

JUICIO DE LESIVIDAD Y EL ABUSO DEL SAT AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

LIC. MANUEL SÁINZ ORANTES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

LIC. MAURICIO HERNÁNDEZ CAMPOS
Asociado de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

JUICIO DE LESIVIDAD Y EL ABUSO DEL SAT AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

LIC. MANUEL SÁINZ ORANTES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

LIC. MAURICIO HERNÁNDEZ CAMPOS
Asociado de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.

En los últimos años, diversos particulares se han visto afectados por el reiterado uso de la figura del juicio de lesividad por parte de las autoridades, lo cual se traduce en una clara violación al estado de derecho en nuestro país; por lo que, con este artículo se pretende evidenciar, mediante algunos ejemplos, la afectación al principio de seguridad jurídica.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), mediante jurisprudencia del rubro: “SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE”,¹ ha sostenido que la seguridad jurídica se entiende como aquella base sobre la cual descansa el sistema legal mexicano, de manera tal que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica.

El contenido esencial del principio de seguridad jurídica radica en “saber a qué atenerse” respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

En ese sentido, es claro que por regla general todo acto administrativo debe generar certeza a los gobernados. Como una excepción a dicho principio, en materia tributaria encontramos que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación (CFF),² establece que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Este medio de defensa se conoce como “juicio de lesividad”.

De la interpretación histórica que se realice de dicha disposición, se observa que fue prevista como un medio extraordinario, mediante el cual la autoridad puede promover un juicio de nulidad para el efecto de impugnar las resoluciones expedidas en términos del artículo 34 del CFF;³ es decir, resoluciones administrativas emitidas con motivo de consultas respecto de situaciones reales y concretas que resulten favorables a un

1 Tesis de jurisprudencia 139/2012 (10ª) publicada en enero de 2013 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

2 Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

3 Artículo 34. Las autoridades fiscales solo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

particular, lo cual, incluso ha sido reconocido por el Pleno de la SCJN, por medio de la contradicción de tesis 15/2006-PL.⁴

No obstante, en los últimos años las autoridades han abusado de dicha figura jurídica, sosteniendo que el juicio de lesividad resulta procedente, no solo en contra de resoluciones favorables que recaen a una consulta, sino también, en contra de prácticamente cualquier acto de autoridad, lo cual, desafortunadamente, ha sido confirmado en algunos casos por nuestros tribunales. Algunos de los casos se comentan más adelante.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS POR MEDIO DE LAS CUALES EL PARTICULAR OBTENGA UNA RESOLUCIÓN FAVORABLE A UN RECURSO DE REVOCACIÓN

Sobre el particular, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió el criterio de rubro “RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN DESFAVORABLE PARA LA AUTORIDAD HACENDARIA. ES SUSCEPTIBLE DE IMPUGNARSE MEDIANTE EL JUICIO DE LESIVIDAD”,⁵ por medio del cual sostuvo que el juicio de lesividad resulta procedente en contra de una resolución que favorezca a un particular dictada en un recurso de revocación, al considerar que ese medio de impugnación se tramita y resuelve en sede administrativa sin que se lleve a cabo una actividad materialmente jurisdiccional, con lo cual se permite que se tenga acceso efectivo a la impartición de justicia.

El artículo 36 del CFF en ningún momento da lugar a la impugnación de resoluciones administrativas favorables recaídas a un recurso de revocación, pues estas resoluciones son definitivas y generan derechos que no pueden ser desconocidos por la autoridad

4 **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SU NATURALEZA JURÍDICA.** La resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular a que se refiere el citado precepto, consiste en el acto de autoridad emitido de manera concreta y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo alguno se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos, determinación que, la mayoría de las veces, obedece a una consulta jurídica que realiza el particular a la autoridad fiscal sobre una situación real, concreta y presente, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, ya que goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe impugnar su validez en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme al artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Contradicción de tesis 15/2006-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 15 de marzo de 2007. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

El Tribunal Pleno, el quince de octubre en curso, aprobó, con el número XXXVI/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a quince de octubre de dos mil siete.

5 Tesis aislada I.2o.A.12 A (10ª) publicada en febrero de 2015 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

hacendaria, pues con ello se estaría violentando los principios de seguridad y certeza jurídica.

Lo anterior, aunado a que se estaría aceptando que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) cuenta con diversas oportunidades para resolver en torno a la legalidad o ilegalidad de una resolución hacendaria, dejando a los particulares en un completo estado de incertidumbre e inseguridad jurídica.

RESOLUCIONES RECAÍDAS A UNA RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA

Conforme al el último párrafo del artículo 36 del CFF,⁶ la reconsideración administrativa consiste en una instancia en donde las autoridades fiscales tienen la facultad discrecional de revisar resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular, emitidas por sus subordinados jerárquicamente y que son susceptibles de modificarse o revocarse en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos.

El hecho de que las autoridades ahora controviertan las resoluciones recaídas a una reconsideración administrativa genera que el particular se encuentre en un estado de inseguridad jurídica, ya que mediante la misma se determina la situación real del particular, otorgándole certeza sobre las conclusiones contenidas en ella. Además, la propia ley establece que los particulares no pueden impugnar dichas resoluciones, lo cual genera que se encuentren en un total estado de indefensión.

Incluso, si consideramos que el último párrafo del artículo 36 del CFF señala que las resoluciones emitidas por las autoridades en las que se revisen las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular no constituyen instancia y, por ende, no son susceptibles de ser impugnadas por un particular, ello implicaría que el acto sea inequitativo y desigual al permitir que sea impugnado por una autoridad, mas no así por el particular, sin que para ello exista justificación válida.

6 Artículo 36.

[...]

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

RESOLUCIONES POR MEDIO DE LAS CUALES SE DEVUELVAN CANTIDADES ATENDIENDO A UNA SENTENCIA EMITIDA POR UN TRIBUNAL

Sobre el particular, la Primera Sala de la SCJN se ha pronunciado mediante la tesis de rubro “JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER SU PROCEDENCIA CONTRA LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER INDIVIDUAL FAVORABLES A UN PARTICULAR, NO ATENTA CONTRA LA INSTITUCIÓN DE LA COSA JUZGADA”,⁷ en el sentido de que cuando el Tribunal Federal de Justicia Administrativa otorga libertad de jurisdicción a la autoridad fiscal para el efecto de que dé cumplimiento a una sentencia, ésta puede emitir una nueva, lo cual es considerado como un acto de ejecución y no atenta en contra de la institución de la cosa juzgada, por lo que resulta procedente su impugnación a través del juicio de lesividad.

Dicho criterio resulta desafortunado, pues el artículo 36 del CFF en ningún momento permite la procedencia del juicio de lesividad en contra de las resoluciones administrativas dictadas en cumplimiento de una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sino únicamente en contra de resoluciones recaídas a consultas.

Lo anterior, aunado a que ello implicaría que la violación al principio de seguridad jurídica se vea no solo reflejada en las resoluciones administrativas, sino también en resoluciones emitidas por un tribunal, atentando en contra de la validez de un acto jurídico y del principio de cosa juzgada.

RESOLUCIONES FAVORABLES A PARTICULARES QUE RECAIGAN A CONSULTAS FORMULADAS RESPECTO A LA METODOLOGÍA UTILIZADA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS O MONTOS DE LAS CONTRAPRESTACIONES EN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS, A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 34-A DEL CFF⁸

De la interpretación histórico-progresiva de lo dispuesto por los artículos 34 y 36 del CFF, en relación con el diverso artículo 34-A, el objetivo del legislador fue brindar seguridad jurídica a los particulares para que las resoluciones individuales favorables emitidas en términos del artículo 34 del CFF pudieran ser revocadas mediante juicio seguido ante el

⁷ Tesis aislada 1a. IV/2008 publicada en enero de 2008 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

⁸ Artículo 34-A. Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pero no así respecto de las resoluciones a que se refiere el artículo 34-A del CFF.

Incluso, las resoluciones que se contemplan por el artículo 34-A del CFF pueden derivar de un Acuerdo Anticipado de Precios (APA), por lo que es aún más claro que las mismas no pueden ser impugnadas por la autoridad, al haber derivado de un acuerdo de voluntades.

CONCLUSIÓN

Los anteriores precedentes demuestran la actuación abusiva por parte de las autoridades por medio de la figura del juicio de lesividad, lo cual ha generado que ahora todos los actos de las propias autoridades carezcan del elemento principal por el cual son emitidos, es decir, otorgar seguridad jurídica.

Es claro que las recientes actuaciones por parte de las autoridades fiscales y, en algunos casos, convalidadas por los tribunales, atentan en contra del principio de seguridad jurídica, pues los particulares quedan en un estado de incertidumbre jurídica respecto de resoluciones que han sido analizadas, valoradas y resueltas por las propias autoridades de manera favorable, y que no se derivan de consultas sobre situaciones reales y concretas, sino de actos administrativos de naturaleza jurídica distinta.

Si bien es cierto que los particulares conocen que una resolución favorable recaída a una consulta, eventualmente puede ser impugnada por las autoridades vía el juicio de lesividad; ello, de ninguna manera, puede significar que cualquier acto administrativo puede ser impugnado por la autoridad por medio de dicha figura.

No obstante lo anterior, y con los ejemplos antes mencionados, la autoridad fiscal, mediante la utilización abusiva del juicio de lesividad, continúa minando el frágil estado de derecho que, desafortunadamente, hoy en día se vive en nuestro país, lo cual se vuelve aún más complejo cuando los tribunales confirman actuaciones que violan la seguridad jurídica.

