

ABRIL DE 2007

CONTENIDO

El principio de legalidad,
las normas imperfectas
y la actuación de las
autoridades fiscales

1

POR: LIC. ALEJANDRO TORRES RIVERO

DIRECTORIO

C.P.C. Luis Rafael Moirón Llosa
PRESIDENTE

C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Javier García Sabaté Palazuelos
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Francisco Macías Valadez T.
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Federico Ríos León y Vélez
DIRECTOR EJECUTIVO

C.P.C. Ricardo González Orta
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

VICEPRESIDENCIA FISCAL

C. P. C. José Javier Goyeneche Polo
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C. P. C. Marcial Cavazos Ortiz
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
REPRESENTATIVA DE
SÍNDICOS ANTE EL SAT

C. P. C. Fernando Taboada Solares
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS AD-
MINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN
DEL SAT

C. P. C. Carlos M. de la Fuente Aguirre
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN
REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE
ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)

C. P. C. Juan Álvarez Villagómez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE
COMERCIO INTERNACIONAL



INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



El principio de legalidad, las normas imperfectas y la actuación de las autoridades fiscales

Lic. Lic. Alejandro Torres Rivero
Miembro de la Comisión

Desde hace algún tiempo, se ha discutido en las distintas instancias jurisdiccionales y judiciales si la actuación de las autoridades fiscales fuera del marco normativo que les resulta aplicable se puede considerar como ilegal, no obstante que las normas que regulan la obligación de actuar en determinado sentido no establezcan, expresamente, alguna sanción para el caso de que las propias autoridades no se sujeten a lo que dichas normas señalan.

Esto es, me refiero a diversas disposiciones jurídicas que, si bien son claras en cuanto a establecer que las autoridades deben actuar en determinado sentido y en cierto plazo, no se señala específicamente la sanción o consecuencia para el caso de que dichas autoridades no acaten la norma que les resulte aplicable.

Sobre el particular, algunos tribunales han sustentado tesis en las que han sostenido que se trata de normas imperfectas y que, por ende, aun cuando la actuación de las autoridades se efectúe fuera del marco normativo, no puede considerarse como ilegal al no existir en la propia norma una sanción que establezca esa consecuencia como sanción.



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Precisamente por eso, la fracción IV del artículo 74 de la Constitución le otorga facultades exclusivas a la Cámara de Diputados para conocer, inicialmente, de cualquier contribución para efecto de cubrir el presupuesto.

Por el contrario, otros tribunales han sostenido el criterio contrario, esto es, que no puede considerarse legal un acto emitido por las autoridades fiscales en contravención de disposiciones que regulan su actuación no obstante que no esté contemplada expresamente la sanción aplicable a dicha actuación "ilegal" pues precisamente el hecho de que no actúen bajo el margen de la ley propicia su ilegalidad.

Como consecuencia de lo antes expuesto, en este documento procederé a analizar el principio de legalidad tutelado por nuestra Constitución y por las leyes que de ella emanan en materia tributaria, a fin de definir el marco normativo con base en el cual pueden y deben actuar las autoridades fiscales y si acaso pueden escudarse en las normas imperfectas para emitir actos contrarios a la ley.

Para ello, realizaré un breve análisis de las llamadas normas imperfectas conforme a la doctrina nacional y extranjera a fin de definir si las mismas pueden o no resultar aplicables en la actuación de las autoridades fiscales, para finalmente, concluir si los criterios y jurisprudencias emitidos sobre el particular por nuestros tribunales son o no contradictorios y en mi opinión, cual de ellos debe prevalecer en lo concerniente a la actuación de las autoridades fiscales.

El principio de legalidad

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contempla el llamado principio de legalidad como garantía individual de los gobernados, consistente en que las autoridades se encuentran obligadas a fundar y motivar sus actuaciones frente a los particulares, al señalar, expresamente, lo siguiente en su primer párrafo:

Art. 16

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.

El citado principio ha sido recogido en diversas jurisprudencias sustentadas por el Poder Judicial de la Federación en las que se ha concluido que la fundamentación consiste en la cita del precepto o preceptos legales aplicables al caso, mientras que la motivación en el señalamiento de las razones o circunstancias que fueron tomadas en cuenta por la autoridad para la emisión de su resolución y que precisamente, actualizan las hipótesis normativas contempladas en los preceptos que citan como fundamento de su actuación.

Este principio exige, también, el señalamiento de las disposiciones legales que otorgan competencia a la autoridad emisora del acto de molestia dirigido al particular.

Sobre el particular, resultan aplicables la siguiente jurisprudencia y criterio sustentados por nuestro máximo Tribunal:

Séptima Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 73
Página: 52

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Séptima Época:
Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. Cinco votos.
Amparo en revisión 3713/69. Elías Chahin. 20 de febrero de 1970. Cinco votos.
Amparo en revisión 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. Cinco votos.
Amparo en revisión 2478/75. María del Socorro Castrejón C. y otros. 31 de

marzo de 1977. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 5724/76. Ramiro Tarango R. y otros. 28 de abril de 1977. Cinco votos.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Octubre de 2001

Tesis: 2a. CXCVI/2001

Página: 429

AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO. La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido.

Inconformidad 292/2001. Víctor Hugo Bravo Pérez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Po-

nente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

Acorde con lo anterior, las autoridades incluidas las fiscales, se regulan por el llamado principio de legalidad debiendo actuar únicamente dentro del marco de atribuciones que la norma o normas les facultan de forma expresa, impidiendo con ello, su actuación arbitraria y caprichosa en perjuicio de los gobernados.

Esto es, si no existe alguna norma que faculte de manera expresa a alguna autoridad para que actúe en determinado sentido, no tendrá facultades para hacerlo y si lo hiciera afectando la esfera jurídica de algún gobernado, se estaría violentando la Constitución en lo que al principio de legalidad en análisis se refiere.

Con base en lo anterior, podemos concluir que en nuestro sistema jurídico, las autoridades solamente pueden hacer lo que expresamente les autorizan las leyes; mientras que los particulares, por el contrario y como si se tratara de la otra cara de la moneda, pueden hacer todo aquello que las leyes no les prohíben.

Este principio ha sido recogido en la siguiente tesis de jurisprudencia sustentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 303

Página: 283

RETROACTIVIDAD. NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO. CIRCULARES. En aquellos casos en que la conducta del gobernado no haya sido normada en forma alguna por el poder legislativo, de manera que no pueda ser considerada prohibida, ni válida únicamente cuando se ciña a determinadas restricciones, su realización constituirá el ejercicio de un "derecho", emanado precisamente de la ausencia de una ley reguladora, y tutelado, por lo mismo, por el orden jurídico, en cuanto a éste, al dejar intacto el ámbito de libertad en que tal conducta es factible, tácitamente ha otorgado facultades para obrar discrecionalmente dentro del mismo. Por consiguiente, la ausencia de normas limitativas de la actividad del individuo configura un derecho respetado por las autoridades, aun por el propio legislador, cuya vigencia desaparecerá hasta que surja una

norma legislativa al respecto. Es decir, antes de la prevención legislativa, el derecho estriba en poder obrar sin taxativas; después de ella, el derecho está en obrar conforme a tal prevención, pues mientras las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les faculta, el gobernado puede hacer todo lo que dicha ley no le prohíbe. Establecido que la ausencia de normas legislativas configuran para el gobernado el derecho de obrar libremente, y que tal derecho también es tutelado por el orden jurídico, porque todo lo no prohibido por las normas legales ni sujeto a determinadas modalidades le está por ellas permitido, tiene que admitirse que el surgimiento de una ley que regule una situación hasta entonces imprevista legislativamente sólo puede obrar hacia el futuro, ya que de lo contrario estaría vulnerando el artículo 14 constitucional, que estatuye que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Ahora bien, si en un caso no existía ley alguna anterior a unas circulares reclamadas, que fijara el precio oficial de un producto para los efectos de la cuantificación del impuesto de exportación, los quejosos tuvieron el derecho de exportar tal producto al precio que estimaron pertinente, tomando en cuenta para su fijación exclusivamente los costos de producción y un margen de utilidad. En consecuencia, las circulares que "rigen situaciones anteriores a la fecha de su publicación" vulneran el derecho de los quejosos derivado precisamente de la ausencia de disposiciones legales que lo limitaran o reglamentaran.

Sexta Época:

Amparo en revisión 6895/60. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. y coags. 7 de junio de 1961. Cinco votos.

Amparo en revisión 2054/60. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. y coags. 27 de agosto de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3032/61. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. 7 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 2550/61. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. 20 de septiembre de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 7236/60. Cía. Minera de San José, S. A. de C. V. 27 de octubre de 1961. Unanimidad de cuatro votos.

NOTA: Aparece también publicada en el Informe de 1961, con la tesis número 6, localizable en la página 25, variando el texto de la tesis, ya que el del Informe es más extenso y con el siguiente rubro: "RETROACTIVIDAD, NO SOLAMENTE PUEDE PRESENTARSE EL FENÓMENO

DE LA, COMO CONFLICTO DE LEYES EN EL TIEMPO".

Por su parte, el tratadista Ignacio Burgoa Orihuela en su obra *Las Garantías Individuales*, al referirse a la garantía de legalidad contemplada en el artículo 16 constitucional señala lo siguiente:

La fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 constitucional, no es sino una consecuencia directa del principio de legalidad que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, principio que ha sido acogido por la jurisprudencia de la Suprema Corte. Es más conforme también lo ha establecido nuestro máximo tribunal, las autoridades deben gozar de facultades expresas para actuar, o sea, que la permisón legal para desempeñar determinado acto de su incumbencia no debe derivarse o presumirse mediante la inferencia de una atribución clara y precisa.

En efecto, la Suprema Corte ha afirmado que "las autoridades no tienen más facultades que las que la ley les otorga, pues si así no fuera, fácil sería suponer implícitas todas las necesarias para sostener actos que tendrían que ser arbitrarios por carecer de fundamento legal".

Ahora bien, habiendo quedado claro lo anterior, conviene cuestionarnos qué pasaría en el evento de que las autoridades fiscales emitieran un acto fuera del marco de sus atribuciones. En principio, la respuesta se antojaría muy sencilla y lógica en el sentido de que dicho acto sería ilegal al violentar el principio de legalidad en estudio.

Sin embargo, antes de dar respuesta a dicha interrogante, valdría la pena formular otra ¿es necesario que la norma señale expresamente una sanción para el caso de que una autoridad actúe fuera del contexto normativo o incluso en contra del mismo?

La respuesta no ha sido uniforme, pues se han generado diversos criterios contradictorios entre nuestros tribunales, en los que se ha sostenido que si la norma que establece una obligación a cargo de las autoridades para actuar en determinado sentido y en cierto plazo, no contempla expresamente la sanción aplicable para el caso de que no acaten dicha disposición se estaría frente a una norma imperfecta y por ende, no se podría considerar

como ilegal la actuación de la autoridad pues la norma no establece esa consecuencia.

A manera de ejemplo, se transcriben algunas tesis que han sustentado dicho criterio:

Novena Época
Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Septiembre de 1997
Tesis: I.4o.A.237 A
Página: 666

CONTRIBUCIONES Y CUOTAS COMPENSATORIAS. EL VENCIMIENTO DEL TÉRMINO DE CUATRO MESES PARA SU DETERMINACIÓN, NO TRAE APAREJADA SU NULIDAD (ARTÍCULO 124 DE LA LEY ADUANERA, VIGENTE HASTA EL 31 DE MARZO DE 1996). El artículo 124 de la Ley Aduanera establece: "... se dictará la resolución determinando, en su caso, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de 4 meses a partir de la fecha en que se efectúa el embargo...". De la transcripción anterior se desprende que se trata de una norma imperfecta, pues aun cuando transcurra el plazo de cuatro meses de referencia, no se estatuye ninguna sanción para el caso de que se sobrepase el límite establecido; por tanto, si la ley no señala sanción alguna contra la autoridad emisora por no cumplir con su obligación en el término indicado, es obvio que dicha omisión no puede traer aparejada la declaratoria de nulidad de la resolución.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 764/97. Comercializadora Grumer, S.A. de C.V. 9 de abril de 1997. Mayoría de votos. Disidente: Hilario Bárcenas Chávez. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretaria: Irene Núñez Ortega.

Nota:

Este criterio contendió en la contradicción de tesis 120/2002 que conoció la Segunda Sala, la cual fue declarada sin materia por resolución de fecha 15 de noviembre de 2002.

Novena Época
Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XV, Febrero de 2002
Tesis: VIII.3o.24 A
Página: 796

DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES, CUOTAS COMPENSATORIAS E IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN MATERIA ADUANERA. NO ES ILEGAL AUNQUE SE EMITA FUERA DEL PLAZO DE CUATRO MESES QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 153, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY ADUANERA. La emisión de la resolución que determina contribuciones, cuotas compensatorias e impone sanciones en materia aduanera, fuera del plazo legal de cuatro meses previsto en el artículo 153, párrafo tercero, de la Ley Aduanera, no puede ocasionar la ilegalidad prevista en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, por haberse dejado de aplicar las disposiciones debidas; pues del contenido íntegro del propio numeral 153, no se advierte que señale sanción alguna contra la autoridad aduanal por omitir dictar la resolución dentro de ese término. Por consiguiente, nos encontramos en presencia de una norma imperfecta que no puede traer aparejada la declaratoria de nulidad. En esas condiciones, considerar que el cumplimiento tardío de la autoridad en la emisión de la resolución correspondiente ocasiona su ilegalidad, implicaría el desconocimiento de la figura de la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones e imponer sanciones, prevista en el artículo 67 del código tributario referido. Máxime cuando el propio numeral 153 de la Ley Aduanera, en su párrafo segundo, sí señala la sanción o consecuencias de no dictar la resolución definitiva en la hipótesis ahí contenida. Esto es, que cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, entre otras cosas, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de dicha ley, dictará de inmediato la resolución, y que cuando la resolución mencionada se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 405/98. Francisco José Cocho Jaime. 26 de mayo de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo

Camacho Reyes. Secretario: José Enrique Guerrero Torres.

Revisión fiscal 90/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón. 9 de mayo de 2001. Mayoría de votos. Disidente y Ponente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Encargado del engrose: Abraham Calderón Díaz.

Revisión fiscal 104/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón. 12 de junio de 2001. Mayoría de votos. Disidente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez.

Revisión fiscal 196/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón. 12 de junio de 2001. Mayoría de votos. Disidente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez.

Amparo directo 497/2001. Ana Luisa Garza Ponce. 20 de septiembre de 2001. Mayoría de votos. Disidente: Sergio Eduardo Alvarado Puente. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretaria: Lilian González Martínez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, diciembre de 2002, página 247, tesis por contradicción 2a./J. 140/2002 de rubro "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RECAIGA A ÉSTE, FUERA DEL PLAZO DE CUATRO MESES, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 155 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1996 Y 153, TERCER PÁRRAFO, DEL MISMO ORDENAMIENTO, VIGENTE EN 1999 Y EN 2000, CONDUCE A DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA."

Desde este momento me manifiesto en contra de dicho criterio, ya que la sanción viene implícita en el principio constitucional de legalidad al que nos hemos venido refiriendo en el sentido de que si una autoridad actúa fuera del marco normativo o incluso en contra del mismo, la consecuencia inmediata e ineludible, debe ser la ilegalidad de su actuación y por ende, los tribunales competentes que conozcan de esta situación no pueden reconocerle validez alguna a dicha actuación pues de lo contrario, estarían avalando la actuación de una autoridad que no está facultada para ello en plena contravención al principio de legalidad y seguridad jurídica tutelado por nuestra Constitución.

Para poner en evidencia lo erróneo del criterio que se ha sustentado por algunos de nuestros tribunales, baste señalar que de ser correcto el mismo, todas las garantías individuales contempladas en nuestra Constitución que establecen límites en la actuación de las autoridades frente a los particulares, al no contemplar una sanción expresa al respecto para el caso de que las autoridades actúen en contravención de las mismas, serían normas imperfectas y por ende, no se podría sancionar a las autoridades con la ilegalidad de sus actos lo que obviamente no fue la intención del Constituyente.

Por ello, opino que la sola contravención al principio de legalidad trae aparejada, irremediablemente, la ilegalidad del acto de las autoridades sin necesidad de que la Ley señale expresamente esa consecuencia como sanción por lo que previos los trámites legales conducentes y ante los tribunales competentes, ya que en nuestro sistema jurídico no existen las nulidades de pleno derecho y los actos de las autoridades se presumen válidos salvo prueba en contrario, deben declararse nulos por ilegales.

Afortunadamente, esta situación ha quedado resuelta pero por el legislador no así por nuestros tribunales, al haber emitido la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo publicada en el Diario Oficial de la Federación correspondiente al día 1 de diciembre de 2005 y que entró en vigor el 1 de enero de 2006.

En dicha ley, específicamente en el artículo 52 penúltimo párrafo relativo a los efectos de la sentencia en el juicio contencioso administrativo en materia federal, se dispone que si la autoridad demandada no emite sentencia en el plazo de cuatro meses a que se refiere el propio precepto en los casos en que se haya declarado la nulidad de la resolución impugnada por violaciones "procedimentales", "precluirá" el derecho de la autoridad si ello no implica que se desconozca un derecho para el particular.

Desafortunadamente, tuvo que ser el legislador quien aclarara una situación que se antojaba lógica acorde al principio de seguridad jurídica tutelado por nuestra Constitución, ya que nuestro máximo tribunal fue inconsistente en sus criterios sobre este tema, creando una nueva teoría de normas imperfectas en la actuaciones de las auto-

ridades lo que dicho con todo respeto, en mi opinión se antoja absurdo por los razonamientos que a continuación expongo.

Las normas imperfectas

La doctrina ha establecido diversas formas de clasificar a las normas jurídicas resultando interesante destacar de entre ellas, la que lo hace desde el punto de vista de sus sanciones.

Así, según el autor Eduardo García Maynes el jurista ruso N. Korkounov divide los preceptos del derecho en cuatro grupos, desde el punto de vista de sus sanciones:

- *Leges perfectae.*
- *Leges plus quam perfectae.*
- *Leges minus quam perfectae.*
- *Leges imperfectae.*

Se da el nombre de leyes perfectas a aquéllas, cuya sanción consiste en la inexistencia o nulidad de los actos que las vulneran.

La norma sancionadora impone al infractor un castigo y exige, además, una reparación pecuniaria. Los preceptos sancionados en esta forma recibían de los romanos la denominación de *leges plus quam perfectae*.

Un tercer grupo de normas está integrado por aquéllas cuya violación no impide que el acto violatorio produzca efectos jurídicos, pero hace al sujeto acreedor a un castigo. A los preceptos de esta índole llámaseles *leges minus quam perfectae*.

El último, el grupo de la clasificación está integrado por las leyes imperfectas, es decir, las que no se encuentran provistas de sanción.

Por su parte, Hans Kelsen hablaba de la existencia de las normas primarias y secundarias señalando que la principal función del Estado consistía precisamente, en hacer coercitivo el cumplimiento de las normas jurídicas distinguiéndolas de las normas sociales.

Según el mencionado jurista:

Para que una norma pertenezca a la esfera del derecho es necesario que defina la conducta que constituye la condición de una sanción y determine esta sanción. Llamamos norma primaria a la que establece la relación entre el hecho ilícito y la sanción, y norma secundaria a la que prescribe la conducta que permite evitar la sanción.

Por su parte, Rafael Rojina Villegas al referirse a las ideas expresadas por el jurista Hans Kelsen, señala que:

En derecho privado podríamos entender esta lógica de Kelsen, a través del principio de que todo aquello que no está prohibido, está permitido; siempre y cuando entendamos que lo prohibido en sentido jurídico no es aquello simplemente vedado en forma gramatical: "no harás", sino sólo lo que está sancionado. De tal manera que si consideramos que lo prohibido es todo aquello que esta sancionado, los particulares tienen un gran campo de acción para lo permitido. Sólo lo que esta sancionado no lo podemos hacer y eso es lo que constituye nuestro deber. Lo que no esta sancionado y, por consiguiente, esta permitido, comprende la conducta jurídicamente que escapa a todo deber. Por lo tanto, para darle contenido a nuestro deber como particulares tendremos que investigar si algo esta prohibido y, además sancionado; y en tanto que está prohibido y sancionado, simplemente nuestro deber consistirá en no hacerlo.

En términos generales, podemos considerar que las normas imperfectas son aquellas que describen una hipótesis que regula la actuación o la abstención de un individuo en determinadas circunstancias traducándose en una obligación jurídica sin que correlativamente exista de manera específica en la propia norma o en otra, una sanción por incumplir con dicha obligación jurídica.

Derivado de lo anterior, la doctrina y los criterios de los tribunales han sido coincidentes en cuanto a que si no existe de manera clara y específica una sanción en la legislación que resulte aplicable a la acción u misión de un individuo, no resulta válida la aplicación de una sanción.

Lo anterior resulta lógico y entendible ya que de permitir al órgano competente del Estado la imposición de sanciones que no estén claramente determinadas en la legislación, se correría el gran riesgo de provocar un Estado autoritario y arbitrario en perjuicio del orden jurídico.

En el caso de nuestro país, esta situación se encuentra claramente salvaguardada por el principio de legalidad analizado y, en la materia penal, nuestra Constitución es contundente al disponer en el artículo 16 que:

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna

que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate.

Consecuentemente, cuando un individuo realiza una determinada conducta que actualiza una hipótesis normativa que establece la obligación de actuar en determinado sentido y no es obedecida por dicho individuo sin que exista de manera específica una sanción por no acatar la obligación legal a su cargo, debe concluirse que no se le podrá sancionar pues de lo contrario, se podría ocasionar un mal mayor al que se pretende evitar con la conducta regulada por la norma y ese mal sería precisamente, la actuación arbitraria y carente de sustento jurídico por parte de la autoridad.

Nos encontramos ahora en la parte medular de nuestro análisis, consistente en si las autoridades fiscales cuando actúan en contravención de normas jurídicas que establecen obligaciones a su cargo ya sea de acción u omisión que no establezcan sanciones específicas a su cargo por dicha violación pueden escudarse en el principio en análisis relativo a las normas imperfectas, esto es, que al no existir sanción su actuación ilegal quede convalidada.

La actuación de las autoridades fiscales

En el caso de las autoridades fiscales, existen diversas disposiciones que establecen obligaciones de actuación a su cargo pero que no señalan específicamente, las sanciones a su cargo en caso de contravenirlas.

Ejemplos de ellas los encontramos en el Código Fiscal de la Federación como son los requisitos de validez de los actos que emiten, los requisitos que deben satisfacer en los procedimientos de revisión, así como al momento de imponer sanciones y los plazos para emitir resoluciones o realizar determinados actos incluso en cumplimiento a resoluciones dictadas en recurso de revocación o juicio de nulidad.

En los casos antes mencionados, son claras las disposiciones legales al establecer obligaciones a cargo de las autoridades fiscales estableciendo límites en el ejercicio de sus facultades, sin que se señale de manera específica la consecuencia de incumplir con dichas obligaciones.

En mi opinión, esta omisión obedece a que es innecesario que se señale específicamente la sanción que resultará aplicable a las autoridades por violentar la ley.

Lo anterior, ya que a la luz del principio de legalidad y seguridad jurídica tutelado por nuestra Constitución y las normas secundarias, las autoridades solamente pueden hacer aquello que expresamente les autorice la ley y si no ejercen sus atribuciones dentro de dicho margen de actuación, sus actos serán ilegales y susceptibles de impugnación ante los órganos competentes a través de los procedimientos correspondientes a fin de que se declare la nulidad de dichas actuaciones.

Tan es así, que la citada Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo Federal en su artículo 51 reconoce como causales para declarar la ilegalidad de una resolución administrativa impugnada en juicio de nulidad, cuando se actualicen las hipótesis señaladas en dicho precepto que recogen sustancialmente, las actuaciones ilegales de las autoridades en contravención al principio de legalidad en análisis.

No obstante la aparente claridad de esta disposición y de este criterio, es el caso que nuestros tribunales han sostenido que el principio aplicable a las normas imperfectas en cuanto a que ante la ausencia de sanciones a cargo de quien se encuentra obligado a actuar en determinado sentido no puede traducirse en la imposición de una sanción a su cargo, también resulta aplicable a las autoridades en su actuación frente y en perjuicio de los gobernados.

Esta apreciación por parte de algunos tribunales es totalmente incorrecta debido a que el principio de legalidad lo podemos ejemplificar como una moneda de dos caras en la que por un lado se regula la actuación de los particulares con absoluta libertad salvo que existan normas que prohíban ciertas conductas y sancionen su contravención y, del otro lado de la moneda, nos encontramos con el principio que rige a las autoridades en el sentido de que solamente pueden hacer lo que expresamente les autorice la ley

Efectivamente, a fin de evidenciar lo anterior y facilitar el análisis que nos ocupa, a continuación transcribiré otras jurisprudencias y tesis

sustentadas por nuestro Poder Judicial en dicho sentido:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XI, Mayo de 2000
Tesis: 2a./J. 41/2000
Página: 226

SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA. Conforme a las jurisprudencias 44/98 y 45/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, que llevan por rubros "SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, OTORGA AL TRIBUNAL FISCAL PARA DETERMINARLAS, PRESERVA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL." y "SENTENCIAS DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE ESE SENTIDO ANTE LA ACTUALIZACIÓN DE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.", nuestro modelo de jurisdicción contencioso administrativo es mixto, pues dada la especial y heterogénea jurisdicción de que está dotado legalmente el Tribunal Fiscal de la Federación, en relación a ciertos actos sólo actuará como tribunal de mera anulación al tener como finalidad la de controlar la legalidad del acto y tutelar el derecho objetivo y, en cuanto a otros actos, como de plena jurisdicción para reparar el derecho subjetivo lesionado, siendo el alcance de la sentencia de nulidad no sólo el de anular el acto sino también el de fijar los derechos del recurrente, condenando a la administración a su restablecimiento, por lo que para determinar cuándo una sentencia de nulidad debe ser para efectos es necesario acudir a la génesis de la resolución impugnada a efecto de saber si se originó con motivo de un trámite o procedimiento de pronunciamiento forzoso, en el que el orden jurídico exige de la autoridad la reparación de la violación detectada que no se colma con la simple declaración de nulidad de

la autoridad, sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado, o con motivo del ejercicio de una facultad discrecional en la que el tribunal no puede sustituir a la autoridad en la libre apreciación de las circunstancias y oportunidad para actuar que le otorgan las leyes. *De las anteriores determinaciones se desprende que el cumplimiento fuera del término legal de cuatro meses previsto en el artículo 239, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que realice la autoridad administrativa de la sentencia de nulidad para efectos no puede ocasionar la ilegalidad de la resolución en que tal sentencia se acate, concretamente la causal de ilegalidad prevista en el artículo 238, fracción IV, del Código Fiscal Federal por haberse dejado de aplicar las disposiciones legales debidas, porque ello contrariaría el fin perseguido por el legislador al atribuir al Tribunal Fiscal plena jurisdicción para tutelar el derecho subjetivo del administrado en los casos en que la nulidad lisa y llana sea insuficiente para restaurar el orden jurídico violado, afectándose al administrado por una actuación que le es ajena y dejándose al arbitrio de la autoridad administrativa el cumplimiento de la sentencia mediante su decisión de cumplir dentro del plazo legal o fuera de él, pues a través de la ilegalidad de la resolución con la que diera cumplimiento podría evadir la reparación de la resolución cometida. Corrobora lo anterior el que mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, en vigor a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, se haya modificado el anterior artículo 239-Ter que pasó a ser 239-B, del Código Fiscal para establecerse como supuesto de procedencia del recurso de queja, la omisión de la autoridad de dar cumplimiento a la sentencia de nulidad si transcurrió el plazo legal, caso en el cual si la Sala resuelve que hubo omisión total concederá al funcionario responsable veinte días para que dé cumplimiento al fallo, procediendo también a imponerle una multa equivalente a quince días de su salario y a notificar a su superior para que proceda jerárquicamente, pues carecería de sentido que se otorgara un término de veinte días a la autoridad para que diera cumplimiento a la sentencia de nulidad para efectos, si se considerara que la resolución relativa estaría afectada de ilegalidad, independientemente de la responsabilidad administrativa en que pudiera incurrir la autoridad demandada. (Énfasis añadido)*

Contradicción de tesis 86/99-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de abril del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José

Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 41/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del catorce de abril del año dos mil.

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVII, Febrero de 2003
Tesis: 2a./J. 8/2003
Página: 277

REVOCACIÓN. EL CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO DE LO DETERMINADO EN ESE RECURSO, NO PUEDE LLEVAR, POR ESTA ÚNICA CIRCUNSTANCIA, A SOSTENER LA INVALIDEZ DE LOS ACTOS QUE EMITAN LAS AUTORIDADES FISCALES EN ACATAMIENTO DE AQUÉL. Conforme a lo dispuesto en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, cuando la resolución que ponga fin a un recurso de revocación ordene realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, ello deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme. Ahora bien, en atención a que conforme a la naturaleza de tal disposición y al sistema dentro del cual se inserta, el referido plazo tiene como finalidad lograr que las autoridades fiscales realicen una pronta y completa ejecución de las resoluciones del recurso de revocación en las que se determine la invalidez del acto recurrido, en aras de tutelar los derechos fundamentales garantizados en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin que dicho lapso se haya fijado considerando los efectos que el ejercicio de determinadas atribuciones de las referidas autoridades tiene sobre algún bien jurídico de los gobernados, como puede ser su domicilio, sus papeles o, en general, cualquier manifestación de su patrimonio, resulta evidente que el mencionado lapso no trasciende directamente a la validez del acto que se emite en cumplimiento de la resolución relativa, ya que, en todo caso, el límite temporal dentro del cual debe ejercerse la respectiva atribución es el que el legislador fijó atendiendo a su naturaleza y a los efectos que acarrea sobre la esfera jurídica de los gobernados, como es el caso de los plazos previstos en los artículos 46-A, 67 y 146 del Código Fiscal de la Federación y 153, párrafo tercero, de la Ley Aduanera, los cuales, al no respetarse, sí implican que la respectiva atribución se haya desarrollado en contravención a las disposiciones aplicables, en términos de lo previsto en el diverso numeral 238, fracción IV, del

propio código federal tributario. En ese tenor, *el cumplimiento extemporáneo de lo determinado en un recurso de revocación no puede llevar, por esta única circunstancia, a sostener la invalidez de los actos que emitan las autoridades fiscales en acatamiento de aquella determinación, pues dicho lapso no constituye una "disposición aplicable" que limite temporalmente el ejercicio de la atribución que debe desarrollarse para tal fin*; aunado a que, de estimarse lo contrario, además de desconocer la naturaleza del referido plazo, se tomarían nulos los fijados por el legislador atendiendo a los efectos de la atribución respectiva, los que se reducirían en perjuicio del orden público cuando no se acatara la resolución en el lapso de cuatro meses, y la autoridad todavía contara con tiempo para ejercer la facultad correspondiente. (Énfasis añadido).

Contradicción de tesis 100/2002-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 22 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes y Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 8/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del catorce de febrero de dos mil tres.

En los casos antes señalados, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no obstante la existencia de disposiciones específicas en las que el legislador estableció la obligación a cargo de las autoridades de cumplimentar las resoluciones dictadas tanto en el recurso de revocación como en el juicio de nulidad en un plazo perentorio, sostiene que el que la autoridad lo haga fuera de dicho plazo, no trae aparejada la ilegalidad del acto.

Para ello, se pretende excusar la violación al principio de legalidad en el hecho de que si se declara la nulidad de dicho acto, se impedirá el cumplimiento de la resolución que hubiese sido dictada tanto en el recurso como en el juicio, lo que desde mi punto de vista es incorrecto ya que habrá casos en los que el particular no tenga interés e incluso desee que no se cumplimente dicha resolución y otros en los que si tenga interés en que se acate.

Efectivamente, en aquellos casos en que no con venga al particular que se de cumplimiento a la resolución dictada en el recurso o en el juicio,

debería permitírsele, acudir a demandar la nulidad de la resolución que haya sido emitida extemporáneamente al haberse dictado en contravención de las disposiciones aplicables.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia le reconoce validez a un acto de autoridad que puede causar perjuicios al particular bajo el argumento de que si no se permitiera a la autoridad emitir su acto fuera del plazo legal, se le permitiría no cumplir una sentencia lo cual se insiste es incorrecto ya que en aquellos casos en que el particular considerara indispensable por convenir así a sus intereses que las autoridades cumplimentaran oportunamente la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo podrían conseguir a través de la interposición de la instancia de *Queja ante la Sala* que haya dictado su sentencia y, posteriormente, incluso, si llegare a ser necesario, mediante la interposición de un juicio de amparo indirecto ante juez de Distrito.

Sin embargo, en los casos en que la resolución dictada para determinados efectos pudiera culminar con un acto de afectación a la esfera jurídica de los contribuyentes, en los que evidentemente no tendría interés en que se cumpliera la sentencia, con la jurisprudencia citada se convalida la ilegalidad de la actuación de la autoridad fuera del plazo legal.

Esto es, si se declara la ilegalidad de un acto de la autoridad porque haya violado alguna disposición en perjuicio del contribuyente y se le ordena a la autoridad que para reponer el derecho violado o subsanar la irregularidad cometida, debe hacerlo dentro del plazo establecido por la ley, debería dejarse en libertad al contribuyente de elegir si obliga a la autoridad a actuar en el sentido que se le ordenó mediante la promoción de la queja o bien, a defenderse en contra de la actuación extemporánea del acto de autoridad cuando pueda causarle un perjuicio pero no concluir a priori, que siempre será más conveniente para el particular que su cumpla aunque sea extemporáneamente y contra texto expreso de la ley lo ordenado en la resolución que declaró la ilegalidad del acto de autoridad.

De lo contrario, se violenta la garantía de seguridad jurídica y legalidad convalidándose la validez de un acto que claramente fue dictado en contravención a las disposiciones aplicables.

Esta situación ha sido reconocida en el caso de la imposición de cuotas compensatorias fuera de los plazos establecidos por la ley en la siguiente jurisprudencia sustentada por nuestro máximo tribunal:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVI, Diciembre de 2002
Tesis: 2a./J. 140/2002
Página: 247

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. LA EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RECAIGA A ÉSTE, FUERA DEL PLAZO DE CUATRO MESES, PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 155 DE LA LEY ADUANERA VIGENTE EN 1996 Y 153, TERCER PÁRRAFO, DEL MISMO ORDENAMIENTO, VIGENTE EN 1999 Y EN 2000, CONDUCE A DECLARAR SU NULIDAD LISA Y LLANA. Los artículos 155 de la Ley Aduanera vigente en 1996 y 153, tercer párrafo, del mismo ordenamiento, vigente en 1999 y en 2000, disponen que, tratándose de un procedimiento administrativo en materia aduanera, en los supuestos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución en un plazo que no exceda de cuatro meses a partir de la fecha en que se levante el acta de embargo respectiva, determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas e impondrán las sanciones que procedan. En este contexto, aun cuando los preceptos citados no establecen sanción expresa para el caso de que la autoridad no dé cumplimiento dentro del plazo previsto en la ley, tal ilegalidad ocasiona la nulidad lisa y llana de aquella resolución, en términos de la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que estimar lo contrario implicaría que las autoridades pudieran practicar actos de molestia en forma indefinida, quedando a su arbitrio la duración de su actuación, lo que resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de lo dispuesto en los preceptos de la Ley en mención que delimitan temporalmente la actuación de dicha autoridad en el entendido que al decretarse tal anulación, la consecuencia se traduce no sólo en el impedimento de la autoridad para reiterar su acto, sino también trasciende a la mercancía asegurada pues ésta deberá devolverse. No obsta a lo anterior, el contenido de la tesis de jurisprudencia 2a./J.

41/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, mayo de 2000, página 226, ya que se refiere a la hipótesis en que la autoridad cumplimenta fuera del plazo de cuatro meses una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que declara la nulidad de un acto administrativo, mientras que el supuesto antes plasmado alude al caso en que la autoridad aduanera omite resolver la situación del particular en un procedimiento administrativo en materia aduanera, dentro de un plazo de cuatro meses contados a partir del levantamiento del acta de embargo.

Contradicción de tesis 107/2002-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 15 de noviembre de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Tesis de jurisprudencia 140/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil dos.

Nota:

La tesis de jurisprudencia 2a./J. 41/2000 citada, aparece publicada con el rubro: "SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS, EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO DE ELLA."

En este caso, es evidente que nuestro máximo Tribunal adopta el criterio acertado en respeto a la garantía de seguridad jurídica de los gobernados pudiendo concluirse en consecuencia, que las autoridades fiscales no pueden escudarse ni convalidar la ilegalidad de sus actos, aun cuando se trate de normas imperfectas pues éstas sólo protegen a los particulares y nunca a las autoridades.

En síntesis, si bien el problema abordado en las jurisprudencias antes mencionados ha sido solucionado por nuestro legislador, resulta preocupante y digno de crítica académica el que nuestro máximo tribunal pretenda hacer extensivo el principio de normas imperfectas a

las autoridades siendo que se trata de un principio sustentado en la garantía de seguridad jurídica tutelada por nuestra Constitución en beneficio de los gobernados frente a las autoridades y no a la inversa.

Hago votos para que una segunda reflexión sobre este tema por parte de nuestro máximo tribunal en otros casos en que se juzgue la actuación de las autoridades fuera del marco de sus atribuciones y sin que la ley establezca específicamente una sanción para ello, se considere que se vulnera el principio de legalidad, y que ello es suficiente para declarar la ilegalidad y nulidad del acto respectivo.

