrativa y se da pie a establecer un ámbito limitado de su actuación. Lo anterior en razón a que se debe buscar el interés general, el bien de la sociedad, y utilizar dicho concepto indeterminado para evitar un actuar indiscriminado por parte de la autoridad³⁹.

Ahora bien, el interés general no es un concepto que pueda ser utilizado para avalar la actuación arbitraria de la autoridad, es decir, su indeterminación no debe permitir que las facultades de las autoridades se desplieguen de manera indiscriminada, situación que no debe perderse de vista en el análisis de la prevalencia del interés público sobre el interés particular, ya que puede darse el supuesto en el que se utilice dicho concepto para justificar actuaciones que sean violatorias de los derechos de los particulares, y que transgredan la finalidad primigenia del interés público.

Puede darse el supuesto de que en nombre del interés público se tolere una actuación arbitraria y abusiva por parte de la autoridad, y al ser una cuestión indeterminada, la determinación de su contenido va a depender de aquel que aplica la norma y puede en su justificación transgredir los intereses individuales de los particulares.

En ese sentido, el interés público *“puede ser considerado como un concepto de orden funcional, ya que sirve para justificar diversas formas de intervención del Estado en la esfera de los particulares previendo límites de distinto grado, ya sea a través de prohibiciones, permisos o estableciendo modos de gestión. Sin embargo, no implica una sectorización, ya que tampoco se refiere de manera necesaria a bienes públicos.”*⁴⁰ No se refiere a bienes públicos en concreto, crea una ficción que busca la protección de la paz social y el bien general,

³⁷ Huerta Ochoa Carla, “El concepto de interés público y su función en materia de seguridad nacional” (SIC), en Cisneros Farías, Germán, *Seguridad pública. Segundo congreso iberoamericano de derecho administrativo*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007, p. 132 consultable en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2375/8.pdf>

³⁸ Ibidem p.135

³⁹ Ídem

⁴⁰ Ídem

mismo que finalmente tiene un impacto en cada individuo que conforma esa generalidad. Por lo que al final, lo que se busca con la protección del interés público es la protección de los intereses particulares que más benefician al colectivo social⁴¹.

Si bien es cierto que en principio el interés público tiene primacía sobre el interés privado, esta ventaja es solo a primera vista, ya que puede darse el caso en el que “las particularidades específicas del supuesto en que el interés público deba aplicarse determinen la resolución definitiva del caso y, por ello, es admisible la idea consistente en que el interés público puede ceder frente al interés privado o, lo que es igual, puede ser limitado cuando existan razones con mayor peso. El interés público, también es objeto de balance, y por ello, debe satisfacer la debida proporcionalidad en su aplicación.”⁴²

Lo anterior en razón de que los intereses privados son determinantes del interés público en cuanto a que estos son generalizables. “*Por eso hay un derecho privado y sentencias de tribunales que resuelven esos conflictos entre particulares y que hacen así también un servicio al “interés público”. El derecho protege los intereses privados como un modo de realización del interés público. Más aún, un concreto interés privado puede convertirse en un interés público.*”⁴³ Es por esto que se tiene que realizar una ponderación cuidadosa, ya que la afectación al interés privado que resulte de justificar un actuar de la autoridad bajo la premisa de proteger el interés público, no siempre es en beneficio de la colectividad.

Esto ya que un interés público no se traduce en el interés de mucha gente, sino que es un interés cuya protección beneficia en aspectos fundamentales a la colectividad y a los individuos que la integran, por lo que puede darse el caso en el que permitir la afectación de un interés privado se traduzca en un resultado dañino para el colectivo, y se tenga el efecto contrario de lo que se busca protegiendo el interés público.

Lo anterior quiere decir que el interés público como finalidad del acto administrativo no implica, por si mismo, una prevalencia de este sobre los intereses particulares, o más específico, sobre los derechos de un individuo en específico, sino que unos y otros han de ser ponderados por la autoridad jurisdiccional para la determinación de su prevelancia o preponderancia de uno sobre otro⁴⁴.

⁴¹ Ídem

⁴² 3-2020 Controversia. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia: San Salvador. Principio de primacía del interés público sobre el interés privado. <https://www.jurisprudencia.gob.sv/DocumentosBoveda/E/1/2020-2029/2020/07/DEE0C.HTML>

⁴³ López Calera, Nicolás, “El interés público: entre la ideología y el derecho”, *Anales de la cátedra Francisco Suárez*, Granada, 2010, 44, P. 128

⁴⁴ Nieto, Alejandro, La Administración sirve con objetividad a los intereses generales. In: *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Madrid: Civitas, 1991. p. 2198 citado por Salomini, Jorge Luis en “Interés público y emergencia”, *Revista de derecho administrativo y constitucional*, Roma, año 3, No. 11, 2003, enero a marzo, p. 14

Así, en el caso de los vicios formales de los actos administrativos y la no reposición del procedimiento no quiere decir que exista una sujeción del interés público a un vicio de forma, sino que, en el caso concreto, habrá de realizarse una ponderación entre la gravedad del vicio y la trascendencia de este a los intereses particulares, frente a la finalidad o satisfacción del interés colectivo.

Sobre todo, debe considerarse que la acción del juicio de nulidad, es decir, de las facultades del Tribunal Federal de Justicia Administrativa implica una acción de interés público en sí misma que exige o hace valer, dentro del marco jurídico, un derecho individual a partir de una afectación directa, pero también, al mismo tiempo, un derecho colectivo. Invocando la necesidad en común de que el ejercicio de las facultades de comprobación se desplieguen sin vicios y en respeto irrestricto a los derechos humanos de los contribuyentes.

Máxime si tomamos en cuenta que el ejercicio de esa acción ante los órganos jurisdiccionales implica, *per se*, la búsqueda de la privación de efectos del vicio que se alega, por lo tanto, el interés público no puede ser invocado por la autoridad jurisdiccional como una mera abstracción que, por su indeterminación, deba hacer ceder cualquier otro interés o derecho fundamental.

Así, la premisa de la Corte en el sentido de que sí se justifica la reposición del procedimiento respecto del que ya concluyeron los plazos legales para su emisión, ya que la emisión de los actos administrativos fiscales presuponen la consecución de un fin de orden público y la satisfacción de un interés general, de tal modo que la configuración de un vicio formal o procedimental no debe ceder absolutamente frente a esta finalidad, no encuentra justificación, porque, además de que esta afirmación se realiza en un párrafo aislado y descontextualizado sin reflexión, ni ponderación alguna, lo cierto es que debe analizarse si, realmente, se justifica la reposición.

Consideración que analizaré más adelante cuando se realice el desarrollo del test de proporcionalidad de la norma, ya que la consecución del interés general es un fin constitucionalmente válido, sin embargo, la trasgresión que esto implica a los derechos humanos de los particulares no encuentra cabida en la necesidad, idoneidad y proporcionalidad de la medida, por lo tanto, no es suficiente la consecución del interés general.

Sin embargo, por cuanto hace al presente apartado, únicamente concluiré que el análisis realizado por la Corte no es suficiente para la afirmación que realiza, pues concluye la prevalencia del interés general a partir de una simple afirmación genérica, categórica y sin reflexión ni ponderación de los intereses en juego.

IV. Los principios de certeza y seguridad jurídica como principios rectores de las visitas domiciliaras.

En el análisis de la posible vulneración de la disposición reclamada a los principio de certeza y seguridad jurídica, en relación con el derecho a la

inviolabilidad del domicilio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación parte del análisis del primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, el cual establece que: *nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento*⁴⁵.

Al respecto, señala que el principio de seguridad jurídica contemplado en la disposición constitucional mencionada no debe entenderse en el sentido de que la ley debe señalar de manera especial y precisa cada una de las relaciones entre las autoridades y los particulares, sino que debe entenderse en el sentido de que la norma contengan los elementos mínimos para que el particular pueda hacer valer sus derechos.

En ese sentido, al analizar la disposición reclamada, la Corte determina que el hecho de que se fije un plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento aun y cuando hayan transcurrido los plazos legales, no genera incertidumbre a los contribuyentes, ya que si la resolución o acto impugnado es declarada nula absoluta por adolecer de vicios formales o por carecer de competencia la autoridad que la emitió, debe existir la posibilidad de que se emita una nueva que supere la deficiencia que originó la nulidad.

Además, el hecho de que reponga el procedimiento con las consecuencias y molestias que nuevamente se ocasionen al contribuyente, no obstante la conclusión de los plazos, no implica la vulneración al derecho a la seguridad jurídica, pues la autoridad únicamente cuenta con un nuevo plazo de cuatro meses para la reposición y emisión de la nueva resolución, por lo que solo en ese plazo se vería afectado en su domicilio o papeles, máxime si se toma en cuenta que las visitas domiciliarias constituyen una excepción al derecho a la inviolabilidad del domicilio.

c) La disposición señalada no vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes ya que la autoridad administrativa cuenta con un plazo determinado sujeto a una temporalidad específica;

El ejercicio de las facultades de las autoridades administrativas, en específico, las visitas domiciliarias en materia tributaria, constituye una excepción a un derecho previsto de manera expresa en nuestra Constitución, el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Este derecho consiste en que nadie puede introducirse al domicilio de un particular sin causa legítima, como lo es un acto de autoridad debidamente fundado y motivado.

Esto es, tal y como lo señala la Corte, el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales encuentra sustento en una excepción constitucional expresa al derecho a la inviolabilidad del domicilio.

⁴⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, consultada en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

En ese sentido, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación⁴⁶ regula las facultades de comprobación de las autoridades fiscales para la revisión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Entre ellas, la fracción V establece la posibilidad de realizar visitas en el domicilio de los contribuyentes, las cuales deberán ajustarse a las reglas establecidas en los artículos 46 y 49 del mismo ordenamiento.

El ejercicio de estas facultades debe realizarse siempre dentro del marco jurídico, es decir, no puede sostenerse sobre un ejercicio arbitrario e indiscriminado, sino que, en todo momento, debe prevalecer la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Lo anterior encuentra sustento, por ejemplo, en la jurisprudencia siguiente:

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA SUSTENTADA EN EL ARTÍCULO 42, FRACCIONES II Y III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESPETA LA GARANTÍA DE FUNDAMENTACIÓN⁴⁷.- La orden de visita domiciliaria sustentada en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que prevén las facultades de la autoridad fiscal para ‘requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran’, y ‘practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías’, respectivamente, cumple con la garantía de fundamentación consagrada por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto no ocasiona incertidumbre al gobernado en relación con la facultad de comprobación que la autoridad fiscal ha decidido ejercer, es decir, si va a llevarse a cabo una visita domiciliaria o una revisión de gabinete o escritorio, al ser éstas excluyentes entre sí en cuanto al lugar de su realización, pues por definición la revisión de gabinete o escritorio supone que no se practique en el domicilio del gobernado, sino en las oficinas de la autoridad, por lo que es claro que la invocación de la indicada fracción II no se refiere a una revisión de tal naturaleza, sino al diverso supuesto de requerimiento de exhibición de la contabilidad, documentos, datos o informes en el domicilio del contribuyente al que se practica la visita. Además, si se atiende a los requisitos que la orden de visita domiciliaria debe satisfacer en términos de los artículos 16, primer y antepenúltimo párrafos, constitucional, 38 y 43 del Código citado, ésta no debe suscitar duda alguna al contribuyente sobre la facultad de comprobación que la autoridad fiscal ha decidido ejercer, es decir, que se le practicará

⁴⁶ Código Fiscal de la Federación, vigente, consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

⁴⁷ Tesis 2a./J. 196/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XXVI, octubre de 2007, p. 298

una auditoría en su domicilio, lo que debe señalarse así en el citatorio que se deje al visitado, en caso de que no se encuentre al presentarse los visitadores en el lugar donde deba practicarse la visita, conforme a la interpretación que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó del artículo 44, fracción II, primer párrafo, del referido Código, en la jurisprudencia 2a./J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, con el rubro: 'VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.

Así, tenemos que las visitas domiciliarias sí representan una excepción a la inviolabilidad del domicilio de los contribuyentes, sin embargo, como cualquier restricción o excepción al ejercicio de un derecho humano, no puede realizarse de manera indiscriminada, sino que debe cumplir con todas y cada una de las disposiciones que regulan la forma en la que deben llevarse a cabo.

Al respecto, la SCJN ha establecido como requisitos para que las restricciones a los derechos humanos sean válidas dos elementos: i) que se encuentren previstas en una ley, y ii) que superen el test de proporcionalidad⁴⁸; ambos elementos han sido analizados en reiteradas ocasiones respecto de la validez de las visitas domiciliarias como excepción o restricción al derecho a la inviolabilidad del domicilio.

Las siguientes jurisprudencias son solo algunos ejemplos del análisis referido.

INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO. CONCEPTO Y EXCEPCIONES⁴⁹. *La inviolabilidad del domicilio es el derecho fundamental que permite disfrutar de la vivienda sin interrupciones ilegítimas y permite desarrollar la vida privada sin ser objeto de molestias. En este sentido, es el espacio en el cual el individuo vive sin estar sujeto a los usos y convenciones sociales y ejerce su libertad más íntima; motivo por el que no sólo es objeto de protección el espacio físico, sino lo que en él se encuentra, lo que supone una protección a la vivienda y a la vida privada. La Constitución señala de manera limitativa las excepciones a este derecho, a saber: órdenes de cateo, visitas domiciliarias y la provisión a favor de militares en tiempo de guerra.*

⁴⁸ **DERECHOS HUMANOS. REQUISITOS PARA RESTRINGIRLOS O SUSPENDERLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y 30 DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS.** Tesis 1a. CCXV/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 557

⁴⁹ Tesis I.3o.C.697 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 1302

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN VII, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES A PRACTICARLAS A LOS CONTRIBUYENTES PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES EN RELACIÓN CON EJERCICIOS Y CONTRIBUCIONES REVISADOS EN UNA DIVERSA, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL⁵⁰. El artículo 46, fracción VII, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, al otorgar a las autoridades fiscales la facultad de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones en relación con ejercicios y contribuciones que fueron materia de revisión en una diversa, no transgrede el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que si bien es cierto que dicho precepto constitucional establece como garantía de los gobernados la inviolabilidad de su domicilio, cuya excepción es la práctica de visitas domiciliarias, siempre y cuando se ajusten a las formalidades prescritas para los cateos previstas en el propio precepto constitucional, así como a lo dispuesto por las leyes respectivas (artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al contenido de las órdenes de visita, y 44, 45, 46, 46-A, 47 y 50 en cuanto a su desarrollo), también lo es que no prevé, como parte de dicha garantía, la obligación de las autoridades fiscales de agotar sus facultades de comprobación en una visita única; sin embargo, ello no implica que se otorguen facultades a dichas autoridades para que en número indefinido e injustificadamente emitan órdenes de visita domiciliaria en relación con un mismo ejercicio y por una misma contribución, pues en su emisión, en todo caso, deberán precisarse las razones y fundamentos legales exactamente aplicables al caso que justifiquen la intromisión al domicilio del contribuyente.

Hasta este punto, coincido con la Corte en el sentido de que el ejercicio de las facultades de comprobación es una excepción al derecho humano a la inviolabilidad del domicilio a partir de un interés general que busca que se verifique el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales.

Ahora bien, como cualquier actuación de autoridad -al tratarse de personas cuya falibilidad es propia de la naturaleza humana-, los actos emitidos a partir de una visita domiciliaria pueden ser objeto de impugnación y revisión por parte de las autoridades jurisdiccionales; en el caso de la materia tributaria, es el Tribunal Federal de Justicia Administrativa quien, en principio, sería competente para realizar esta revisión. Como se señaló en el análisis de la primera premisa de la Corte, este Tribunal goza de una naturaleza mixta, pues puede actuar como tribunal de mera anulación y como tribunal de plena jurisdicción, por lo tanto, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo lo faculta para emitir sentencias en las que se reconozca la

⁵⁰ Tesis 1a. CXXV/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX, Diciembre de 2004, página 380

validez de la resolución impugnada o se declare su nulidad, ya sea absoluta o relativa (lisa y llana o para efectos)⁵¹.

Ahora bien, en ese mismo orden de ideas, el artículo 57, fracción I, inciso b), de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo⁵² establece que, para el cumplimiento de las sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en los casos en los que se declare la nulidad lisa y llana del resolución o acto administrativo de que se trate, cuando se causa atiende a vicios de forma, la autoridad administrativa podrá reponer el procedimiento subsanando el vicio que produjo la nulidad; y cuando sea por vicios del procedimiento, se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo. Para ello, la autoridad administrativa contará con un nuevo plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun y cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación; disposición objeto de estudio en la jurisprudencia en análisis.

Al respecto, el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación⁵³ dispone expresamente que las autoridad fiscales deben concluir las visitas que se desarrollen en el domicilio de los contribuyentes o las llamadas revisiones de gabinete dentro de un plazo máximo de doce meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

- i. Contribuyentes que integran el sistema financiero, y
- ii. Contribuyentes que tributen conforme al régimen opcional para grupos de sociedad Capítulo II, Título VI (régimen de integración).

En este caso, la autoridad fiscal contará con dieciocho meses para realizar la revisión respectiva, y contará con plazo de dos años cuando se trate de una revisión de precios de transferencia entre partes relacionadas o cuando se pida información a aduanas extranjeras.

El diverso artículo 67 del mismo ordenamiento establece el plazo de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, es decir, las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones se extinguen en el plazo de cinco años a partir del día siguiente aquel en el que:

- i. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga la obligación de hacerlo,
- ii. Se presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicio o partir de que se causaron las contribuciones cuando no existía la obligación de pagarlas mediante declaración,

⁵¹ Artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente, consultada en https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

⁵² Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, vigente, consultada en https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

⁵³ Código Fiscal de la Federación, vigente, consultado el 12 de septiembre de 2022 en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

- iii. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.
- iv. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.
- v. Concluya el mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste previsto en el artículo 5o., fracción VI, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose del acreditamiento o devolución del impuesto al valor agregado correspondiente a periodos preoperativos.

El plazo señalado se ampliará hasta diez años cuando: el contribuyente no haya presentado su solicitud de Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo establecido en el Código Fiscal, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración.

Las disposiciones anteriores suponen el establecimiento de una serie de reglas y plazos precisos para el desarrollo oportuno de las visitas domiciliarias, en específico, prevén, tanto el plazo máximo con cuenta la autoridad para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación, como la actualización de la figura de la caducidad de dichas facultades por el transcurso del tiempo. Ambos plazos atienden específicamente a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal, en el sentido de que existen una serie de formalidades que las autoridades deben observar para el desarrollo de las visitas domiciliarias.

Por lo tanto, la finalidad implícita de estas dos disposiciones es precisamente el establecimiento de un límite expreso a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, es decir, se prevé expresamente un plazo para el cese de las mismas y para evitar la constante intromisión de las autoridades en el domicilio de los contribuyentes. De no existir estos plazos, las autoridades podrían, prácticamente, realizar un ejercicio de comprobación ad infinitum que generaría una vulneración directa a la seguridad y certeza jurídica de los particulares.

Es decir, existe una evidente finalidad en la existencia de las normas y plazos omitidos por la disposición objeto de la jurisprudencia en estudio, la cual consiste en una obligación constitucional de respetar y garantizar el derecho a la inviolabilidad del domicilio de los particulares, así como a los principios de certeza y seguridad jurídica.

En un sentido parecido se pronunció la propia Corte en la jurisprudencia 1a./J. 11/2008, de rubro y contenido siguientes:

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE DE ENERO DE 2004 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.-Una nueva reflexión sobre el tema de las visitas domiciliarias conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio sustentado en la tesis 1a. CXXV/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 380, y a considerar que el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente de enero de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2006, viola la garantía de inviolabilidad del domicilio contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque se permite a las autoridades hacendarias emitir nuevas órdenes de visita, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para ello, lo que coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica, ya que el legislador no sujeta el ejercicio de esa facultad a la enumeración de los casos que así lo justifiquen, permitiendo que las autoridades fiscales emitan órdenes de visita aun cuando se trate de ejercicios fiscales ya revisados y, en su caso, respecto de los cuales ya exista una resolución que determine la situación fiscal del contribuyente. Lo anterior es así, ya que del análisis de los artículos 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 y 50 del citado Código, y tomando en cuenta la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 -particularmente sus numerales 16, 19 y 20-, se concluye que si bien la facultad de comprobación de la autoridad fiscal es discrecional, su ejercicio es reglado por las leyes que la rigen y una vez ejercida esa atribución está en aptitud de revisar, fiscalizar, verificar, comprobar, corroborar o confirmar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado visitado, emitiendo al final de la visita la resolución conducente, sea favorable al particular o liquidatoria de algún crédito fiscal; sin embargo, una vez realizado esto, no puede volver a ejercer tales facultades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio e idénticas contribuciones, pues ello implicaría exponerlo a una constante e injustificada intromisión en su domicilio y someterlo a un nuevo procedimiento fiscalizador por cuestiones ya revisadas y determinadas por la propia autoridad hacendaria, lo cual se traduciría en una actuación arbitraria."

Lo anterior quiere decir que la existencia y justificación de ambos plazos encuentra sustento en la imposibilidad de exponer al contribuyente a una

constante e injustificada intromisión en su domicilio, situación que, además, resultaría violatoria de los principios mencionados.

En el primer caso, es decir, el plazo establecido para la conclusión de las visitas domiciliarias atiende a la protección y garantía de los derechos previstos en los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Federal, de lo contrario, se permitiría a la autoridad la posibilidad de emitir una resolución en cualquier momento, lo que, a su vez, podría implicar sujetar al contribuyente al ejercicio de una facultad *ad perpetuam* sin dotar de certeza al contribuyente en torno a la finalización de dicha facultad.

Similar criterio fue sostenido por la SCJN en la tesis de rubro y texto siguientes:

RESPONSABILIDADES ADMINISTRATIVAS DE LOS SERVIDORES PÚBLICOS. EL ARTÍCULO 21, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA (ABANDONO DEL CRITERIO SOSTENIDO EN LAS TESIS AISLADAS 1a. LXIII/2009 Y 1a. LXV/2009)⁵⁴. Esta Primera Sala de la S[CJN], al resolver el amparo en revisión 304/2008, del que derivaron, entre otras, las tesis aisladas 1a. LXIII/2009 y 1a. LXV/2009, estableció que el artículo 21, fracción III, de la [LFRASP], al prever un plazo de cuarenta y cinco días hábiles para que la autoridad dicte la resolución en el procedimiento de responsabilidad administrativa, sin establecer una consecuencia si lo hace fuera de ese plazo, no transgrede el principio de tutela jurisdiccional efectiva contenido en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que si bien es cierto que en éste se establece la exigencia de que la administración de justicia se imparta de manera pronta, completa e imparcial, también lo es que el legislador cumplió con el imperativo de fijar un plazo razonable para la conclusión del procedimiento señalado; asimismo, estableció que dicho numeral no transgrede el derecho de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 constitucional, por el hecho de no fijar consecuencia o sanción alguna pues, por razones de seguridad jurídica y conforme a la materia de esos procedimientos que son de pronunciamiento forzoso, deben resolverse con la emisión de la resolución que les ponga fin. Sin embargo, una nueva reflexión lleva a apartarse de los criterios de referencia, pues de la interrelación de los principios de seguridad jurídica y tutela jurisdiccional efectiva, reconocidos por los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución Federal, debe establecerse que en los procedimientos administrativos seguidos en forma de juicio, como lo es el de responsabilidad de los servidores públicos, la autoridad que actúa con imperio de jurisdicción tiene la obligación de observar en todo momento dichos principios. En ese tenor, lo que se busca es que las instancias de justicia, cualquiera que sea su naturaleza,

⁵⁴ Tesis 1a. CCXXXIX/2016, Primera Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, t. I, octubre de 2016, p. 512.

constituyan un mecanismo eficaz y confiable para las personas sometidas a procedimiento, para lo cual es necesario que éste se efectúe, entre otros aspectos, dentro de los plazos que señalen las leyes relativas y que, por ende, las autoridades que llevan a cabo las actuaciones procesales deben observar. De ahí que el artículo 21, fracción III, de la [LFRASP], al no establecer una consecuencia para los casos en los que la autoridad sancionadora no dicte la resolución correspondiente dentro de los plazos ahí señalados, transgrede los principios constitucionales referidos en perjuicio del servidor público sometido al procedimiento, en tanto que permite la actuación arbitraria de la autoridad al otorgarle la posibilidad de emitir su determinación en cualquier momento, fuera del término que marca la ley relativa.

Por cuanto hace al plazo de la caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, debe señalarse que *la figura de la caducidad en materia tributaria es una institución cuya finalidad consiste en dar seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que, en virtud de ella no basta que la autoridad fiscal esté facultada legalmente para realizar determinados actos, sino que, además, es necesario que el ejercicio de tales facultades se realice dentro de un determinado plazo, a efecto de que el gobernado tenga la seguridad de que una facultad de la autoridad no ejercitada oportunamente es una facultad extinta, de conformidad con la protección del derecho fundamental de seguridad jurídica consagrado en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*⁵⁵.

Es decir, de acuerdo con la Suprema Corte, la caducidad en materia tributaria tiene las siguientes características⁵⁶:

1. Es una institución, en virtud de la cual **se extinguen las facultades de las autoridades fiscales** para determinar y liquidar créditos fiscales, así como para sancionar las omisiones de los contribuyentes, por no ejercitarse dentro de los plazos que establece el ordenamiento jurídico en análisis.
2. Tiene un hecho generador, por ejemplo, la omisión del contribuyente de realizar la declaración y/o entero de una contribución.
3. Su actualización trae aparejada la facultad a favor del contribuyente de que, una vez transcurrido el plazo establecido en la ley, solicite la declaración correspondiente.
4. Constituye la consecuencia de las normas que la prevén, ante la realización de los supuestos establecidos para su configuración.
5. La caducidad en materia fiscal se constituye como un medio de sanción a la autoridad, y que se configura por la omisión del ejercicio de sus facultades de

⁵⁵ Contradicción de tesis 5/2018 (10ª), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 59, Octubre de 2018, Tomo II, página 1156

⁵⁶ Ídem

fiscalización ante el incumplimiento de una obligación fiscal, durante el plazo establecido por el legislador.

6. La caducidad no tiene por objeto incidir en la mecánica o determinación de un tributo en específico, sino **garantizar el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes**, mediante el establecimiento del plazo de sanción, aplicable al inejercicio de las facultades de la autoridad hacendaria; y que, además, atiende a las obligaciones consagradas en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En ese sentido, ambos plazos tienen como finalidad la protección y garantía de los principios de certeza y seguridad jurídica, es decir, se trata de plazos que operan en favor del contribuyente y que implican una protección en contra de las actuaciones arbitrarias de las autoridades fiscales.

Así, en mi opinión, contrario a lo determinado por la Corte, la disposición objeto de análisis sí es contraria a los principios de certeza y seguridad jurídica. Si bien, la disposición establece un plazo específico para la reposición del procedimiento, lo cierto es que, si la autoridad jurisdiccional declara la nulidad lisa y llana del acto administrativo impugnado, no se justifica el ejercicio de nueva cuenta de las facultades de comprobación de la autoridad respecto a las mismas contribuciones y ejercicios que aquel que fue anulado incluso fuera de los plazos señaladas.

El principio de seguridad jurídica supone la estabilidad del sistema normativo a partir de la predictibilidad de las relaciones jurídicas y sus consecuencias normativas, es decir, este principio presupone un grado de certeza en el ejercicio de las facultades y decisiones de las autoridades a partir del sistema normativo, permitiendo a los actores estimar con cierto margen de probabilidad las consecuencias futuras de sus conductas, protegiéndose de arbitrariedades⁵⁷.

Así, los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica otorgan certeza al gobernado para que su persona, bienes y posesiones sean protegidos y preservados de cualquier acto lesivo que, en su perjuicio, pudiera generar el poder público, sin mandamiento de autoridad competente, fundado, motivado y acorde con los procedimientos en los que se cumplan las formalidades legales.

Al respecto, la seguridad jurídica tiene una estrecha relación con el concepto del Estado de Derecho en sentido formal, el cual puede entenderse como el conjunto de “reglas del juego” de carácter fundamentalmente procedimental, que los órganos públicos deben respetar en su organización y funcionamiento internos y en su relación con los individuos que forman parte de una

⁵⁷ López Olvera, Miguel Alejandro. “Principios del procedimiento administrativo” en Cienfuegos Salgado, David, *Estudios en homenaje a don Jorge Fernández Ruiz. Derecho administrativo México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2016, p. 19

determinada comunidad política. Se trata del concepto formal de Estado de Derecho como Estado en que las autoridades se encuentran sujetas a la ley⁵⁸.

En relación con lo anterior, el derecho a la seguridad jurídica se encuentra contemplado en los artículos 14 al 23 y 29 constitucional, sin embargo, el artículo 14 aparece como la base del ordenamiento jurídico mexicano a partir de cuatro derechos: irretroactividad de la ley, audiencia, legalidad penal y legalidad civil. De lo anterior se desprende que, efectivamente, estos cuatro derechos guardan una relación estrecha con el concepto formal de Estado de Derecho, esto es, los poderes públicos deben estar sujetos a la ley por el principio de mera legalidad y el principio de estricta legalidad⁵⁹.

En ese sentido, la seguridad jurídica es uno de los valores que se propone alcanzar cualquier ordenamiento jurídico. A pesar de que se trata de un concepto abstracto, en la práctica se suele plasmar en una serie de derechos específicos alrededor de los cuales se articulan las relaciones entre los individuos y las autoridades, o bien, entre los individuos entre sí, dentro de una determinada comunidad política⁶⁰.

Así, tal como lo ha referido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la expectativa de este derecho se alcanzará “cuando las normas que facultan a las autoridades para actuar en determinado sentido, encauzan el ámbito de esa actuación”⁶¹. Por ende, la actividad estatal debe reunir los requisitos, elementos y supuestos legales, previamente establecidos, para no transgredir de manera arbitraria la esfera privada del gobernado, así como sus posesiones o bienes. En ese entendido, la legalidad y seguridad jurídica tienen como principal objetivo dar certidumbre al gobernado respecto de las consecuencias jurídicas de los actos que realice y, por otra parte, limitar y controlar la actuación de las autoridades a fin de evitar afectaciones arbitrarias en la esfera jurídica de las personas.

Por otro lado, la SCJN también ha establecido que las garantías de seguridad y legalidad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución son la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de tal manera que lo que tutelan es que el gobernado “*jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión*”. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica, en sentido amplio, en “*saber a qué*

⁵⁸ Carbonell. M. *¿Qué es la seguridad jurídica?* Centro de Estudios Jurídicos Carbonell. 2021. Consultable en: <https://miguelcarbonell.me/2021/02/16/que-es-la-seguridad-juridica/>

⁵⁹ Anónimo, IGAVIM Observatorio Ciudadano. *Seguridad jurídica*. S.F. Consultable en: <http://igavim.org/Inicio/APARTADO%20%205%20Seguridad%20Juridica.pdf>

⁶⁰ Carbonell, Miguel, *¿Qué es la seguridad jurídica?* Centro de Estudios Jurídicos Carbonell. 2021. Consultable en: <https://miguelcarbonell.me/2021/02/16/que-es-la-seguridad-juridica/>

⁶¹ Tesis aislada 2da. XVII/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época. Libro 3, tomo II, febrero de 2014, p.1513.

atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad⁶².

En efecto, todos los actos emanados del poder público deben de realizarse en completa armonía con las reglas del Derecho, de tal suerte que el principio de legalidad se construye no sólo como una garantía de seguridad jurídica que permite a los gobernados evitar el abuso de la autoridad en el ejercicio del poder, sino, además, es la fórmula de la dirección que el pueblo de un Estado, a través de sus representantes, puede imponer a los órganos públicos⁶³.

En relación con lo anterior, la seguridad jurídica se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de reglas para preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado⁶⁴. Lo anterior, pues tal como lo describe Gregorio Peces-Barba, *“en su dimensión de justicia formal, la función de seguridad jurídica ayuda a limitar el voluntarismo del poder y a crear la sensación de libertad en los ciudadanos. Es, por consiguiente, una dimensión esencial para la cohesión social y para la adhesión y el acuerdo de la ciudadanía con su sistema político y jurídico”*⁶⁵.

Por su parte, en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha señalado que la seguridad jurídica exige que los Estados sepan a qué atenerse en el procedimiento ante el SIDH (Caso Gómez Lund y otros Vs. Brasil, p.13), lo cual evidencia que dicho órgano considera necesario establecer parámetros o términos base sobre los cuales se desarrolla la relación de las partes en un proceso.

Asimismo, la Corte ha establecido que “debe guardar un justo equilibrio entre la protección de los derechos humanos, fin último del sistema, y la seguridad jurídica y equidad procesal que aseguran la estabilidad y confiabilidad de la tutela internacional.” (Caso Cayara Vs. Perú, párr..63). Dicha manifestación evidencia que la seguridad jurídica se encuentra inmersa dentro de los postulados básicos de la tutela internacional, siendo de importancia fundamental para la protección de derechos humanos.

En consecuencia, la seguridad jurídica es un derecho fundamental en todo Estado de Derecho, toda vez que tiene como propósito preservar la libertad de los ciudadanos y funge como garantía para otra serie de derechos fundamentales propios de un Estado constitucional.

⁶² Amparo directo en revisión 1499/2018. https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2018-06/ADR-1499-2018.pdf

⁶³ *íbidem*.

⁶⁴ Carbonell, Miguel. *Los derechos de seguridad jurídica*. S.F. Consultable en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1408/7.pdf>

⁶⁵ Peces-Barba, Gregorio. *La Constitución y la seguridad jurídica*. Edición 138. Madrid, diciembre de 2003, p. 8.

Así, en materia fiscal, la seguridad jurídica cobra especial relevancia pues es una de los pilares sobre los cuales descansa el sistema fiscal mexicano.

Así lo ha señalado la Corte en la jurisprudencia 140/2017 de rubro y texto siguiente.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL⁶⁶. *Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.*

Podemos observar que el principio de seguridad jurídica, sobre todo en materia tributaria, se encuentra inmerso en el de certeza jurídica, en el sentido de previsibilidad de las relaciones jurídico tributarias, y sus consecuencias a partir del cumplimiento de los límites y plazos establecidos al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

En ese sentido, es evidente que la disposición estudiada por la Corte vulnera no solo el principio de seguridad jurídica, sino la esencia de dicho principio a partir del estudio de la certeza jurídica como la posibilidad de planificación de la conducta propia del contribuyente sobre la base de una serie de derechos y protecciones, como lo son los plazos establecidos en la ley para la conclusión de las visitas y la caducidad de las facultades, como previsibilidad de las relaciones jurídicas y actuaciones de las autoridades administrativas⁶⁷.

Si bien es cierto que la declaratoria de nulidad por vicios formales no prejuzga sobre el fondo del asunto, lo cierto es que dicha declaratoria de nulidad no hace desaparecer la doble afectación material que implica la revisión de los papeles del contribuyente.

Así, los principios de seguridad jurídica y certeza buscan evitar que los contribuyentes sufran de actos de molestia de manera indefinida respecto a

⁶⁶ Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 47, Octubre de 2017, Tomo II, página 840

⁶⁷ Gometz, Gianmarco, La certeza jurídica como previsibilidad, Traducción de Moreno Cruz, Diego y Dei Vecchi, Diego, Madrid, Marcial Pons, 2012, p. 250

contribuciones y ejercicios ya revisados, que si bien no fueron juzgados en cuanto al fondo, sostener lo contrario, implicaría que un contribuyente estaría obligado a solventar un doble acto de molestia sobre los mismos hechos, a partir de un acto administrativo que ya fue privado de efectos⁶⁸.

Por tanto, es evidente que la premisa del Corte en torno a que no existe una vulneración en la seguridad jurídica de los contribuyentes con la orden de reposición del procedimiento, incluso concluidos los plazos, es errónea, es la propia Constitución y legislación secundaria la que reconoce la necesidad de limitar el ejercicio de las atribuciones de las autoridades tributarias a partir del establecimiento de dichos plazos, a fin de evitar un estado de incertidumbre indefinido.

El equilibrio entre la potestad tributaria y la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes depende de que las autoridades fiscales cumplan con los límites que se establecen en la Constitución y en la legislación secundaria. Y, en el mismo sentido, que existe un límite a la intervención constante y reiterada de las autoridades en el domicilio de los contribuyentes.

No es óbice a lo anterior el hecho de que la Corte señale que es suficiente para garantizar el derecho a la seguridad jurídica el que exista un plazo límite para la reposición del procedimiento, pues como pudo observarse, no es la determinación o indeterminación de un plazo límite lo que vulnera dichos principios, sino el descarte automático de los plazos que garantizan estos principios y derechos, así como la vulneración a la certeza en su carácter de previsibilidad de las relaciones jurídicas, ya que, recordemos que la reposición está sujeta a vicios formales, los cuales, en su mayoría, atienden a la falibilidad de los seres humanos o, incluso, a una actuación volitiva por parte del servidor que ejerce la facultad de comprobación, cualquier que sea la razón, no existe una previsibilidad razonable que pueda observarse como garantía de ambos principios.

Por ello, el hecho de que se prevéa un plazo para la realización de la reposición del procedimiento, no es suficiente para determinar que no existe una vulneración a los principios señalados, pues el plazo de cuatro meses no subsana las vulneraciones ya destacadas en el presente apartado.

V. La sujeción del estudio de constitucionalidad de las disposiciones normativas a los medios de impugnación ante las instancias jurisdiccionales.

El último argumento de la Corte radica en que la aplicación de la disposición en estudio se encuentra sujeta o condicionada a que el actor promueva un medio de defensa en contra del acto que adolece de un vicio formal, por lo tanto, la constitucionalidad de la norma depende directamente de la postura que asume el actor en la redacción de su demanda de nulidad en el juicio.

⁶⁸ Durán Becerra, Juan Carlos y Corvera Caraza, Pablo, "Posibilidad de iniciar una nueva revisión de gabinete respecto de hechos y ejercicios ya revisados; Alcance de la contradicción de tesis 89/2013", *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Ciudad de México, Año V, Núm. 15, Enero 2014, p. 14 y 15

Es decir, la SCJN señala que la disposición no puede ser estudiada en torno a su adecuación con la Constitución Federal, ya que se actualización depende de los argumentos que haga valer el particular en un juicio eventual que, incluso, puede no instarse, pues es el actor quien decide instar al órgano jurisdiccional para el cese de efectos del acto administrativo viciado y, por ende, no será sino hasta que este órgano declare la nulidad lisa y llana por vicios formales que existirá una materialización de la norma que se estudia, por tanto, la Corte considera, como último premisa para declarar la constitucionalidad de la disposición, que precisamente su constitucionalidad depende de los argumentos del eventual actor.

d) La reposición del procedimiento está condicionada a los argumentos que haga valer el actor en el juicio de nulidad, por lo tanto, la constitucionalidad de la disposición no puede derivar de la eventual postura del actor.

En el caso, si bien es cierto que la materialización de la afectación de la disposición estudiada dependerá de los argumentos que haga valer el actor en el juicio de nulidad, ello no quiere decir que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma depende exclusivamente de esto.

La norma no genera una afectación en la esfera de los particulares sino hasta su aplicación, como sucede con las normas de carácter autoaplicativo, la disposición en estudio produce la afectación a los derechos del particular hasta que existe una aplicación directa de la misma, que si bien dicha aplicación está condicionada a la declaración de la nulidad lisa y llana del acto, que a su vez está también condicionada a los agravios que haga valer el actor en el juicio de nulidad, ello no quiere decir que la norma deje de ser inconstitucional por su condicionamiento a la materialización de sus efectos.

Es decir, la Corte parte de la idea de que la constitucionalidad de la disposición se deja al arbitrio del actor y que, por tanto, no puede ser estudiada o declarada, sin embargo, la adecuación o disconformidad de la norma con la Constitución Federal no depende de lo reclamado por el actor, sino más bien, por los efectos que su aplicación genera en los derechos humanos que se reconoce a nivel constitucional y que, a partir del principio de supremacía constitucional, deben prevalecer sobre la norma secundaria, que si bien, de no darse su aplicación no generaría afectación real a los particulares, lo cierto es que esto no implica que entonces nos encontremos frente a una norma constitucional.

Al respecto, debe señalarse que en nuestro sistema jurídico existen diversos mecanismos de control constitucional, entre ellos, encontramos a los medios jurisdiccionales de control a partir de los cuales se garantiza la prevalencia de la Constitución Federal por encima de las normas secundaria -normas en el sentido más amplio- lo que implica que el control constitucional en México se traduce en un sistema de pesos y contrapesos en el que rige el control del poder público a partir de un análisis o ponderación de las normas con un bloque de regularidad constitucional.

En ese sentido, no coincido con la última premisa de la Corte en torno a que al existir una condicionante en los agravios que haga valer el actor para la aplicación de la norma, impide el análisis de constitucionalidad de la disposición o que, en todo caso, por esta situación la norma sea o deje de ser constitucional. Ello, pues el control de constitucionalidad de las normas parte del principio de supremacía constitucional que no puede sujetarse o subordinarse al hecho de que nos encontramos ante una norma cuya inconstitucionalidad material representa una paradoja aplicativa para el particular.

Es decir, la disposición en estudio es inconstitucional pues prevé una reposición del procedimiento que no encuentra justificación frente al bloque de constitucionalidad y que de realizarse un test de proporcionalidad de la disposición -como se verá en el apartado siguiente- implica una restricción o excepción al derecho a la inviolabilidad del domicilio y a los principios de certeza y seguridad jurídica injustificada, consideración que nada tiene que ver con la condicionante para su materialización y surtimiento de efectos.

En efecto, la existencia de la norma en estudio implica una disconformidad con la Constitución Federal en los términos apuntados en el párrafo anterior; sin embargo, esta disconformidad cobra aplicación o se materializa en un afección al particular a partir de tres condicionantes:

- i) Es necesario que el órgano administrativo incurra en un vicio de forma en la conformación y emisión del acto administrativo,
- ii) Una vez emitido el acto, se requiere que el particular en su escrito de demanda de juicio nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa haga valer el vicio de forma del acto administrativo, y
- iii) Que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa declare la nulidad lisa y llana del acto por vicios formales.

Una vez actualizadas estas tres premisas, y solo entonces, la autoridad administrativa deberá reponer el procedimiento para subsanar los vicios de forma del acto administrativo declarado nulo, en este momento, la disposición en estudio se materializa, es decir, genera una afectación real y directa al particular. A partir de este momento la norma incide en la esfera directa de los particulares, pero no es en este momento en el que la norma se vuelve inconstitucional, sino que, la disposición, desde su creación es disconforme con el bloque de constitucionalidad.

Considerar lo contrario, es decir, suponer que la materialización de la afectación torna inconstitucional la norma, implicaría una modificación a la teoría del control constitucional de nuestro sistema jurídico, el cual parte de la idea del principio de supremacía. Si bien el control constitucional jurisdiccional presupone una activación a instancia de parte, es decir, a partir de una afectación directa que, a su vez, implica un presupuesto procesal -interés jurídico o legítimo-, lo cierto es que dicho requisito no condiciona la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas.

Para ejemplificar lo anterior, vale la pena destacar hacer referencia a los tipos de normas. Primero, debemos destacar que la distinción entre el tipo de norma, es decir, autoaplicativas o heteroaplicativas para efectos del control constitucional atiende al concepto de individualización condicionada de la norma adoptada por la Corte en la jurisprudencia de rubro **LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCION BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACION INCONDICIONADA**⁶⁹, cuyo contenido es el siguiente.

*“Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al gobernado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. **El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada;** así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.”⁷⁰*

En ese sentido, podemos advertir que existe una diferencia del tipo de norma de acuerdo con el momento en se materializa la afectación a la esfera del particular; esta distinción atiende al principio de instancia de parte agraviada el cual dispone que sólo quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo, individual o colectivo, que ha sido violentado, ya sea mediante un acto u omisión emitido por alguna autoridad, puede acudir al órgano judicial constitucional.

⁶⁹ 1004936. 138. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo II. Procesal Constitucional 2. Amparo contra leyes Primera Parte - SCJN Segunda Sección - Procedencia d amparo indirecto contra leyes, p. 3738

⁷⁰ El énfasis es propio

Ignacio Burgoa señala que la importancia de este principio radica en impedir que las autoridades puedan utilizar el juicio de amparo como “arma” en contra de los demás poderes, pues el hecho de que se establezca la procedencia a instancia de parte agraviada, implica que el juicio únicamente podrá ser promovido por los gobernados y no así por los poderes, pues de lo contrario se pondría en riesgo el principio de división de poderes⁷¹.

En ese sentido, es en este caso que cobra relevancia el momento de materialización de la afectación a la esfera del particular, pues, como se señaló, esta materialización impacta de manera directa en los presupuestos procesales que permiten instar a los órganos jurisdiccionales. Es decir, el momento en el que se materializa la afectación al particular, este tendrá interés y legitimación para instar al órgano jurisdiccional y solicitar que se ejerza el control constitucional sobre la norma que está vulnerando sus derechos.

Lo anterior, como es posible advertir, se traduce entonces en un requisito procesal para instar al órgano jurisdiccional, sin embargo, la actualización de éste no implica una modificación de la norma en el sentido de que, el surtimiento de la vulneración a la esfera del particular, de manera inmediata torna constitucional o inconstitucional la disposición de que se trate, sino que, por el contrario, únicamente implica una legitimación del particular que sufre la afectación.

Supongamos que, como lo aduce la Corte, esta situación generara la inconstitucionalidad o constitucionalidad de la disposición, nos encontraríamos en el supuesto paradójico en el que dependería de los particulares la adecuación de la legislación al bloque de constitucionalidad, es decir, el principio de supremacía constitucional estaría sujeto a la voluntad de los particulares de impugnar o no determinada norma y, en el lapso en el que el particular decide -como acto intelectual, racional, volitivo- si solicita al órgano jurisdiccional el ejercicio del control constitucional, la norma sería y no, al mismo tiempo, constitucional e inconstitucional.

Efectivamente, la premisa de la Corte en torno a la sujeción de la constitucionalidad de la norma al arbitrio del actor implicaría no solo modificar la teoría del control constitucional en nuestro sistema jurídico, sino que, además, implicaría sujetar el principio de supremacía y la revisión de la adecuación normativa al bloque de constitucionalidad a una paradoja equiparable al *gato de Schrödinger*⁷². Más allá de esta paradoja, lo cierto es

⁷¹ *Ibidem*, p. 270

⁷² En 1937 Erwin Schrödinger ideó un experimento en el que imaginó a un gato metido en una caja con una máquina radiactiva que, si emitía una cierta partícula, destapaba un frasco de letal veneno. La máquina tenía una probabilidad del 50% de proyectar la partícula en un tiempo de una hora. De esa forma, transcurrido el plazo, el gato tendría un 50% de probabilidades de seguir vivo y otro 50% de haber perecido. El modelo cuántico describe la situación adentro de la caja cerrada como la superposición de estados equiparables gato vivo (50% de probabilidades) y gato muerto (otro 50%) y se atreve a decir que dentro de la caja el gato está vivo y muerto a la vez. Es solo la decisión del experimentador de abrirla, esto es, de “medir” el fenómeno, lo que modifica el doble estado del gato y obliga a la realidad a decantarse por uno u otro

que, de acuerdo con nuestro sistema constitucional, el control de regularidad constitucional no puede implicar que la norma sea o no constitucional dependiendo de un acto volitivo del actor, por lo tanto, es evidente que la premisa de la Corte de la imposibilidad en el estudio es errónea.

Incluso, hemos de considerar que el principio de seguridad jurídica, en cuanto certeza sobre el Derecho aplicable, implica, también, la revisión de la regularidad constitucional de las normas tributarias. El Estado Constitucional de Derecho exige la conformidad de las leyes a la norma fundamental, es decir, no es suficiente la actuación de la autoridad administrativa conforme al marco jurídico, pues ello implicaría un Estado de Legalidad, la positivización de la ley es el acto formal de creación de la norma, sin embargo, su validez y legitimación requiere, sobre todo, de una adecuación normativa al bloque de constitucionalidad⁷³.

Por lo tanto, si la norma disiente del bloque de regularidad constitucional carece de eficacia de origen, en palabras de Hans Kelsen, *“una ley que contradiga la Constitución vendría a suponer una reforma de la misma mediante un procedimiento distinto al previsto. Es decir: el supuesto de hecho sería la producción de la ley, la aprobación de una ley que modifica la Constitución, que altera su contenido y va en contra de sus mandatos, sin que haya sido adoptada como ley de reforma constitucional”*⁷⁴ de ahí que la adecuación de las normas a la Constitución Federal sea presupuesto necesario en el Estado de Derecho, pues este tiene como fundamento y base la preservación de la Constitución.

En ese sentido, considerar como válida la premisa de la Corte implicaría leer la Constitución como una simple proclamación formal de un orden de valores jurídicos superiores sin efectividad frente a la inseguridad de normas inferiores⁷⁵.

En nuestro sistema jurídico, se presupone que las actuaciones de las autoridades se realizan con arreglo a la Constitución, es decir, se presume que

final. Anónimo, *El gato de Schrödinger*, Asociación de Autores Científico-Técnicos y Académicos, consultable en <https://www.acta.es/recursos/baul-de-ciencias-y-tecnologia/historias-de-la-ciencia/1-el-gato-de-schroedinger>

⁷³ *“El Estado de Derecho consiste en la sujeción de la actividad estatal a la Constitución y a las normas aprobadas conforme a los procedimientos que ella establezca, que garantiza el funcionamiento responsable y controlado de los órganos del poder, el ejercicio de la autoridad conforme a disposiciones conocidas y no retroactivas en términos perjudiciales, y la observancia de derechos individuales, colectivos y culturales y políticos.”* Instituto Interamericano de Derechos Humanos, *Diccionario electoral*, 3a. ed., San José, C.R.: IIDH, 2017, vol. 1, p.396

⁷⁴ Citado por Suárez Camacho, Humberto, *El sistema de control constitucional en México*, 3a. ed., Distrito Federal, Porrúa, 2007, p. 15

⁷⁵ Sánchez García, José Antonio, *El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica*, Madrid, Universidad a distancia de Madrid, Facultad de Ciencias Jurídicas, 2017, P.439 consultable en https://udimundus.udima.es/bitstream/handle/20.500.12226/18/jose_antonio_sanchez_garcia.pdf?sequence=6&isAllowed=y

las leyes emitidas por el legislador se encuentran apegadas a la norma fundamental, sin embargo, de acuerdo con el artículo 17 de la Constitución Federal, toda vez que, toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales expeditos para impartirla, el control jurisdiccional implica el derecho de los ciudadanos de acudir a una instancia judicial a controvertir aquellos actos de autoridad que consideren violatorios de sus derechos, pues los jueces tienen como facultad primordial, garantizar y proteger los derechos humanos consagrados en la Constitución, lo que no quiere decir que el ejercicio de este derecho determine la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma.

En ese sentido, debemos rechazar el esquema paradójico planteado por la Corte, y señalar que, para determinar la compatibilidad de la disposición con la Constitución -criterio de fondo de la jurisprudencia en estudio- debió haberse realizado un test de proporcionalidad de la norma, con la finalidad de revisar su regularidad constitucional frente a la posible vulneración a los principios de certeza y seguridad jurídica, así como el derecho a la inviolabilidad del domicilio. Por lo tanto, en el siguiente apartado propongo el estudio del test de proporcionalidad que considero debió haber realizado la Suprema Corte.

VI. Estudio de la disposición reclamada a partir del test de proporcionalidad.

Como se destacó en el apartado anterior, considero que la Corte debió haber analizado la disposición reclamada a partir del test de proporcionalidad. Debe señalarse que entre las herramientas que un juzgador tiene para analizar la constitucionalidad o no de una disposición normativa, además de la interpretación conforme, está el test de proporcionalidad el cual es pertinente su aplicación cuando se trate de una afectación o limitación directa de un derecho humano fundamental, como sucede en el caso, en específico, el derecho a la inviolabilidad del domicilio, seguridad jurídica y certeza.

Al respecto, la Corte ha destacado determinados requisitos que deben considerarse en el test de proporcionalidad para establecer si una restricción es válida conforme a la Constitución Federal, en específico, sirven para establecer dichos requisitos la siguiente tesis.

DERECHOS HUMANOS. REQUISITOS PARA RESTRINGIRLOS O SUSPENDERLOS CONFORME A LOS ARTÍCULOS 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y 30 DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS⁷⁶. *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que no existen derechos humanos absolutos, por ello, conforme al artículo 1o., párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, aquéllos pueden restringirse o suspenderse válidamente en*

⁷⁶ Tesis 1a. CCXV/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 557

los casos y con las condiciones que la misma Ley Fundamental establece. En este sentido, el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece que las restricciones permitidas al goce y ejercicio de los derechos y las libertades reconocidas en ésta no pueden aplicarse sino conforme a las leyes dictadas en razón del interés general y de acuerdo con el propósito para el cual han sido establecidas. Sin embargo, la regulación normativa que establezca los supuestos por los cuales se restrinjan o suspendan los derechos humanos no puede ser arbitraria, sino que los límites previstos en los invocados ordenamientos sirven como elementos que el juez constitucional debe tomar en cuenta para considerarlas válidas. En ese contexto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos citados se concluye que los requisitos para considerar válidas las restricciones o la suspensión de derechos, son: a) que se establezcan en una ley formal y material (principio de reserva de ley) dictada en razón del interés general o público, en aras de garantizar los diversos derechos de igualdad y seguridad jurídica (requisitos formales); y, b) que superen un test de proporcionalidad, esto es, que sean necesarias; que persigan un interés o una finalidad constitucionalmente legítima y que sean razonables y ponderables en una sociedad democrática (requisitos materiales).

Dicho ejercicio tiene como propósito garantizar la observancia del principio de proporcionalidad y razonabilidad en cada una de las normas, entendido como un método de control de la regularidad constitucional.

En esencia, es una metodología para determinar el grado de afectación de los derechos y su justificación, para ver si aquella es legítima o ilegítima, en la medida en que resulte o no idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto para tutelar un valor constitucionalmente relevante.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son cuatro los elementos o “filtros” que componen el test de proporcionalidad. Para que una medida legislativa sea considerada válida, debe verificarse:⁷⁷

- i) Que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido.
- ii) Que la medida resulte idónea para satisfacer de cierto modo su propósito constitucional;
- iii) Que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental;

⁷⁷ Criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.) de rubro: “**TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL.**” Consultable en Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, Pag. 91

- iv) Que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida sujeta a escrutinio.

Ahora bien, en materia tributaria, la Corte también ha establecido un carácter especial o diferenciado en el análisis de los elementos del test de proporcionalidad. De acuerdo con la siguiente jurisprudencia la correspondencia proporcional debe atender a un mínimo entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa, es decir, en materia tributaria, el análisis de la proporcionalidad y razonabilidad de la medida debe ser flexible, como se desprende a continuación.

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN⁷⁸. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la

⁷⁸ Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.), Segunda Sala, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 10a. época, lib. 51, febrero de 2018, t. I, p. 510.

configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables⁷⁹.

Ahora bien, eso no quiere decir que el test de proporcionalidad en materia tributaria deba obviarse o suprimirse, sino que, únicamente, deberá tratarse a partir de un estudio de carácter flexible o laxo a partir de los principios y bienes jurídicos que se encuentran en juego, pues como se señaló en apartados anteriores, la materia tributaria sigue una consecución especial, el interés general.

A pesar de lo anterior, debemos destacar que, también, la intensidad del análisis de constitucionalidad y proporcionalidad dependerá de los derechos que se deben ponderar, al tratarse de restricciones a derechos humanos, el nivel de análisis y ponderación será más intenso que aquellos que no inciden de manera directa sobre los derechos humanos. Lo anterior podemos advertirlo de la siguiente tesis:

INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS⁸⁰. La Suprema

⁷⁹ Las tesis de jurisprudencia 1a./J. 55/2006 y 1a./J. 84/2006 citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, con el rubro: "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL." y Tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, con el rubro: "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES.", respectivamente.

⁸⁰ Tesis 1a. CCCXII/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, página 1052

Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que existen dos niveles de análisis de la constitucionalidad, uno de carácter ordinario y otro de nivel intenso. El primero debe realizarlo el juez constitucional en los asuntos que no incidan directamente sobre los derechos humanos y exista un amplio margen de acción y apreciación para la autoridad desde el punto de vista normativo, como ocurre en la materia económica o financiera. En cambio, el escrutinio estricto se actualiza cuando el caso que se tenga que resolver involucre categorías sospechosas detalladas en el artículo 1o., párrafo quinto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; se afecten derechos humanos reconocidos por el propio texto constitucional y/o por los tratados internacionales, o se incida directamente sobre la configuración legislativa que la Constitución prevé de manera específica para la actuación de las autoridades de los distintos niveles de gobierno. En este sentido, si bien las diferencias en la intensidad del control constitucional y el uso del principio de proporcionalidad han derivado de precedentes relacionados sólo con el principio de igualdad, ello no es impedimento para utilizar esta clasificación jurisprudencial y el respectivo test de proporcionalidad (fin legítimo, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido) para casos que no estén estricta y únicamente vinculados con el aludido principio constitucional. Lo anterior, porque el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la violación estricta del derecho de igualdad. Así, el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos con fundamento en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En cierta medida, a lo largo del presente estudio se ha analizado de manera indirecta cada uno de los elementos o “filtros” del test de proporcionalidad; lo cierto es que, la disposición no resulta idónea, necesaria ni proporcional en relación con la grave afectación que conlleva a los derechos fundamentales en juego. A continuación, desarrollaré cada uno de los elementos del test para demostrar cómo la disposición objeto de la jurisprudencia en estudio es contraria al bloque de regularidad constitucional.

a. Que la intervención legislativa persiga un fin constitucionalmente válido. El primer paso en el test de proporcionalidad consiste en que la medida objeto de análisis debe perseguir un fin constitucionalmente válido, es decir, que exista una justificación válida para la intervención del legislador en la esfera de los particulares.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado lo siguiente.

PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA⁸¹. Para que las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental sean constitucionales, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, además de que debe lograr en algún grado la consecución de su fin, y no debe limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Ahora bien, al realizar este escrutinio, debe comenzarse por identificar los fines que persigue el legislador con la medida, para posteriormente estar en posibilidad de determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Esta etapa del análisis presupone la idea de que no cualquier propósito puede justificar la limitación a un derecho fundamental. En efecto, los fines que pueden fundamentar la intervención legislativa al ejercicio de los derechos fundamentales tienen muy diversa naturaleza: valores, intereses, bienes o principios que el Estado legítimamente puede perseguir. En este orden de ideas, los derechos fundamentales, los bienes colectivos y los bienes jurídicos garantizados como principios constitucionales, constituyen fines que legítimamente fundamentan la intervención del legislador en el ejercicio de otros derechos.

En ese sentido, en el caso concreto, debemos realizar un análisis de la disposición reclamada a partir de la exposición de motivos que dio origen a la reforma de 2005 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo⁸².

De acuerdo con dicha exposición, el artículo 57, fracción I, inciso b) de la Ley atendió a la competencia ampliada que se le otorgó al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es decir, a la facultad de ser un Tribunal de plena jurisdicción.

En ese sentido, el legislador contempló la necesidad de incorporar un nuevo procedimiento para hacer más efectivas las sentencias del Tribunal, incluyendo aquellas en las que solo hubiera una declaración de nulidad lisa y llana de los actos administrativos.

Lo anterior, buscó generar una auténtica justicia administrativa y de esta manera optimizar la administración de justicia en nuestro país.

En un primer momento, el establecimiento de la reposición del procedimiento a partir de una declaración de nulidad lisa y llana busca la consecución de un fin

⁸¹ Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 902

⁸² **PROCESOS LEGISLATIVOS, EXPOSICION DE MOTIVOS**, CÁMARA DE ORIGEN: SENADORES, EXPOSICION DE MOTIVOS, México, D.F., a 18 de Octubre de 2001, consultable en <http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=HpCAHl9wwarDa35+atpIYZACCBsRtZrF+JJHPzoo4RKKA/lk4OeukOLcjjAYzwsPOC TjIYm01TYYJz9pdY07w==>

constitucionalmente válido, el cumplimiento efectivo de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El artículo 17 de la Constitución Federal establece, entre otras cosas, el derecho de acceso a la justicia y la correlativa obligación de las autoridades jurisdiccional de impartir justicia en los términos y plazos que dispongan las leyes.

El derecho de acceso a la justicia no solo impone la obligación de resolver las cuestiones planteadas en los plazos y términos señalados sino que, además, presupone el acceso a un recurso efectivo.

Este derecho a un recurso efectivo debe analizarse a la luz del principio del “efecto útil” de las sentencias jurisdiccionales, el cual dispone, entre otras cosas, la obligación del Estado de garantizar a las personas un acceso –directo y sencillo- a la jurisdicción, para que el Juez decida sobre los derechos cuestionados.

Así, el efecto útil y práctico de las resoluciones judiciales implica la obligación de garantizar el cumplimiento por parte de las autoridades competentes de toda decisión jurisdiccional, incluyendo aquellas que hubieran sido declaradas procedentes.

Estimar lo contrario implicaría que la decisión jurisdiccional carece de materialidad y se trata de una mera declaración formal, por ello, todas las decisiones jurisdiccionales deben ser actadas en todos sus términos, sino, la emisión de resoluciones tendría efecto útil alguno.

En ese sentido se pronunció la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *Mejía Idrovo vs Ecuador*, en el que expresamente señaló lo siguiente⁸³:

93. Respecto a la idoneidad del recurso de inconstitucionalidad, la Corte encuentra que no existe controversia entre las partes en cuanto a que dicho recurso fue el adecuado para proteger los derechos que la presunta víctima alegó ante el Tribunal Constitucional. No obstante, el Estado ha manifestado que el señor Mejía Idrovo debió alegar el numeral 2 del artículo 276 de la Constitución vigente y no el numeral 1, ya que éste último solamente podría suspender sus efectos y no tener efectos retroactivos (...). Asimismo, el Estado expresó que el señor Mejía Idrovo debió agotar una acción civil por daños y perjuicios contra el Estado. Al respecto, la Corte se supedita a la decisión y alcance de la Sentencia dictada por la propia Corte Constitucional el 8 de octubre de 2009, mediante la cual interpretó la Sentencia de 12 de marzo de 2002 del Tribunal Constitucional y se refirió al alcance de la reparación y sostuvo que ésta incluye la reincorporación del señor

⁸³ Caso *Mejía Idrovo vs. Ecuador*, Corte Interamericana de Derechos Humanos, párrafos 93-96, 105 y 106, consultable en https://www.corteidh.or.cr/cf/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=350&lang=en

Mejía Idrovo, sin considerar esto como un efecto retroactivo, así como el reconocimiento de sus derechos patrimoniales y el derecho de repetición (...). En razón de lo anterior, la Corte encuentra que el recurso de inconstitucional fue el recurso adecuado, es decir idóneo para tutelar la situación jurídica infringida en el presente caso.

94. En cuanto a la efectividad del recurso, la Corte ha establecido que para que tal recurso efectivo exista, no basta con que esté previsto por la Constitución o la ley o con que sea formalmente admisible, sino que se requiere que sea realmente idóneo para establecer si se ha incurrido en una violación a los derechos humanos y proveer lo necesario para remediarla. No pueden considerarse efectivos aquellos recursos que, por las condiciones generales del país o incluso por las circunstancias particulares de un caso dado, resulten ilusorios.

96. En específico, la Corte estima que para mantener el efecto útil de las decisiones, los tribunales internos al dictar sus fallos en favor de los derechos de las personas y ordenar reparaciones, deben establecer de manera clara y precisa ¿de acuerdo con sus ámbitos de competencia? el alcance de las reparaciones y las formas de ejecución de las mismas. De acuerdo con los estándares de este Tribunal y del derecho internacional de los derechos humanos, el alcance de estas medidas debe ser de carácter integral, y de ser posible, con el fin de devolver a la persona al momento previo en el que se produjo la violación (restitutio in integrum). Dentro de estas medidas se encuentran, según el caso, la restitución de bienes o derechos, la rehabilitación, la satisfacción, la compensación y las garantías de no repetición, inter alia.

[...]

105. La Corte considera que la ejecución de las sentencias debe ser regida por aquellos estándares específicos que permitan hacer efectivos los principios, inter alia, de tutela judicial, debido proceso, seguridad jurídica, independencia judicial, y estado de derecho. La Corte concuerda con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos al considerar que para lograr plenamente la efectividad de la sentencia la ejecución debe ser completa, perfecta, integral y sin demora.

106. Asimismo, el principio de tutela judicial efectiva requiere que los procedimientos de ejecución sean accesibles para las partes, sin obstáculos o demoras indebidas, a fin de que alcancen su objetivo de manera rápida, sencilla e integral. Adicionalmente, las disposiciones que rigen la independencia del orden jurisdiccional deben estar formuladas de manera idónea para asegurar la puntual ejecución de las sentencias sin que exista interferencia por los otros poderes del Estado y garantizar el carácter vinculante y obligatorio de las decisiones de última instancia. La Corte estima que en un ordenamiento basado sobre el principio del Estado de Derecho

todas las autoridades públicas, dentro del marco de su competencia, deben atender las decisiones judiciales, así como dar impulso y ejecución a las mismas sin obstaculizar el sentido y alcance de la decisión ni retrasar indebidamente su ejecución.

Así, en dicha resolución, la Corte Interamericana de Derechos Humanos determinó que la efectividad de las decisiones de las autoridades judiciales y jurisdiccionales depende de su ejecución, la cual habrá de ser completa, integral y sin demora, con el fin de dar plena vigencia a una tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica.

De esa manera, tratándose de la ejecución de sentencias, la sujeción al orden constitucional comprende el deber de todas las autoridades, así como demás sujetos obligados al cumplimiento de una sentencia –que tuteló valores constitucionales–, de atender la decisión judicial, favoreciendo el acatamiento, de manera pronta, eficaz y completa, de ahí que el acatamiento a las determinaciones de una autoridad administrativa que realiza funciones materialmente jurisdiccionales, como lo son el dictado de medidas cautelares, deba realizarse de manera completa, integral y sin demora, con el fin de dar plena vigencia a una tutela judicial efectiva y a la seguridad jurídica.

En ese orden de ideas, es claro que la disposición en estudio persigue un fin constitucionalmente válido, pues el cumplimiento efectivo de las sentencias se encuentra inmerso en el derecho de acceso a la justicia, en específico, el derecho a un recurso efectivo de los particulares, así como a la estabilidad del sistema jurisdiccional, en el sentido de que las resoluciones de las autoridades jurisdiccionales no pueden ser meramente declarativas, sino que, además, deben tener un efecto útil.

Aunado a lo anterior, si bien la exposición de motivos se limita a señalar que el fin constitucional que se busca con la disposición reclamada es el cumplimiento efectivo de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, así como una verdadera justicia administrativa, lo cierto es que, como se ha desarrollado a lo largo del presente estudio, la reposición del procedimiento también parece buscar la consecución del interés público, es decir, el supuesto interés generalizado de que se subsane el vicio formal que dio origen a la nulidad lisa y llana del acto administrativo.

En este sentido, primero debemos decir que la facultad de anular un acto administrativo constituye una potestad jurídica que se confiere directamente al Tribunal para que, a petición de parte, extinga los efectos jurídicos de un acto al ser incompatible con el interés público tutelado por la Constitución Federal. Es decir, este acto cuya conformación adolece de validez es contrario al interés general que permite y legitima su emisión, por tanto, debe ser extinguido precisamente en protección a ese interés⁸⁴.

⁸⁴ Morón Urbina, J., *La revocación de actos administrativos, interés público y seguridad jurídica*, Derecho PUCP, 2011, p. 425 consultable en <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.019425>

Ahora bien, la posibilidad de subsanar dicho vicio que ha resultado inoportuno o inconveniente para el interés general, atiende a la necesidad de que los actos administrativos sean valorados permanentemente y que, en su emisión, busquen concretar una situación determinada no solo legal, sino que también concordante con el interés público, el cual debe mantener su conformidad de modo continuado hasta que se extinga naturalmente o mediante resolución jurisdiccional⁸⁵. Por lo tanto, la reposición del procedimiento para subsanar los vicios del acto encuentra justificación en el propio interés público que legitima y permite su emisión, pues la declaración de ineficiencia del acto a partir de la nulidad lisa y llana por vicios formales, refiere una inutilidad o carencia de provecho para la finalidad pública⁸⁶.

Así, el artículo 57, fracción I, inciso b) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cumple con el primer paso del test de proporcionalidad, ya que sí persigue un fin constitucionalmente válido.

b. Que la medida resulte idónea para satisfacer de cierto modo su propósito constitucional. El segundo paso del test de proporcionalidad implica el análisis de la medida para ver si ésta alcanza en algún grado los fines perseguidos por el legislador.

Al respecto, de acuerdo con la Corte, el segundo paso del test de proporcionalidad implica lo siguiente:

SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA⁸⁷.

Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a un derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Por lo que hace a la idoneidad de la medida, en esta etapa del escrutinio debe analizarse si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador. En este sentido, el examen de idoneidad presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que busca el legislador. Finalmente, vale mencionar que la idoneidad de una medida legislativa podría mostrarse a partir de conocimientos científicos o convicciones sociales generalmente aceptadas.

Así, el análisis de idoneidad presupone una ponderación entre la existencia de la medida y la consecución del fin constitucionalmente válido perseguido.

⁸⁵ Ídem

⁸⁶ Ibidem 426

⁸⁷ Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 911

En el caso, podemos decir que la medida es aparentemente idónea para el cumplimiento del fin constitucionalmente válido, en el sentido de que la reposición del procedimiento si implica la posibilidad de subsanar los vicios formales de los que adolece el acto, es decir, buscar la adecuación del acto al interés público.

La reposición del procedimiento es una medida idónea para subsanar las deficiencias de los actos administrativos, pues la reposición del procedimiento permite que la autoridad administrativa observe la causa que originó el vicio formal del acto anulado y, en consecuencia, modificar su actuación para la emisión de un acto legítimo que cumpla con todos los elementos de validez del acto administrativo.

Luego entonces, en este punto, la medida es, en principio, idónea para alcanzar el fin constitucionalmente válido.

Ahora bien, por cuanto hace a la efectividad en el cumplimiento de las sentencias del Tribunal Federal, la medida no es idónea para alcanzar el fin constitucionalmente válido. Ello, pues el legislador pretendió justificar la reposición del procedimiento fuera de los plazos legales otorgados a la autoridad como una medida para el cumplimiento efectivo de las sentencias que declaren la nulidad lisa y llana de los actos administrativos por vicios formales, sin embargo, la reposición fuera de los plazos no implica un cumplimiento efectivo de la resolución del Tribunal por las siguientes consideraciones:

- i) La sentencia que declara la nulidad lisa y llana del acto administrativo es suficiente por sí misma, toda vez que sus efectos consiste en, precisamente, privar de efectos el acto administrativo viciado. Es decir, la propia declaración de nulidad absoluta hace efectiva la sentencia del Tribunal, pues evita que un acto viciado surta plenamente sus efectos y, por ende, una satisfacción del interés público de que los actos administrativos que se apliquen no adolezcan de vicios.
- ii) La reposición del procedimiento nada tiene que ver con la efectividad de la sentencia del Tribunal Federal, sino que su naturaleza atiende a la posibilidad de que la autoridad administrativa subsane sus errores. Sin embargo, como se verá en el apartado siguiente, esta finalidad se cumple a partir de una medida menos lesiva a los derechos de los particulares, sin necesidad de eliminar, de facto, los plazos establecidos por el legislador para la conclusión de las visitas domiciliarias y la figura de la caducidad de las facultades de comprobación.
- iii) La reposición del procedimiento no es de carácter obligatorio, es decir, no existe una orden jurisdiccional en los efectos de la sentencia que justifique la reposición, sino que, por el contrario, la norma faculta a la autoridad administrativa para que, de oficio, reponga el procedimiento en su totalidad, sin que esto forme parte de la sentencia cuyo cumplimiento se propone garantizar.

En ese sentido, es evidente que, en este segundo punto, la medida no es idónea para alcanzar el fin constitucionalmente válido, sino que, más bien, se trató de un intento de justificación arbitraria por parte del legislador para obviar los plazos señalados y para permitirle a la autoridad subsanar sus errores cuándo y cómo dicha autoridad estime conveniente sin necesidad de una autoridad jurisdiccional se lo ordene de manera directa.

A pesar de que el desarrollo del test de proporcionalidad presupone que, de no cumplirse uno de los pasos, no hay necesidad de analizar los demás supuestos, toda vez que, en el caso, la medida es idónea para el cumplimiento de uno de los fines constitucionales, considero pertinente analizar el resto de los pasos del test de proporcionalidad.

c. Que no existan medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental. La tercera etapa del test de proporcionalidad implica analizar si la medida necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental, es decir, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado. Lo anterior tiene sustento en la siguiente jurisprudencia.

***TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD.
EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.***

Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se ha constatado un fin válido constitucionalmente y la idoneidad de la ley, corresponde analizar si la misma es necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental. De esta manera, el examen de necesidad implica corroborar, en primer lugar, si existen otros medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado. Lo anterior supone hacer un catálogo de medidas alternativas y determinar el grado de idoneidad de éstas, es decir, evaluar su nivel de eficacia, rapidez, probabilidad o afectación material de su objeto. De esta manera, la búsqueda de medios alternativos podría ser interminable y requerir al juez constitucional imaginarse y analizar todas las alternativas posibles. No obstante, dicho escrutinio puede acotarse ponderando aquellas medidas que el legislador consideró adecuadas para situaciones similares, o bien las alternativas que en el derecho comparado se han diseñado para regular el mismo fenómeno. Así, de encontrarse alguna medida alternativa que sea igualmente idónea para proteger el fin constitucional y que a su vez intervenga con menor intensidad al derecho, deberá concluirse que

la medida elegida por el legislador es inconstitucional. En caso contrario, deberá pasarse a la cuarta y última etapa del escrutinio: la proporcionalidad en sentido estricto.

En ese orden de ideas, se debe analizar si la medida es necesaria y si, en todo caso, existe una medida menos lesiva o que afecte los derechos de los particulares con menor intensidad.

En el caso, la medida no es necesaria para alcanzar el fin constitucionalmente válido, como se señaló a lo largo del presente estudio, el fin principal consiste en la protección del interés público, la privación de efectos del acto viciado, así como la posibilidad de que la autoridad subsane las irregularidades, incluso a pesar del vencimiento de los plazos legales previstos para ello.

Si bien, de manera tangencial parece que la disposición cumple con una necesidad jurídicamente válida, no es suficiente para sostener su constitucionalidad, ni justificar su necesidad frente a los derechos de los particulares. Máxime si se toma en cuenta que la reposición del procedimiento también descansa en la supuesta efectividad de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es decir, el hecho de que se realice una declaración de nulidad que prive de efectos un acto viciado, dota de suficiente efectividad a la sentencia del órgano jurisdiccional, no es necesario argumentar que se trata de una nulidad de excepción que permite que la autoridad administrativa reponga el procedimiento de manera discrecional y arbitraria.

Es decir, en el caso, la reposición del procedimiento implica una vulneración directa al derecho a la inviolabilidad del domicilio de los particulares, pues la disposición en estudio permite que las autoridades ejerzan nuevamente sus facultades de comprobación fuera de los plazos permitidos por la autoridad para ello, lo que implica un nuevo acto de molestia injustificado y reiterado en el domicilio de los particulares sin una justificación real. Además, implica que las autoridades pueda volver a revisar hechos idénticos y que el procedimiento se reponga desde su inicio, sin importar el momento en el que tuvo origen el vicio que dio lugar a su nulidad absoluta.

Lo anterior implica que no existe una justificación válida en torno a la necesidad de que se reponga el procedimiento incluso fuera de los plazos, máxime si tomamos en cuenta que la finalidad de la reposición consiste en evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos, situación que se alcanza con la declaratoria de nulidad lisa y llana del acto administrativo.

Por cuanto hace a la finalidad de subsanar el acto administrativo, existe una medida menos lesiva para el contribuyente. Entre las facultades del Tribunal Federal existe la posibilidad de declarar la revocación del acto administrativo para efectos de que se reponga el procedimiento y se subsane el vicio formal, es decir, el Tribunal puede declarar la nulidad relativa del acto y ordenarle a la autoridad que subsane el vicio.

Es decir, la nulidad para efectos constituye una de las posibles resoluciones que puede dictar un órgano jurisdiccional al momento de dictar sentencia.

Dicha figura se actualiza cuando existen violaciones de forma en un procedimiento y tiene como propósito subsanar dichas deficiencias. Es decir, cuando la autoridad advierte que el agravio de alguna de las partes es fundado y, por tanto, reconoce que existe alguna deficiencia en el caso que se somete a su consideración, ésta ordena reponer el procedimiento a partir de la ilegalidad cometida.⁸⁸

En ese sentido, las sentencias que declaran una nulidad para efectos son emitidas cuando el juzgador advierte alguna omisión en los requisitos formales exigidos por la ley, así como de violaciones al procedimiento que hubieren afectado las defensas del contribuyente.

Al respecto, se podría considerar que la nulidad para efectos no es del todo favorable, pues los efectos conllevan a que la autoridad demandada tenga la posibilidad de subsanar las deficiencias existentes en la resolución impugnada, de manera que la autoridad superior ordena reponer el procedimiento a partir de dicha irregularidad conforme a los agravios desarrollados por el actor.⁸⁹

En consecuencia, las sentencias para efectos pueden conllevar resultados parcialmente buenos, en el sentido de que conllevan a la subsanación de errores tanto en el procedimiento como en la imposición de las sanciones administrativas determinadas incorrectamente, sin embargo, seguiría existiendo un acto de molestia cuando la autoridad demandada vuelva a emitir esa otra resolución con las irregularidades subsanadas, teniendo la oportunidad de combatir, de nueva cuenta, dicha resolución, pero resultando más complicado obtener un resultado favorable y alargando considerablemente el tiempo que se estará en controversia con una autoridad fiscal.

La diferencia o el cumplimiento de la necesidad en esta medida radica en que, en ese caso, la actuación de la autoridad administrativa estará delimitada por los efectos que determine la autoridad jurisdiccional y no de manera arbitraria por la autoridad fiscalizadora.

Además, la revocación para efectos también establecerá el momento a partir del cual la autoridad podrá reponer el procedimiento, lo cual en lugar de vulnerar la certeza del contribuyente, abonaría y garantizaría su seguridad jurídica.

En ese sentido, es claro que la medida en estudio no es necesaria y que existe una medida menos lesiva para los derechos de los contribuyentes y que, incluso, protege y garantiza sus derechos frente a cualquier arbitrariedad de la

⁸⁸ Anónimo, Subprocuraduría Jurídica, Dirección General de lo Contencioso y de Recursos, Profeco. *Aspectos a considerar en las etapas de un juicio de nulidad*. Anexo 1.

⁸⁹ Anónimo, Asesores st. Strego. *Las sentencias en el Juicio de Nulidad, sus sentidos y consecuencias*. Disponible en: <https://www.asesores-stratego.com/revista-st/fiscal/las-sentencias-en-el-juicio-de-nulidad-sus-sentidos-y-consecuencias/>

autoridad e implica un mayor grado de certeza y efectivo cumplimiento de la finalidad constitucional que se busca.

d. Que el grado de realización del fin perseguido sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida sujeta a escrutinio. Por último, el test de proporcionalidad prevé el examen de proporcionalidad en sentido estricto, lo que quiere decir que la medida debe ser proporcional a la afectación que se provoca al derecho fundamental en juego.

Este último paso implica una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados.

Lo anterior encuentra sustento en la siguiente jurisprudencia. **CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA**⁹⁰. Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se han llevado a cabo las primeras tres gradas del escrutinio, corresponde realizar finalmente un examen de proporcionalidad en sentido estricto. Esta grada del test consiste en efectuar un balance o ponderación entre dos principios que compiten en un caso concreto. Dicho análisis requiere comparar el grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. En otras palabras, en esta fase del escrutinio es preciso realizar una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados. De este modo, la medida impugnada sólo será constitucional si el nivel de realización del fin constitucional que persigue el legislador es mayor al nivel de intervención en el derecho fundamental. En caso contrario, la medida será desproporcionada y, como consecuencia, inconstitucional. En este contexto, resulta evidente que una intervención en un derecho que prohíba totalmente la realización de la conducta amparada por ese derecho, será más intensa que una intervención que se concrete a prohibir o a regular en ciertas condiciones el ejercicio de tal derecho. Así, cabe destacar que desde un análisis de proporcionalidad en sentido estricto, sólo estaría justificado que se limitara severamente el contenido prima facie de un derecho fundamental si también fueran muy graves los daños asociados a su ejercicio.

En el caso, la afectación que genera la medida a los derechos de las particulares no encuentra justificación en la finalidad que se buscan, ni

⁹⁰ Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 894

representa un beneficio mayor que la vulneración a los derechos humanos de los contribuyentes, ello, pues la seguridad jurídica, sobre todo en materia tributaria, es principio rector de las actuaciones de las autoridades fiscales.

Lo anterior, pues la seguridad jurídica en materia tributaria debemos entenderla a partir de la idea de previsibilidad objetiva de las situaciones de los particulares, *“sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho⁹¹”*.

En este sentido, la medida genera un grado de inestabilidad que no encuentra justificación en su finalidad, la consecución del interés público se alcanza sin necesidad de generar la afectación que pretende la medida en estudio, por lo que la ponderación entre el fin y los derechos humanos en juego ni siquiera merece un estudio a mayor abundamiento que el que se ha realizado a lo largo del presente estudio.

Efectivamente, la ponderación de los derechos humanos en juego versus la finalidad constitucional de la disposición reclamada, se realizó a lo largo de todo el presente estudio, del cual podemos validamente concluir, no se advierte una legitimación o justificación que permita la subsistencia o declaración de constitucionalidad de la norma.

Como se mencionó, el equilibrio entre la potestad tributaria y la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes depende de que las autoridades fiscales cumplan con los límites que se establecen en la Constitución y en la legislación secundaria. Y, en el mismo sentido, que existe un límite a la intervención constante y reiterada de las autoridades en el domicilio de los contribuyentes.

VII. El principio de buena fe y la jurisprudencia de la SCJN como incentivo perverso para la autoridad administrativa.

Por último, me gustaría destacar, más allá del estudio jurídico realizado hasta ahora, los escenarios fácticos que pueden llegar a generar la jurisprudencia aprobada por la Corte; escenarios que no necesariamente tendrán una materialización, pero que sí pueden ocasionar un incentivo perverso para las autoridades fiscales.

Actualmente, la política de recaudación fiscal de las autoridades tributarias es cada vez más agresiva y compleja, y es un hecho notorio que las cargas de trabajo en la administración pública han complicado el desempeño diligente y metódico de los servidores tributarios, sobre todo tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación.

En ese sentido, no es ajeno o improbable que en determinadas situaciones transcurran los plazos legales para el desarrollo de las visitas domiciliarias y la

⁹¹ García Novoa, César, “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”, Derecho y sociedad 27, 2006, P.29 consultable en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792678.pdf>.

autoridad fiscal se encuentre en la complicada situación de no haber podido realizar las diligencias correspondientes debido a exceso de cargas, lo que puede llegar a colocar al servidor en una posición complicada. Por tanto, la idea de generar un acto administrativo con un vicio formal que permita la reposición del procedimiento y, en consecuencia, de facto, una ampliación de cuatro meses en los plazos legales, puede ser un escenario factible.

Lo anterior, pues como se señaló, los actos derivados de las visitas domiciliarias deben sujetarse a reglas y lineamientos que no propicien el uso indiscriminado de las facultades que se les otorgan a las autoridades fiscales. Si bien es cierto que la reposición del procedimiento se encuentra sujeta a una temporalidad específica, implica, en cierta medida, un carácter discrecional de la autoridad, pues la existencia de los vicios formales y/o procedimentales puede estar sujeto a una decisión volitiva y maliciosa del servidor que está llevando a cabo la visita.

A pesar de lo anterior, debemos recordar que, en los actos administrativos, prevalece el principio de presunción de buena fe de las autoridades administrativas, por lo tanto, hay que partir de la idea de que se supone que las autoridades operan, en todo momento, bajo este principio.

Al respecto, la buena fe es un concepto jurídico indeterminado que, doctrinalmente, no existe consenso en torno a su naturaleza, es decir, si se trata de una acepción de naturaleza psíquica o ética, sin embargo, para efectos del acto administrativo, impera la naturaleza ética del concepto, ya que presupone una actuación como principio general del derecho que predispone los principios o directrices éticos de actuación de las autoridades administrativas, por ejemplo, honestidad, imparcialidad, diligencia, etc.

Así, la buena fe como principio general del derecho es una pauta de conducta que exige una actuación excluyente de toda intención maliciosa o perversa, implica un deber de actuar con honestidad y coherencia, así como con un factor de previsión⁹².

En nuestro sistema legal, el principio general de la buena fe es *base inspiradora y, por tanto, posee un alcance absoluto e irradia su influencia en todas las esferas, en todas las situaciones y en todas las relaciones jurídicas*. Así lo ha considerado, esencialmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (extinta Tercera Sala), desde la Quinta Época, como lo demuestra la siguiente tesis, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXXXII, visible en la página 353, que establece: "BUENA FE, PRINCIPIO DE.- Siendo la buena fe base inspiradora de nuestro derecho, debe serlo, por tanto, del comportamiento de las partes en todas sus relaciones jurídicas y en todos los actos del proceso en que intervengan."

⁹² Talavera Novak, Fabía, "Los principios generales del derecho: la buena fe y el abuso del derecho", *Agenda Internacional*, Perú, 1997, ISSN 1027-6750, ISSN-e 2311-5718, Vol. 4, N°. 9, p. 127

Al respecto, el último párrafo del artículo 14 de la Constitución Federal permite la aplicación de los principios generales del derecho, entre ellos, se encuentra el principio de presunción de buena fe en la actuación de las autoridades administrativas.

Ahora bien, el deber de actuar de buena fe, sobre todo en la función de las autoridades administrativas y, en específico, las autoridades fiscales, tiene la función de subsanar las lagunas que pueda llegar a tener el sistema jurídico, pues la no puede prever todas las situaciones posibles mediante normas concretas. Por lo tanto, el principio de buena fe supone la existencia de un criterio que permite solventar o procurar la eficacia de los actos administrativos con la finalidad de evitar el entorpecimiento del desarrollo de la función administrativa por reclamos menores.

Ello implica que las autoridades administrativas en el ejercicio de sus atribuciones deben actuar de forma transparente y coherente con las finalidades de sus facultades, de tal modo que pueda existir cierto grado de confianza por parte de los contribuyentes en las autoridades administrativas.

Todo lo anterior quiere decir que en el ejercicio de las facultades de comprobación, el sistema jurídico tributario presupone la actuación honesta y leal de los servidores que realizan o llevan a cabo el ejercicio de estas facultades.

Ahora bien, como se señaló, la jurisprudencia emitida por la Corte puede llegar a generar un incentivo perverso para las autoridades tributarias, quienes, por el exceso de cargas, falta de tiempo, etc., opten por el “camino fácil” y deliberadamente emitan un acto con vicios formales de tal magnitud que el contribuyente no tenga otra solución mas que hacerlos valer en el juicio de nulidad respectivo y, por ende, que el Tribunal deba declarar la nulidad lisa y llana, otorgando con esto, en los hechos, una ampliación a los plazos con cuenta la autoridad para realizar las visitas domiciliarias.

La situación que antecede se destaca no porque quiera decir que necesariamente deba ser objeto de estudio la posibilidad de una conducta maliciosa por parte de la autoridad fiscalizadora, ni que esto suponga un eliminación del principio de buena fe que acompaña a las autoridades tributarias en sus labores, sino que se aporta al presente estudio como una situación fáctica ha considerar en el análisis y reflexión que se hace de la jurisprudencia estudiada.

VIII. Conclusión

Primero, debemos decir que como se ha demostrado a lo largo del presente estudio, la jurisprudencia, ya sea de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de cualquier otro órgano jurisdiccional, no necesariamente resulta de carácter infalible. La jurisprudencia debería ser objeto de revisión constitucional en determinados casos, claramente habría que establecer un límite a la revisión y control constitucional de la jurisprudencia, sin embargo, basta con señalar que

la jurisprudencia de la Corte no necesariamente es verdad absoluta, sí verdad jurídica, pero no absoluta.

Ahora bien, en el caso, la jurisprudencia 113/2022 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el diecisiete de agosto del año en curso, de rubro CUMPLIMIENTO DE SENTENCIAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. REPOSICIÓN DE LA VISTA EN EL DOMICILIO DEL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL PLAZO DE CUATRO MESES, CUANDO SE DECLARE LA NULIDAD DEL CRÉDITO FISCAL POR VICIOS FORMALES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 57, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, NO CONTRAVIENE LOS DERECHOS DE SEGURIDAD JURÍDICA E INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO, se sustenta en cuatro premisa cuyo análisis reflexivo nos permite concluir, son erróneas.

En primer lugar, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa declaró la nulidad lisa y llana del acto administrativo reclamado derivado de la incompetencia del funcionario que realizó la valoración de los elementos ofrecidos como pruebas, toda vez que su competencia estaba limitada a la realización del detalle y constancia de los hechos u omisiones en las actas circunstanciadas.

La actuación extralimitada del funcionario señalado tuvo como consecuencia la comisión de un vicio formal para la emisión del acto administrativo, hecho que, al criterio de la Corte, ameritaba la declaración de la nulidad lisa y llana por excepción que se tradujo en la insubsistencia del acto.

Lo anterior indica que el criterio sostenido por la Corte se origina de la premisa de que la nulidad lisa y llana declarada por el Tribunal tiene como única finalidad que el acto dejé de surtir plenamente efectos jurídicos y que, en atención a ello, no existe impedimento alguno para que la autoridad ejerza nuevamente sus facultades de comprobación.

A la luz de lo señalado, en la ejecutoria que da origen a la jurisprudencia en estudio existe una confusión entre el tipo de sanción que corresponde a los vicios en la emisión del acto administrativo, hecho que trasciende en los efectos jurídicos que puede o no producir el acto y que adquiere especial relevancia en el estudio de constitucionalidad de la norma, ya que a partir de dicho entendimiento es que la reposición del procedimiento genera un impacto negativo en los derechos del individuo que se ve obligado a sufrir de nueva cuenta una intervención de la autoridad administrativa sobre los mismos hechos.

En razón de lo anterior, se hace un estudio de los elementos de validez del acto, su eficacia, y el sistema de nulidades de los actos administrativos como sanción que priva de efectos jurídicos al acto irregular a partir del cual se concluye lo siguiente:

A diferencia del sistema de nulidades en otras ramas del Derecho en la teoría de la nulidad del acto administrativo se encuentra el principio de presunción de validez que envuelve una característica o requisito esencial adicional del acto,

es decir, que todos los actos administrativos se consideran válidos en tanto no se demuestre y se declare lo contrario.

Las implicaciones que tiene este principio en el sistema de nulidades es que la declaración de nulidad se debe estudiar y observar como última ratio precisamente por el interés general que subyace al propio acto. De esta forma el sistema de nulidades del acto administrativo presenta una complejidad adicional a la que tendría el estudio de los vicios o irregularidades de cualquier otro acto jurídico puesto que la autoridad jurisdiccional deberá privilegiar la subsistencia de la voluntad administrativa frente a irregularidades o vicios considerados como leves.

Observación del hecho anterior es que el principio de presunción de validez no se encuentra en un plano de superioridad o supra-subordinación frente a los derechos y principios que asisten a los particulares.

En este sentido, de acuerdo con el sistema de nulidades de los actos administrativos y, en específico, las reglas previstas en la LFPCA aplicables a las visitas domiciliarias, no es necesaria la reposición del procedimiento para evitar el surtimiento de efectos del acto viciado, por el contrario, existe un marco jurídico que supone una sanción y, por ende, es suficiente para alcanzar la finalidad señalada por la Corte, en el sentido de evitar que un acto viciado surta plenamente sus efectos.

Es por ello que contrario a las consideraciones de la SCJN, si bien, la reposición del procedimiento genera la posibilidad de que se emita un nuevo acto administrativa que no tenga vicio alguno, lo cierto es que su finalidad directa no es evitar el surtimiento de efectos del acto viciado, pues dicha condición se alcanza con la simple aplicación de la sanción de nulidad ordenada por el TFJA.

De igual manera, es incorrecta la premisa adoptada por la Suprema Corte de Justicia en el sentido de que un vicio formal no puede ceder frente a la finalidad de las visitas domiciliarias que consiste en satisfacer un interés general.

Ello, pues la Corte parte de la idea de que el interés general es una fórmula solemne de aplicación imponderable, esto es, siempre debe prevalecer frente al interés particular. Lo anterior, dado que el interés general en el caso de actos administrativos es un elemento esencial de validez inherente al ejercicio de la administración pública, por lo que la finalidad del acto, en cuanto a la consecución de un interés público, presupone un límite a la actuación de la administración pública, pues de buscar lo contrario estaríamos frente a un desvío de poder.

En ese sentido, el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales atiende a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que existe un interés general de que dichas facultades sean desplegadas, no obstante, ese mismo interés general también exige que las facultades se realicen de manera correcta y en apego a los derechos y principios reconocidos por nuestro ordenamiento jurídico, en

concreto, en el artículo 16 constitucional, el cual establece los requisitos indispensables que debe cumplir todo acto administrativo.

Por ende, si bien las facultades de comprobación tienen una finalidad específica que destaca una diferencia importante entre el acto administrativo en general y el acto administrativo que se emite mediante el desarrollo de dichas facultades, lo cierto es que ello no implica que el interés general sea superior o se encuentre por encima de cualquier supuesto, sino que, en todos los casos, supone una ponderación que, efectivamente requerirá de una intensidad diferenciada en el supuesto de la materia tributaria, pero no de aplicación irreflexiva e irrazonable.

Lo anterior, porque la naturaleza indeterminada del concepto de “interés público” no busca dar lugar a la arbitrariedad, ni tiene el propósito de que se justifiquen abusos por parte de la autoridad, sino que, al proteger el interés público se busca limitar la discrecionalidad administrativa y establecer un ámbito limitado de su actuación.

En consecuencia, si bien es cierto que el interés público tiene primacía sobre el interés privado, dicha ventaja es solo a primera vista, pues puede darse el caso en que las particularidades específicas del supuesto en que el interés público deba aplicarse determinen la resolución definitiva del caso, y, por ende, resulta admisible la idea consistente en que el interés público pueda ceder frente al interés privado.

En todo caso, el análisis de la Corte no es suficiente para sustentar la afirmación que realiza, toda vez que concluye la prevalencia del interés general a partir de una afirmación genérica, categórica y sin reflexión ni ponderación de los intereses en juego.

Ahora bien, en cuanto a los principios de certeza y seguridad jurídica son principios constitucionales que buscan salvaguardar los derechos de los particulares y otorgarles protección frente a las autoridades. Estos principios son esenciales cuando hablamos de las facultades de comprobación que tienen las autoridades en materia tributaria, ya que se trata de la intromisión en la esfera particular de los gobernados.

Dichas facultades de comprobación necesariamente tienen que estar limitadas, en atención a la protección de los derechos de los particulares. Una de estas limitantes se encuentra en el límite expreso respecto al plazo de caducidad de las facultades de comprobación que se les concede a las autoridades para poder determinar y liquidar créditos fiscales, así como para sancionar las omisiones de los contribuyentes, por no ejercitarse dentro de los plazos que establece el ordenamiento jurídico.

Esta limitante de tiempo tiene el propósito de evitar que exista un abuso por parte de la autoridad y que se deje al gobernado en un supuesto de incertidumbre al perpetuar indefinidamente la posible intervención de la autoridad en su esfera jurídica. Se trata de una limitante que busca la protección del contribuyente frente a las actuaciones arbitrarias de la autoridad.

Atendiendo al caso concreto, es evidente que, al permitirse la reposición del procedimiento, y al atentar en contra de las limitaciones expresas que establece la ley a las facultades comprobatorias de la autoridad fiscal, se está permitiendo la vulneración al principio de seguridad jurídica, situación que afecta directamente al gobernado en sus derechos. Al permitir la reposición del procedimiento se pone en una situación de incertidumbre al gobernado, ya que se le permite a la autoridad incumplir una limitante expresa que tenía sobre sus facultades, y se abre la puerta a que exista una nueva determinación que afecte negativamente a aquel individuo frente al que se repone el procedimiento.

Es en atención a lo anterior, es posible concluir que la disposición estudiada vulnera, no solo el principio de seguridad jurídica, sino que también pone en peligro el sistema de principios constitucionales sobre el que recae nuestro ordenamiento legal, y provoca un desequilibrio entre la potestad tributaria y la certeza jurídica.

Lo anterior, pues como fue demostrado a lo largo del presente estudio, considero que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no fue exhaustiva en su análisis de constitucionalidad de la disposición reclamada en los amparos que dieron lugar a la jurisprudencia 113/2022; considero, que el derecho de acceso a la justicia reclama, entre otras cosas, el ejercicio de una justicia reflexiva que permita un estudio profundo en el que se pondere el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscalizadora y la consecución del interés público y la afectación que esto implica.

En materia tributaria la Suprema Corte ha demostrado una inclinación en favor de la aplicación del interés público de manera tajante e irreflexiva, como si, por la materia de la que se trata, se encontrara imposibilitada para garantizar los derechos humanos de los contribuyentes, habría que reflexionar, no solo en este criterio, sino que, en todos los casos, debe haber una ponderación y un verdadero estudio de proporcionalidad entre los fines y los derechos.

Bibliografía

LIBROS Y REVISTAS

- COSSÍO DÍAZ, José Ramón, Lara Chagoyán, Roberto, “¿Derechos humanos o jurisprudencia infalible?”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, Num. 32, enero-junio 2015.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Fernández, Tomás-Ramón, *Curso de derecho administrativo*, 12ª ed., Bogotá, Lima, Temis, 2008, Tomo I.
- CANO CAMPOS, Tomás, “La presunción de validez de los actos administrativos”, *Revista de estudios de la administración local y autonómica*, Madrid, España, Nueva Época, 2020, consultable en <https://revistasonline.inap.es/index.php/REALA/article/view/10851/11786>
- FRAGA, Gabino, *Derecho administrativo*, Decimosexta edición, México, Porrúa, 1975
- CASSAGNE, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012
- FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, *Derecho administrativo*, 1ª ed., Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas: UNAM, 2016, Grandes temas constitucionales
- MARTÍNEZ VERA, Rogelio, *Nociones de derecho administrativo*, 5ª ed., Editorial Banca y Comercio, Distrito Federal, 1978
- NIETO, Alejandro, La Administración sirve con objetividad a los intereses generales. In: *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Madrid: Civitas, 1991. p. 2198 citado por Salomini, Jorge Luis en “Interés público y emergencia”, *Revista de derecho administrativo y constitucional*, Roma, año 3, No. 11, 2003, enero a marzo
- MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de derecho administrativo*, 4ª ed. Act., T.II, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1993, p.658 citado en Cassagne, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012
- BREWER CARIAS, Allan Randolph, *Principios fundamentales del derecho público*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 2005, p.112 citado en Cassagne, Juan Carlos, *El acto administrativo. Teoría y régimen jurídico*, 1ª ed., Buenos Aires, Editorial La Ley, 2012
- CABEZUT URIBE, Adriana, *Teoría de la nulidad del acto administrativo*, consultado en <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/teoriadelanulidaddelactoadministrativo.pdf>
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de legitimidad*, 14ª ed., Distrito Federal, Porrúa, 2009
- MUREDDU GILABERT, Mariana, Ejecución de sentencias en el juicio contencioso administrativo, en Mena Adame, Carlos (Coord.), *Reflexiones en torno a la impartición de justicia administrativa y del seminario sobre la ley federal de procedimiento contencioso administrativo*, Ciudad de México, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2017

- DANÓS, Jorge, *Régimen de la nulidad de los actos administrativos en la Ley No 27444 del procedimiento administrativo general*, consultado en http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/3409_ponen ciaforonuli- dad_actos_administrativos.pdf extraído
- TAWILL, Guido S. Administración y Justicia, T.II., Buenos Aires, Ediciones De Palm, 1993, y La desviación de poder: ¿Noción en crisis?, La Ley, 1989-E, p. 831 citado por Sabalau, Francisco en *Breves consideraciones sobre la finalidad del acto administrativo y la desviación de poder*, Buenos Aires, Cartapacio de Derecho, Facultad de Derecho, UNICEN, 2015, Vol. 27, ISSN 1850-0722
- HUERTA OCHOA, Carla, “El concepto de interés público y su función en materia de seguridad nacional” (SIC), en Cisneros Farías, Germán, *Seguridad pública. Segundo congreso iberoamericano de derecho administrativo*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007
- LÓPEZ CALERA, Nicolás, “El interés público: entre la ideología y el derecho”, *Anales de la cátedra Francisco Suárez*, Granada, 2010, 44
- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro. “Principios del procedimiento administrativo” en Cienfuegos Salgado, David, *Estudios en homenaje a don Jorge Fernández Ruiz. Derecho administrativo México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2016
- CARBONELL, Miguel, *¿Qué es la seguridad jurídica?* Centro de Estudios Jurídicos Carbonell. 2021. Consultable en: <https://miguelcarbonell.me/2021/02/16/que-es-la-seguridad-juridica>
- CARBONELL, Miguel. *Los derechos de seguridad jurídica*. S.F. Consultable en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1408/7.pdf>
- PECES-BARBA, Gregorio. *La Constitución y la seguridad jurídica*. Edición 138. Madrid, diciembre de 2003
- GOMETZ, Gianmarco, *La certeza jurídica como previsibilidad*, Traducción de Moreno Cruz, Diego y Dei Vecchi, Diego, Madrid, Marcial Pons, 2012
- DURÁN BECERRA, Juan Carlos y Corvera Caraza, Pablo, “Posibilidad de iniciar una nueva revisión de gabinete respecto de hechos y ejercicios ya revisados; Alcance de la contradicción de tesis 89/2013”, *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa*, Ciudad de México, Año V, Núm. 15, Enero 2014
- ANÓNIMO, *El gato de Schrödinger*, Asociación de Autores Científico-Técnicos y Académicos, consultable en <https://www.acta.es/recursos/baul-de-ciencias-y-tecnologia/historias-de-la-ciencia/1-el-gato-de-schroedinger>
- SUÁREZ CAMACHO, Humberto, *El sistema de control constitucional en México*, 3a. ed., Distrito Federal, Porrúa, 2007
- SÁNCHEZ GARCÍA, José Antonio, *El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica*, Madrid, Universidad a distancia de Madrid, Facultad de Ciencias Jurídicas, 2017, P.439 consultable en https://udimundus.udima.es/bitstream/handle/20.500.12226/18/jose_antonio_sanchez_garcia.pdf?sequence=6&isAllowed=y
- MORÓN URBINA, J., *La revocación de actos administrativos, interés público y seguridad jurídica*, Derecho PUCP, 2011, consultable en <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.019425>

ANÓNIMO, Subprocuraduría Jurídica, Dirección General de lo Contencioso y de Recursos, Profeco. *Aspectos a considerar en las etapas de un juicio de nulidad*. Anexo 1.

ANÓNIMO, Asesores st. Strego. *Las sentencias en el Juicio de Nulidad, sus sentidos y consecuencias*. Disponible en: <https://www.asesores-stratego.com/revista-st/fiscal/las-sentencias-en-el-juicio-de-nulidad-sus-sentidos-y-consecuencias/>

GARCÍA NOVOA, César, "Aplicación de los tributos y seguridad jurídica", *Derecho y sociedad* 27, 2006, consultable en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7792678.pdf>.

TALAVERA NOVAK, Fabía, "Los principios generales del derecho: la buena fe y el abuso del derecho", *Agenda Internacional*, Perú, 1997, ISSN 1027-6750, ISSN-e 2311-5718, Vol. 4, N°. 9

SENTENCIAS

- Amparo en revisión 522/2020, resuelta por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 16, Agosto de 2022, Tomo III, página 2497
- 3-2020 Controversia. Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia: San Salvador. Principio de primacía del interés público sobre el interés privado
- Contradicción de tesis 5/2018 (10ª), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 59, Octubre de 2018, Tomo II, página 1156
- Amparo directo en revisión 1499/2018. https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2018-06/ADR-1499-2018.pdf
- Caso Mejía Idrovo vs. Ecuador, Corte Interamericana de Derechos Humanos, párrafos 93-96, 105 y 106, consultable en https://www.corteidh.or.cr/cf/jurisprudencia2/ficha_tecnica.cfm?nId_Ficha=350&lang=en

TESIS Y JURISPRUDENCIAS

- Tesis 1a./J. 113/2022 (11a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 16, Agosto de 2022, Tomo III, página 2532
- Tesis I.15o.A.18 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XX, Diciembre de 2004, p. 1277
- Tesis 2a./J. 22/2020 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 76, Marzo de 2020, Tomo I, página 459
- Tesis 2a./J. 196/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, octubre de 2007, p. 298
- Tesis 1a. CCXV/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 557
- Tesis I.3o.C.697 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXVIII, Septiembre de 2008, página 1302
- Tesis 1a. CXXV/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XX, Diciembre de 2004, página 380

- Tesis 1a. CCXXXIX/2016, Primera Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 35, t. I, octubre de 2016, p. 512.
- Tesis aislada 2da. XVI/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época. Libro 3, tomo II, febrero de 2014, p.1513.
- Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*.
Libro 47, Octubre de 2017, Tomo II, página 840
- 1004936. 138. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo II. Procesal Constitucional 2. Amparo contra leyes Primera Parte - SCJN Segunda Sección - Procedencia d amparo indirecto contra leyes, p. 3738
- Tesis 1a. CCXV/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.
- Libro XXII, Julio de 2013, Tomo 1, página 557
- tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, Pag. 91
- Tesis 2a./J. 11/2018 (10a.), Segunda Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, 10a. época, lib. 51, febrero de 2018, t. I, p. 510.
- tesis 1a./J. 55/2006 y 1a./J. 84/2006 citadas, aparecen publicadas en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75
- Tesis 1a. CCCXII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.
Libro XXV, Octubre de 2013, Tomo 2, página 1052
- Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*.
Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 902
- Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*.
Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 911
- Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*.
Libro 36, Noviembre de 2016, Tomo II, página 894

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, consultada en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- Código Fiscal de la Federación, vigente, consultado en <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente consultada en noviembre de 2022 en https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

OTROS

- **EXPOSICION DE MOTIVOS, CÁMARA DE ORIGEN: SENADORES, EXPOSICION DE MOTIVOS**, México, D.F., a 18 de Octubre de 2001,

consultable en
<http://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=HpCAHI9wwarDa35+atpIYZACCBsRtztF+JJHPzoo4RKK A/lk4OeukOLcjjAYzwsOPOCTjIYm01TYYJz9pdY07w==>