



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

*SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS
PÚBLICAS.*

**“DE LAS RESOLUCIONES DICTADAS EN EL
RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.
SU CUMPLIMIENTO”**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

MIREYA HERNÁNDEZ LÓPEZ

Asesor. Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles



México, Distrito Federal

Ciudad Universitaria, 2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Un profundo agradecimiento al pueblo de México, por el obsequio invaluable de mi educación.

Mi infinita gratitud a la Universidad Nacional Autónoma de México y a su Facultad de Derecho por mi formación

Mi agradecimiento y admiración al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles, por su paciencia y apoyo incondicional en la elaboración de este trabajo.

Gracias a Dios por mostrarme cada día su existencia y permitirme volver mi sueño realidad.

Gracias desde el fondo de mi corazón a mis padres por ser el motor de mi vida, por su infinito apoyo y comprensión y por el gran ejemplo de lucha y trabajo incansable.

Un agradecimiento y especial dedicatoria a mis hermanos: Claudia y Humberto porque sin pensarlo ni buscarlo son cómplices de éste logro.

Mil gracias a Ivan por su gran corazón, por apoyarme incondicionalmente, por mostrarme día a día su cariño y por la ayuda invaluable en este trabajo.

Gracias a mis grandes amigos: Alma, Rocío, Maricela, Tania y Armando, con quienes la vida me dio la oportunidad de coincidir; por sus consejos, por el apoyo y las palabras de aliento y sobre todo por el gran regalo de su amistad.



CONTENIDO

INTRODUCCION.

Pág.

CAPITULO I JUSTICIA ADMINISTRATIVA Y CONTROL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

A. ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA	1
B. ACTO ADMINISTRATIVO	4
1. Requisitos Constitucionales	5
2. Elementos	6
C. PRINCIPIO DE LEGALIDAD ADMINISTRATIVA	9
D. DEFINICIÓN Y CONTENIDO DE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA	12
E. PRINCIPIO DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN	13
F. RECURSO ADMINISTRATIVO	17
1. Concepto	18
2. Naturaleza Jurídica	19
3. Importancia	21
4. Clasificación	24
5. Elementos y Requisitos de los Recursos	26
a) Elementos esenciales	27
b) Requisitos secundarios	33
6. Los Recursos Administrativos En Materia Tributaria	34

CAPITULO II ANTECEDENTES Y EVOLUCION DEL RECURSO DE REVOCACION PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

A. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938	41
B. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1953	42
C. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967	43
D. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981	44
E. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1988	46
F. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1995	46
G. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1998	47
H. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2004	51

CAPITULO III ANALISIS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

A. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURIDICA	53
B. FUNDAMENTO JURÍDICO	55
C. UBICACIÓN DENTRO DE LAS DIVERSAS CLASIFICACIONES	58
D. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL PROCEDIMIENTO	60
E. CAUSAS DE ILEGALIDAD DE LOS ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	74



1. Incompetencia del Funcionario	78
2. Omisión de los requisitos formales exigidos por la Ley	80
3. Vicios del Procedimiento	91
4. Ausencia de motivos y Violación a la Ley	93
5. Desvío de Poder	93
F. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN	94
1. Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales	96
2. Actos de autoridades fiscales	100
G. EL RECURRENTE	103
H. AUTORIDAD COMPETENTE PARA CONOCERLO	105
I. PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN	111
1. Plazo Genérico	111
2. Plazos Específicos	112
3. Suspensión del plazo	117
J. IMPROCEDENCIA	119
k. SOBRESEIMIENTO	132

CAPITULO IV

TRÁMITE Y RESOLUCIÓN DEL RECURSO

A. REQUISITOS DE FORMA	136
1. Personalidad del Promovente	137
2. Oportunidad del Recurso	140
3. Viabilidad de la promoción	142
4. Requisitos del Escrito	142
a) Requisitos derivados del artículo 18	142
b) Requisitos derivados del artículo 122	157
c) Anexos	161
B. FORMA DE PRESENTAR EL ESCRITO Y EFECTOS DE SU PRESENTACIÓN	170
1. Personalmente ante las oficinas de la autoridad competente	170
2. Personalmente ante las oficinas de la autoridad que emitió o ejecuto el acto	170
3. Por correo certificado con acuse de recibo	170
4. Por medios electrónicos a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe la autoridad fiscal	171
C. IMPUGNACION DE NOTIFICACIONES	173
D. LAS PRUEBAS EN EL RECURSO	175
E. LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO	177
1. Requisitos jurídicos de la resolución	178
a) La resolución del recurso debe fundarse en derecho	179
b) La autoridad al resolver podrá invocar hechos notorios	180
c) Posibilidad de estudiar uno sólo de los agravios para resolver	180
d) Suplencia de la deficiencia de la queja y prohibición de variar los hechos	183
e) Revocación por ilegalidad manifiesta	184
f) Prohibición de revocar o modificar la parte del acto no impugnado	184
g) Precisar los actos modificados e indicar el monto del crédito cuando es parcial la modificación	185
h) Obligación de la autoridad resolutora de señalar de que la misma puede ser impugnada	185
2. Clases de resolución al recurso	186
a) Causas para desecharlo por improcedente	187
b) Causas para sobreseerlo.	189
c) Causas para tenerlo por no interpuesto.	189
d) Confirmación de la resolución impugnada.	190
e) Mandar reponer el procedimiento.	190
f) Emitir una nueva resolución.	191
g) Dejar sin efectos el acto impugnado	191
h) Modificar el acto o dictar uno que lo sustituya.	192
3. Plazo para la resolución y su notificación	195



CAPITULO V DEL CUMPLIMIENTO DE LAS RESOLUCIONES.

A. CONTEXTO Y ORIGEN DE LA ADICIÓN DEL ARTÍCULO 133-A	199
B. CUMPLIMIENTO DE LAS RESOLUCIONES (Artículo 133-A)	209
1. Problemas de Técnica Legislativa	212
2. Obligatoriedad Del Cumplimiento	215
3. Términos En El Cumplimiento	216
a) Caso de revocación de la resolución recurrida por vicios de forma	218
b) Caso de revocación de la resolución recurrida por vicios del procedimiento	220
c) Caso de revocación de la resolución recurrida por vicios de fondo	221
d) Plazo para cumplimiento de la resolución	222
e) Efectos de la falta de cumplimiento	224
f) De las resoluciones dictadas en cumplimiento a las emitidas en el recurso	227
CONCLUSIONES	230
BIBLIOGRAFÍA	235



INTRODUCCIÓN.

La Administración Pública es un medio para llevar a cabo fines y políticas del Estado y, más concretamente, del gobierno a favor de la sociedad. Las múltiples funciones que corresponde ejercer a la Administración Pública deben darse dentro del sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Sin embargo este imperativo no siempre se cumple, la gama de razones es amplia, desde la falta de calidad técnica de quienes tienen que aplicarla y ejecutarla, hasta las excesivas cargas de trabajo o la arbitrariedad que prevalece en algunos ámbitos de la actuación administrativa.

Por lo anterior, uno de los temas de mayor importancia del Derecho Administrativo lo constituye la defensa jurídica frente a la actuación de la Administración Pública. La relación Administración Pública - particular es constante e indefinida y produce actos que impactan la esfera jurídica de manera importante. La materia fiscal, es un ámbito particularmente trascendente para el Estado, en tanto que la eficacia de la función recaudadora representa un tema de primer orden, en un país donde las necesidades son muchas. Por otro lado los actos emitidos por autoridades fiscales, tienen una importancia especial



para los particulares, toda vez que en su mayoría se ven reflejados sobre su patrimonio. En atención a lo anterior es entendible que en estos casos la exigencia de legalidad se considera una condición o característica ineludible y fundamental.

En este campo, el recurso administrativo, como medio de defensa viene a cumplir una función práctica importante, el de constituir un medio de control para la autoridad y un medio de defensa para el particular.

El recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, ha sido blanco de fuertes críticas y motivo de acalorados debates, es considerado por gran parte de los abogados postulantes, como un medio ineficaz, e incluso un obstáculo para la expedición pronta y expedita de justicia administrativa, motivo por el cual desde su aparición ha sido objeto de variadas reformas.

La importancia práctica que podría tener este medio de defensa fiscal, ante la situación actual del procedimiento contencioso, es fundamental, ahora más que nunca se requiere que cumpla efectivamente con las funciones que le han sido encomendadas, para garantizar el sometimiento de los actos administrativos al principio de legalidad, así como impedir que los tribunales judiciales y administrativos se vean saturados.

Con motivo de las reformas al Código Fiscal de la Federación, de enero de 2004, se experimentaron cambios significativos y trascendentes en el procedimiento de este recurso, dentro de los cuales



merece en mi opinión mayor relevancia la adición del artículo 133-A que regula el cumplimiento de las resoluciones recaídas a este recurso.

Es así que con motivo de estudiar los aspectos e implicaciones jurídicas de esta disposición, nos dimos a la tarea de realizar este estudio.

El primer Capítulo parte de un marco teórico, que nos permita entender y ubicar al recurso administrativo como medio de defensa ante la actuación de las autoridades administrativas, y la función práctica que este instrumento tiene en el sistema jurídico mexicano, por lo que hacemos referencia a conceptos e ideas básicas de Derecho Administrativo, perfectamente aplicables al procedimiento fiscal.

El Capítulo segundo es producto de un trabajo de investigación centrado sobre los antecedentes y diversas reformas que el recurso administrativo de revocación, previsto en el Código Fiscal de la Federación, ha experimentado, a fin de apreciar los cambios y entender el texto actual de las disposiciones que rigen este procedimiento.

Los siguientes dos Capítulos, estudian los pormenores de cada etapa del procedimiento, desde la presentación del recurso hasta su resolución, con la finalidad de poder deducir las ventajas y desventajas de este medio de defensa, en el cumplimiento de una justicia administrativa pronta y expedita.

El último Capítulo se dedica al estudio del artículo 133- A del Código Fiscal de la Federación que en mi opinión representó la reforma más importante de las realizadas en el año de 2004, en tanto en ella se centraba la efectividad de este instrumento jurídico para cumplir con



los fines prácticos que tiene encomendados, y en el supuesto de que este tema podría representar un avance en garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Para el desarrollo de este trabajo, acudimos en gran parte a la doctrina administrativa, y nos auxiliamos de lo más sobresaliente de los criterios del Poder Judicial y del actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a fin de dar la sencillez y exhaustividad necesaria para la claridad de este trabajo.



CAPÍTULO I

JUSTICIA ADMINISTRATIVA Y CONTROL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Las resoluciones impugnadas mediante un recurso administrativo y específicamente el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, son actos o resoluciones administrativas mediante los cuáles se afecta la esfera jurídica de los gobernados, razón por la cual resulta pertinente exponer conceptos básicos del derecho administrativo y que son necesarios para adentrarnos, en capítulos posteriores, al tema objeto del presente trabajo de investigación.

Para el desarrollo de este trabajo, he acudido en gran medida a la doctrina jurídica en materia administrativa, puesto que los conceptos ahí expuestos son perfectamente aplicables al procedimiento administrativo fiscal, no hay que olvidar que hablamos de una materia que es administrativa por naturaleza y fiscal por calificación.

A. ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA

El Estado busca alcanzar determinados fines, para lo cual se reserva ciertas atribuciones o cometidos, las cuales distribuye en tres funciones: legislativa, administrativa y judicial. El orden jurídico asigna tareas



concretas a los distintos órganos creados por el mismo y faculta a determinados funcionarios para actuar en tal o cual sentido.

La Administración Pública,¹ es la encargada de desempeñar la función administrativa del Estado y no sólo es un conjunto de órganos, es más que simple estructura también tiene un aspecto dinámico que representa la fase más importante y fundamental de esta organización.

La parte dinámica a la que nos referíamos se denomina actividad administrativa y se define como: “aquella función del Estado, de carácter subordinada a la ley que tiene por objeto la satisfacción directa e inmediata de las necesidades colectivas o de interés general, mediante un complejo de actos concretos y continuos”²

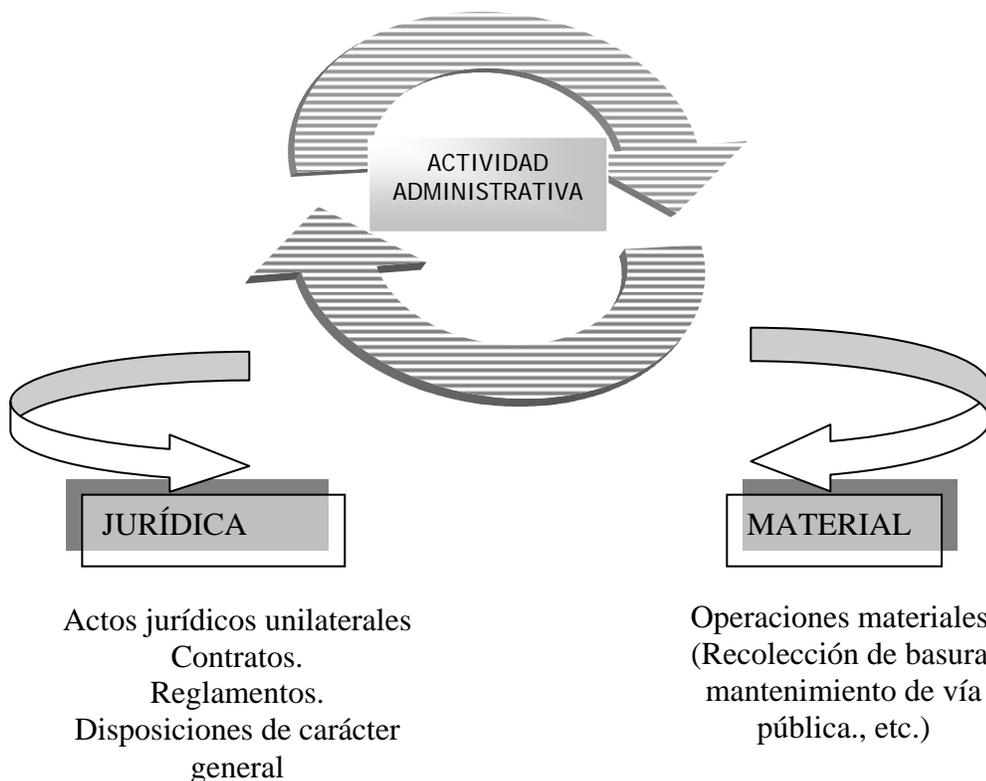
La actividad antes descrita se realiza mediante actos jurídicos unilaterales, contratos, operaciones materiales, reglamentos y otras disposiciones de índole general y esta encaminada a alcanzar los fines estatales, mediante la realización de la función administrativa que corresponda a las atribuciones que el poder público se haya reservado conforme al orden jurídico, por medio de actos de un determinado órgano competente y el desempeño de labores de un servidor público facultado para ello.

Las variadas y múltiples tareas que realiza la administración pueden clasificarse en dos grandes rubros; por un lado las actividades formales jurídicas y por otro las materiales de carácter informal.

Las ideas anteriores se reproducen en el siguiente cuadro:

¹ La Administración Pública para Andrés Serra Rojas, es una organización que forma parte de la actividad del Estado dependiente del Poder Ejecutivo Federal, que se caracteriza por ser un conjunto de órganos centralizados y desconcentrados y por excepción descentralizados, que tienen a su cargo el atender legalmente las imprescindibles necesidades públicas, organizadas en servicios administrativos generales o en servicios públicos y comprende toda la actividad estatal, salvo las funciones legislativa, judicial y la de gobierno. Sus órganos deben tener señalada legalmente su competencia en forma expresa y les corresponde llevar a cabo concreta, continua y espontáneamente, la ejecución de las leyes administrativas que encierran los fines de interés general.

² López Ríos, p. 27.



Cada una de las actividades administrativas tiene sus fines concretos de existencia y funcionalidad que deben atenderse, en general se establece como fin de la administración satisfacer necesidades colectivas, sin embargo los fines de la administración dependen de la necesidad preexistente y del fin que el ordenamiento asocia o vincula y en su caso estima debe conseguir con el ejercicio de cierta y determinada facultad.

La función administrativa como reflejo de una Administración Pública compleja y cambiante, implica la realización de un cúmulo de actos, no todos de naturaleza jurídica, en su actuar existen operaciones materiales que se mantienen en la esfera jurídica de la administración, sin ocasionar en esta esfera ni en la de los particulares alguna modificación.

Así la Administración Pública tiene fines definidos y encomendados que deben realizarse y consolidarse principalmente, a través del acto administrativo, el cual no es un fin en si mismo sino un instrumento.



Para efectos de este trabajo, nos interesa entender la actividad de carácter jurídico que realiza la Administración Pública y específicamente los que se refieren a actos jurídicos unilaterales y que crean situaciones jurídicas individuales y concretas.

B. ACTO ADMINISTRATIVO.

El acto administrativo es junto con las formas de organización administrativas, la piedra angular en el Derecho Administrativo, y representa en nuestro tema de estudio un tema fundamental.

Conceptuar al acto administrativo, es para la doctrina una tarea difícil. Sin embargo hay cierto punto de coincidencia respecto de los criterios que deben tomarse en cuenta para delimitar la noción de dicho concepto:

- 1.- La naturaleza del acto.
- 2.- A quien se dirigen los efectos.
- 3.- El órgano que lo emite.

El acto administrativo de acuerdo con el profesor Rafael Martínez Morales, cuenta con las siguientes características:

“

- a) Es un acto jurídico
- b) Es de derecho público
- c) Lo emite la Administración Pública, o algún otro órgano estatal en ejercicio de la función administrativa.
- d) Es impugnabile, esto es no pose definitividad, sino cuando ha transcurrido el tiempo para atacarlo por vía jurídica o se le ha confirmado jurisdiccionalmente.
- e) Persigue de manera directa o indirecta, mediata o inmediata el interés público.”³

³ Martínez Morales, “Derecho Administrativo 1er y 2º curso” p. 239



En base a lo anterior el acto administrativo se define como una manifestación de voluntad, que expresa una decisión de la Administración Pública, en ejercicio de potestad pública, con la intención de producir consecuencias subjetivas de derecho, para satisfacer el interés público.

1. Requisitos Constitucionales

En general la actividad administrativa y por ende el acto administrativo, se encuentra sometido al principio de legalidad, establecido en el artículo 16 de nuestra Constitución Política, en virtud de esa garantía, la función de cualquier autoridad que moleste a alguien, en su persona, familia, domicilio, documentos o posesiones, solo podrá hacerse por resolución escrita que cumpla con los siguientes requisitos esenciales:

- a) Que provenga de la autoridad competente según la ley aplicable de la materia de que se trate el caso concreto.
- b) Que se precisen los preceptos legales que sean aplicables al caso, originan y justifican su emisión, tanto respecto del contenido del acto como a la competencia del órgano y las facultades del servidor público.
- c) Que se den a conocer las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto.

En nuestro país, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado estos requisitos, fijando que en lo que concierne a las resoluciones administrativas, “fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos”.

El principio de no retroactividad que el artículo 14 constitucional indica para la ley, también es aplicable a los actos administrativos, ya que los órganos de la Administración Pública actúan ejecutando la ley, también deben cumplir este principio. La no retroactividad del acto administrativo se refiere a los efectos de éste, es decir, no puede lesionar derechos adquiridos con posterioridad a su emisión.



En materia fiscal federal los elementos mínimos de validez y obligación inmediata se encuentran contemplados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

2. Elementos

La determinación de los elementos del acto administrativo, constituyen un aspecto muy debatido en la doctrina administrativa, existen una diversidad de criterios.

Con ciertas variantes, podemos hablar en general de los siguientes elementos.

Sujeto: Activo y pasivo; el primero es el órgano de la Administración Pública competente, que actué mediante funcionarios o empleados debidamente facultados para ello y que realiza la manifestación de la voluntad unilateral y concreta; el segundo, el particular que tiene que cumplir con ese acto de autoridad.⁴

Manifestación externa de la voluntad: Para algunos autores este aspecto es el acto administrativo en sí y no uno de sus elementos, sin embargo se estudia doctrinalmente como tal.

Este elemento representa la expresión de una decisión del órgano administrativo, pronunciada en cualquier sentido, que provoca consecuencias de derecho de tipo subjetivo, la voluntad del órgano emisor, debe originarse y expresarse en términos del consentimiento civil. La ausencia de dicha declaración de la voluntad, cuando debió haberla, puede producir consecuencias de derecho. En este supuesto estaríamos ante el silencio administrativo.

⁴ Autoridad es toda persona investida de potestad de mando frente a los administrados o internamente dentro de un órgano público, en sentido amplio autoridad es un individuo que, mediante órgano estatal competente, está en posibilidad de tomar y ejecutar decisiones que afecten a los particulares u ordenar que estas se lleven a cabo. Para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, autoridad es todo funcionario de hecho o de derecho que puede disponer de la fuerza pública para hacer cumplir sus decisiones.



Objeto: Es la intención que persigue directa e inmediatamente la administración al emitir el acto; es decir, crear, transmitir, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho con miras a satisfacer el interés de la colectividad. Debe ser lícito y alcanzable, y estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano, y dentro de lo que faculte al servidor público.

Forma: Es la manera especial que exige la ley para exteriorizar o expresar la voluntad del órgano administrativo. El acto administrativo generalmente se manifiesta por escrito, aunque puede hacerlo de manera verbal.

La forma escrita, debe cumplir con ciertos requisitos, reglas o formalidades que la ley y la costumbre establecen (Fecha, firma, a quien se dirige, fundamentación y motivación etc.)

Motivo: Son los hechos que llevan a emitir el acto administrativo; las consideraciones, de hecho y de derecho, que tiene en cuenta el órgano emisor para tomar una decisión, es el porqué del acto. Cabe resaltar que en materia administrativa no puede ser sino el interés público en general.

Este elemento es determinante para su eficacia, pues la falta o irregularidad de él puede provocar su impugnación por parte del administrado.

Finalidad: Consiste en el propósito o meta de orden general que el órgano emisor persigue o pretende alcanzar a través de los efectos jurídicos. Dicho interés general es el fin global de la Administración Pública aunque existen fines específicos, de acuerdo a las atribuciones estatales. La falta de finalidad de un acto, con base en facultades discrecionales se llama desvío de poder.

Finalmente debemos hacer una breve mención del merito y la oportunidad, para algunos autores como Manuel María Diez, son un solo elemento; el mérito es el elemento ético del acto administrativo y esta referido a la oportunidad y conveniencia del mismo. En este sentido el ejercicio de toda la función administrativa debe hacerse de manera



oportuna conveniente, útil, eficiente y justa. Cabe resaltar que este elemento es difícil de regular legalmente, con lo que se garantizaría que el Poder Ejecutivo y sus dependencias actúen dentro de ciertos principios éticos. Actualmente, nuestra constitución considera a la oportunidad como uno de los requisitos que debe cumplirse en las tareas de los servidores públicos en ejercicio de la función pública.

La identificación de estos elementos, es importante, toda vez que se relacionan estrechamente con la valoración y efectos de las ilegalidades en que la administración puede incurrir al dictar un acto administrativo, es decir la ilegalidad de un acto administrativo puede recaer en cualquiera de estos elementos.

El acto administrativo como instrumento de la actividad administrativa, cuenta con una presunción de legalidad y tiene la característica de ejecutoriedad.

Todo acto administrativo se presume que fue dictado conforme a derecho por la administración, por lo que para desvirtuar lo anterior resulta indispensable que el administrado pruebe que se emitió en contravención a las normas jurídicas.

Al respecto el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación señala:

“Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

De acuerdo con el principio de presunción de validez, corresponde al reclamante demostrar el vicio de la ilegalidad que le afecte, con lo que la Administración Pública está liberada de la carga procesal, de comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley para su emisión; este principio representa, por una parte una prerrogativa otorgada a la autoridad en favor de la rapidez que exige la relevancia de la actividad administrativa para el orden público. Por otro lado la presunción de validez



del acto administrativo constituye una garantía de seguridad jurídica para los gobernados en virtud de que sólo podrá ser anulado mediante la impugnación del agraviado.

La característica de ejecutoriedad del acto administrativo consiste en que solo la Administración Pública goza de la facultad de obtener el cumplimiento de sus actos sin necesidad de un mandamiento escrito de autoridad judicial. Este principio se observa claramente en materia fiscal, en el procedimiento económico coactivo, por el cual la autoridad fiscal, exige el pago de las contribuciones que no hayan sido entregadas dentro de los plazos señalados por la ley.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación señala en su primer párrafo:

“Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

Sin embargo el principio de ejecutoriedad no es absoluto, ya que el particular cuenta con medios para impugnar el acto.

C. PRINCIPIO DE LEGALIDAD ADMINISTRATIVA.

Uno de los mecanismos para obtener el orden jurídico vigente en un país, y ofrecer a los gobernados las condiciones necesarias para lograr la justicia social y el bien común, lo es la aplicación y respeto del principio de legalidad.

Dicho principio representa una garantía de seguridad jurídica y se consagra a favor de los gobernados en el texto del artículo 16 de nuestra Constitución Federal. En virtud de esa garantía, la función de cualquier autoridad que moleste a alguien, en su persona, familia, domicilio, documentos o posesiones, esta condicionado al cumplimiento de determinadas condiciones:

- a) Sólo podrá hacerse por resolución escrita.



- b) Que provenga de la autoridad competente según la ley aplicable de la materia que se trate el caso concreto.
- c) Que se precisen los preceptos legales que sean aplicables al caso, originan y justifican su emisión, tanto respecto del contenido del acto como a la competencia del órgano y las facultades del servidor público.
- d) Que se den a conocer las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto.

En nuestro país, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado estos requisitos, fijando que en lo que concierne a las resoluciones administrativas, “fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivo y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos”.

Tradicionalmente el principio de legalidad jurídica se traduce en la siguiente fórmula “órgano de poder público únicamente puede hacer aquello que expresamente la ley le autoriza”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, consigna expresamente lo anterior en la tesis que al efecto indica:

PODER PÚBLICO. El poder Público sólo dimana del pueblo, en quien radica esencial y originariamente la soberanía nacional, y los tres poderes en los cuales se divide, no pueden hacer más que lo que el pueblo, en su Ley fundamental, establece.⁵

En el campo administrativo podemos decir que la legalidad administrativa significa que los órganos de la administración sólo pueden actuar, validamente con un título legal y concreto que los habilite

Lo anterior implica que la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite, y más aún, que deberá hacerlo tal y como la ley lo establece, esto es, además de que dicha autoridad debe estar jurídicamente facultada para ejercer una atribución, deberá ejercerla cumpliendo con las condiciones, tiempos, requisitos y modalidades exigidos por las normas.

⁵Semanario Judicial de la Federación, 5ª época. México, tomo XVIII, p.409



Conforme a lo antes señalado la ley establece una facultad y determina como debe ejercerse y por tanto los agentes de la autoridad al hacer uso de las facultades que les otorgan las leyes deberán hacerlo en la forma prevista por ellas.

El principio de legalidad tiene así una finalidad con doble significado, por un lado, el hecho de obtener la sumisión de todos los actos estatales en orden al conjunto normativo vigente; el otro, el sometimiento de todos los actos singulares y concretos a un régimen estricto de seguridad jurídica. Así en el ámbito de la Administración Pública, el principio de legalidad significa que esta función del Estado está sometida al orden jurídico normativo vigente, esto es su actuación para ser válida, debe siempre subordinarse a la voluntad del legislador, formal o material, expresada a través de normas jurídicas, sean éstas constitucionales, legales o reglamentarias.

Para que el principio de legalidad sea valido el ordenamiento jurídico debe garantizar la efectividad de su vigencia, por ello, el enlace lógico de las disposiciones fundamentales contenidas en el texto de los artículos 1, 16 y 103 de la Constitución Federal, viene a significar en nuestro país, el aseguramiento y efectividad del principio de legalidad a través de la tutela jurisdiccional de esta garantía de seguridad jurídica.

En un Estado de derecho, la actividad administrativa no puede ser caprichosa arbitraria o ilegal.

Es por ello que la ilegalidad del acto administrativo, su calificación y la ineficacia que produce, se encuentra regulada en nuestro sistema jurídico.

La ilegalidad o violación de un acto administrativo, es la divergencia entre la estructura real del acto con el esquema previsto en la norma, ante ello el orden jurídico establece mecanismos para valorar y regular los efectos jurídicos de los actos ilegales que vistos desde el punto de vista del afectado son instrumentos de medios de defensa y desde la perspectiva de la autoridad instrumentos para corregir las irregularidades.



Es así que la ilegalidad es la causa por la que se inicia una acción, que permita que la autoridad valore los desajustes del acto administrativo, declare que efectos tendrá y aplique el efecto con una determinada actuación.

Cabe adelantar que la estructura de ilegalidad en materia fiscal federal y los efectos que produce están diferenciados con relativa claridad.

D. DEFINICIÓN Y CONTENIDO DE LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA.

La Ley dota a las autoridades de las facultades necesarias para hacer efectivo el postulado constitucional que a cada órgano le es encomendado. En materia fiscal sería la de verificar y en su caso exigir el cumplimiento tributario a los contribuyentes.

Las autoridades en el ejercicio de sus facultades deberán ajustar su actuación a los requisitos exigidos por las normas. De no existir la sujeción al principio de legalidad, el propio orden normativo concede al particular la posibilidad de impugnar los actos administrativos, salvaguardando con ello el principio de seguridad jurídica en beneficio de los propios particulares y asegurando que por esta vía la autoridad se sujete a la ley.

Es así que se prevén instrumentos diversos a disposición del particular mediante los cuales es posible conseguir que un determinado acto administrativo, violatorio del ordenamiento jurídico sea modificado o retirado de la vida jurídica y se implanta el concepto de Justicia Administrativa. No puede concebirse un Estado de Derecho, en el cual el sistema de justicia carezca de instrumentos jurídicos que garanticen la sumisión del propio Estado al Derecho, esta fórmula constituye el principio de legalidad y de dicho principio se deriva como complemento necesario el control jurídico.

El conjunto de instrumentos jurídicos que regulan el reencauzamiento de la función administrativa del Estado, es decir todos los principios y normas jurídicas a través de los cuales se ejerce el control de legalidad de la acción administrativa, representa lo que doctrinalmente se



denomina **Justicia Administrativa**, concepto que se considera como el reflejo de la consolidación del Estado de Derecho.

Para Serra Rojas “La Justicia Administrativa comprende el conjunto de principios y procedimientos que establecen recursos y garantías de que disponen los particulares para mantener sus derechos”⁶

Cuando hablamos de Justicia Administrativa, nos referimos a varios aspectos:

- a) Instrumentos jurídicos diversos
- b) Control de legalidad sobre la actividad administrativa.
- c) Protección de los administrados frente a un acto administrativo ilegal.

En conclusión por Justicia Administrativa debe entenderse el conjunto de mecanismos jurídicos protectores de la legalidad administrativa y que representa para los administrados una serie de medios de defensa ante un acto ilegal que afecte su esfera jurídica.

Dentro de nuestro sistema jurídico existen tres grandes medios de impugnación que se encuadran dentro del concepto de Justicia Administrativa:

- ✓ Recursos Administrativos.
- ✓ Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo.
- ✓ Juicio de Amparo en el Rubro Administrativo.

E. PRINCIPIO DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN.

Como señalamos en el tema anterior, el concepto de Justicia Administrativa se refiere a medios de defensa para el particular frente a la Administración Pública, pero presupone un sistema de control de legalidad de la acción administrativa.

En efecto, lo que se ha llamado Justicia Administrativa, tiene como presupuesto necesario la idea de control.

⁶ Serra Rojas, p.581.



Gramaticalmente control, es un sinónimo de "inspección, fiscalización, intervención, dominio, mando y preponderancia" y proviene del vocablo francés "contrôle"⁷

La función de control de la actividad administrativa implica en general el sometimiento del acto administrativo a la ley, sin embargo, la actividad de control no se presenta siempre de igual forma y en las mismas condiciones, es decir no todas las formas de control corresponden a los mismos intereses, si bien todos buscan cumplir el principio de legalidad, unos pretenden dar respuesta o satisfacer intereses propios de la Administración Pública y no necesariamente coinciden con los del particular, otros como los medios impugnatorios en general tienen como objeto prioritario, los intereses del particular. Así en la estructuración y los resultados esperados de algunos instrumentos de control, la suerte jurídica del particular no tiene importancia.

Los controles a los que se halla sujeta la Administración Pública son de naturaleza diversa, pueden clasificarse con una multiplicidad de criterios:

Según el órgano que controla.

Jurisdiccional: Se caracteriza por ejercerse por órganos encargados de impartir justicia, a través de una litis.

Administrativa. Aquel que se desarrolla dentro de la Administración Pública.

Legislativa: Aquel que realiza el órgano creador de la normas, independientemente de la forma que utilice para tales efectos.

Según el momento en que el acto es controlado.

Previo o preventivo: Se trata del control anterior a la formación del acto administrativo o a su ejecución, se trata de una fiscalización previa a la plena eficacia del acto. Su finalidad es repararlo u objetarlo anticipadamente con el fin de impedir su completa formación generalmente

⁷ Diccionario De La Lengua Española.



se realizará de oficio por la autoridad encargada de efectuarlo. Será por lo tanto un control de carácter administrativo.

A posteriori o represivo: Esta forma de ejercicio de la función de control no impide la ejecución del acto ni su completa formación sino que persigue dejar sin efecto el acto irregular.

Según la materia sujeta a control:

Jurídica: Procura asegurar que los actos de la Administración Pública sean legales, es decir que la potestad ejecutiva se subordine a la norma de rango legal y a respetar el contenido reglamentario al dictar los actos de carácter individual.

Contable: Se enfoca en el aspecto económico o patrimonial de una decisión de la autoridad administrativa, pone especial énfasis en los aspectos económicos o patrimoniales, observados siempre desde una perspectiva de legalidad

Según el objeto o finalidad de control:

Control de legalidad: Persigue someter a la administración y mantener la jerarquía normativa del sistema jurídico.

Control de mérito: Se enfoca en la conveniencia u oportunidad de los actos dictados por la administración activa. En la medida que el mérito forme parte de la legalidad, ambos controles se confunden.

Según la forma en la que se pone en movimiento la función de control

De oficio: El órgano controlante realiza su función sin necesidad de algún requerimiento.

A instancia de parte: Requiere de la iniciativa de algún administrado.

Obligatorio: Es aquel que se efectúa en cumplimiento de normas legales.

El control también se puede dividir en interno y externo:

El control se realiza en el seno de la Administración Pública, por órganos de ella misma, será jerárquico cuando se efectúe en el interior de la administración centralizada y será administrativo el que realiza un órgano



de la administración activa sobre el comportamiento de una entidad paraestatal.

EL control interno también suele dividirse en recursivo, es decir, aquel cuyo examen se realiza en la propia órbita competencial del órgano responsable del acto o de su superior jerárquico; y contencioso administrativo encargado a un órgano totalmente distinto de aquel que dictó el acto o de sus superiores, pero también ubicado orgánicamente en el ámbito del Poder Ejecutivo.

El control externo, es el que lleva a cabo cualquier órgano controlante que no pertenezca al Poder Ejecutivo.

La Justicia administrativa y el control de los actos administrativos, representan las dos caras de la misma moneda, en el fondo ambos conceptos buscan garantizar el Estado de Derecho mediante el cumplimiento del principio de legalidad.

En conclusión, en todo Estado de Derecho existe un sistema normativo que rige su organización y funcionamiento, las relaciones de gobernantes y gobernados, sus obligaciones y derechos y establece límites a la actividad gubernamental a la cuál se ciñe con el objetivo de garantizar el principio de legalidad. Por ello los actos y resoluciones de la Administración Pública deben ser emitidos por autoridad competente, en forma escrita fundados y motivados y darse a conocer a sus destinatarios siguiendo las formalidades del procedimiento respectivo, para que puedan presumirse de válidos y eficaces; en virtud de que todos los particulares tienen derecho a la legalidad de esos actos que les dan origen y son el sustento de sus múltiples relaciones entre los poderes públicos y la colectividad, de no observarse el principio de legalidad, el orden jurídico establece remedios para restablecer el orden jurídico que ha sido quebrantado por una autoridad del Estado. Dichos remedios se encuentran englobados en el concepto de Justicia Administrativa; en nuestro país han sido instituidos en los tres niveles de gobierno a favor de los particulares para preservar, tanto la constitucionalidad, como la legalidad de las actuaciones de las



dependencias y organismos integrantes del poder ejecutivo federal, estatal y municipal.

Esta de más resaltar que dentro de este contexto se encuentran encuadrados los que son propios para la materia fiscal, porque dicha actividad es desarrollada por autoridades que dependen de la Administración Pública, y que en esas condiciones sus resoluciones, diligencias y determinaciones administrativas para la inspección, liquidación, exigibilidad de las obligaciones contributivas, la imposición de sanciones y otros accesorios legales deben ajustarse a las disposiciones pertinentes tanto sustantivas como adjetivas, el no hacerlo indudablemente la parte agraviada tiene a su alcance los mecanismos de impugnación para exigir el restablecimiento del orden legal controvertido o violado, en armonía con el marco jurídico observable en cada caso.

F. RECURSO ADMINISTRATIVO.

El recurso administrativo, si bien no es considerado como el instrumento jurídico de mayor perfección y eficacia, dentro del género Justicia Administrativa cumple una función importante en el sistema jurídico mexicano.

En palabras de Acosta Romero un recurso “es un medio de impugnación establecido en las leyes para que un particular en uso de un derecho subjetivo controvierta, un acto de una autoridad lesionando sus derechos por las causas que la propia ley señale y que tenga normas para su inicio, administración substanciación, determinación de plazos, ofrecimiento y valoración de pruebas y elementos para su resolución.”⁸

En este sentido el recurso es un medio de defensa para el control de la legalidad de una resolución de un juez o de cualquier autoridad administrativa, los primeros doctrinalmente se denominan procesales, mientras que los segundos administrativos.

⁸ Acosta Romero, p.590



Los recursos administrativo representan la primera instancia de los medios de defensa que tienen los particulares en contra de las determinaciones administrativas que lesionan sus derechos, se hacen valer ante la propia autoridad administrativa responsable del acto o procedimiento discutible, para quien a la vez representa la oportunidad de reconsiderar, corregir o modificar sus resoluciones que no se ajusten a derecho, y que puedan estar viciadas por cuestiones que lesione los intereses personales o patrimoniales del agraviado.

La comprensión de la esencia de su naturaleza jurídica, permite alcanzar una imagen y valorar en su justa y notable dimensión, a fin de tener el resultado eficaz esperado, para que de esta manera se eviten otras defensas legales, que pueden intentarse con posterioridad a dichos recursos.

1. Concepto.

Existe una gran variedad de definiciones respecto del recurso administrativo, podríamos asegurar que cada autor o estudioso del tema tiene la propia.

Para Gabino Fraga es “un medio legal de que dispone el particular, ofendido en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad, lo revoque, lo anule, o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”⁹

Por su parte Héctor Fix Zamudio, considera que “el recurso administrativo es un derecho de impugnación que se tramita a través de un procedimiento, y que se traduce en una resolución que también tiene el carácter de acto administrativo.”¹⁰

Como elementos novedosos podemos observar:

⁹ Gabino Fraga, p. 435.

¹⁰ Fix Zamudio, p. 45



- 1) Representa un medio por el cual se tramita el derecho de impugnación.
- 2) Que la resolución de dicho procedimiento se traduce a su vez en la emisión de un nuevo acto administrativo.

Emilio Margáin Manautou, define al recurso administrativo como “el medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictadas en perjuicio de los propios particulares, por violación del ordenamiento aplicado o falta de aplicación del debido”¹¹

Sobre esta definición podemos precisar que solo señala dos de las causas de ilegalidad en las que con mayor frecuencia incurre la autoridad, por lo que limita el alcance del medio de defensa.

La doctrina en general define a los recursos administrativos como un medio de impugnación que la ley otorga al particular que se ve afectado en sus derechos o intereses jurídicos por un acto administrativo, a fin de que sea la propia autoridad quien revise el acto y si procede, sea revocado, anulado o modificado, representa así un medio de control de legalidad de las tareas de las autoridades administrativas

2. Naturaleza Jurídica

La importancia de establecer y conocer la naturaleza jurídica de las instituciones y figuras que se encuentran establecidas en nuestra legislación vigente, radica en la utilidad que representa, para identificar las implicaciones jurídicas que surgen al utilizarlas.

En la doctrina no existe consenso, sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo, aquí expondré brevemente algunas posturas.

a) Como prerrogativa de la autoridad.

Los partidarios de esta postura, opinan que mediante el recurso se le da la oportunidad a la Administración Pública para corregir sus errores,

¹¹ Margáin Manautou “El Recurso...”, p.18



con lo que obtiene la facultad para que por sí misma resuelva los conflictos que surjan entre ella y los administrados sin acudir a los tribunales.

b) Como prerrogativa del particular.

Dentro de esta postura, existe la controversia si el recurso es un acto o un derecho. Para la mayoría de los estudiosos del tema el recurso administrativo es un derecho del particular, para impugnar las resoluciones administrativas; sin embargo para otros, representa un acto jurídico, una instancia del particular.

Al respecto el profesor Antonio Carrillo Flores señala “Para que el recurso administrativo exista se requiere que el derecho objetivo establezca la posibilidad de que un particular o excepcionalmente una autoridad (...) impugne ante autoridad administrativa una decisión, con el derecho de que la autoridad a quien se dirige, emita una nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto examinando sólo la legalidad de la primera o también su oportunidad según la órbita de facultades que la autoridad de revisión, otorgue el derecho positivo.”¹²

En este sentido el acto jurídico recurso, deriva del derecho de recurrir y de la garantía de la defensa, trasladada al plano administrativo. Así que el acto por el cual se ejercita de manera efectiva y concreta el derecho a recurrir representa un recurso administrativo.

Por lo anterior es correcto clasificar al recurso entre los actos jurídicos y a la instancia como un derecho, puesto que constituye un derecho, es en sí la facultad de inconformarse, la cual se objetiviza o manifiesta mediante un acto inicial del administrado, que configura, conjuntamente con otros actos de la autoridad y eventualmente de terceros, la figura procedimental denominada recurso.¹³

Para efectos de esta investigación podemos concluir que la naturaleza del recurso administrativo es la de constituirse como un derecho de impugnación con el que cuenta un particular cuando se ve afectado por

¹² Carrillo Flores, “La Justicia...”p.108.

¹³ cfr. Armienta Hernández, p.61



un acto administrativo, cuyo trámite se sigue mediante un procedimiento administrativo y que tiene como fin último el control de legalidad de la actuación administrativa.

3. Importancia De Los Recursos Administrativos.

El recurso administrativo, “reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve.”¹⁴

El establecimiento del recurso administrativo en el orden jurídico tenía finalidades específicas a cumplir: la posibilidad de poner al alcance de los particulares un medio de defensa, cuya tramitación se caracterizará por la sencillez y la resolución ágil y expedita, que evitará un conflicto costoso a los particulares y la recarga de trabajo a los órganos jurisdiccionales de tipo judicial o administrativos, además que proporcionara a la autoridad un conocimiento amplio de las lagunas o fallas de técnica legislativa y procedimientos administrativos, dando la oportunidad de corregirlos antes de ventilarlos ante un tribunal.

Desde este punto de vista la importancia y función social del recurso administrativo era innegable, sin embargo en los últimos años este medio de defensa ha gozado de un desprestigio importante, fundamentalmente debido a la actitud de la autoridad que lo resuelve, las prácticas ilegales de la autoridad bajo el amparo de una malentendida lealtad a la administración, ha llevado a desnaturalizar y aniquilar la esencia del recurso, por lo que en la actualidad su utilidad y funcionalidad es materia de acalorados debates, donde las críticas principales atacan la eficiencia y eficacia para lograr una pronta y eficaz Justicia Administrativa.

Específicamente en la materia fiscal federal, las reformas y modificaciones a los dispositivos relativos a estos medios de defensa, han sido constantes, sin embargo el interés recaudatorio de la Administración, por encima de la función primordial de respetar el principio de legalidad y

¹⁴ Nava Negrete, Recurso Administrativo en “Justicia ...”, p 42.



garantizar la seguridad jurídica es pieza clave para su falta de confiabilidad. Mientras subsistan las críticas que se han expresado y ellas se comprueben en la mayoría de los casos, se irá desnaturalizando cada vez más, hasta convertirse en un lastre que impida lograr Justicia Administrativa expedita.

Actualmente, las reformas en materia de contencioso administrativo han marcado efectos importantes en materia de recursos administrativos. La nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, (Publicada el 1 de diciembre de 2005) que substancialmente deroga la parte procesal del Código Fiscal de la Federación, ya no es de carácter exclusivamente fiscal, amplió la litis en las resoluciones a recursos administrativos, y permite al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resolver sobre estas resoluciones, con base a conceptos de impugnación no planteados en el recurso, lo cual a primera vista restará aún mayor importancia al recurso administrativo.

El artículo 1° de la referida ley en su segundo y tercer párrafo señala: “Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste lo controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continua afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Así mismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.”

Tal disposición, despierta inquietud sobre lo que a primera vista es la intención de que el contencioso aparentemente funcione como una segunda instancia revisor de la autoridad administrativa.



La importancia original del recurso administrativo, es innegable en tanto no se convierta, en un obstáculo para la corrección adecuada de los actos administrativos ilegales, la razones de las criticas se centran fundamentalmente en su eficiencia como medio de defensa, pero yo considero que además debe ponderar, la idea de la oportunidad que representa para la administración de corregir errores antes de enfrascarse en un proceso de mayor complejidad, con los correspondientes costos económicos y de tiempo que ello representa en perjuicio de la propia Administración Pública y que finalmente redundaría también en el interés social. Por otro lado hay que reconocer que la Administración Pública es cada día dentro de cada sexenio más compleja y cambiante, considerando que cada presidente le imprime sus toques personales y que, además consta de un personal administrativo numeroso, y no siempre idóneo para las áreas propias de la función pública, es más susceptible a errores en la aplicación de normas de sus competencia y si a ello le aunamos la falta de leyes administrativas eficaces y adecuadas, o la dificultad de la interpretación, dada su complejidad, los resultados no son los deseables. Tal situación nos pone en posición de comprender (no justificar) las imprecisiones cometidas por las autoridades.

De tal modo que en la eficiencia de este medio de defensa influyen el personal técnico que los atiende, pero también desempeña un papel definitiva, la complejidad abundancia y dispersión de las disposiciones administrativas y la calidad del promovente, quien no siempre es una persona dotada de la preparación técnica y experiencia administrativa y legal que aconseja la práctica; quizá ahí se encuentra la razón de las nuevas disposiciones en relación a los recursos contenidas en el contencioso administrativo.



4. Clasificación De Los Recursos

En la doctrina se distinguen varios tipos de recursos administrativos según diversos criterios de clasificación hay quienes los dividen en dos grupos y otros elaboran clasificaciones más extensas y detalladas.

El criterio que orienta con más frecuencia su clasificación se basada en la autoridad encargada de resolverlos. Así Acosta Romero, siguiendo la clasificación hecha por Antonio Carrillo Flores los divide en:

- 1) Recursos que se promueven ante la misma autoridad que ha decidido, también llamados no contenciosos, y
- 2) Recursos que se plantean ante la autoridad superior: Recurso jerárquico, contencioso.

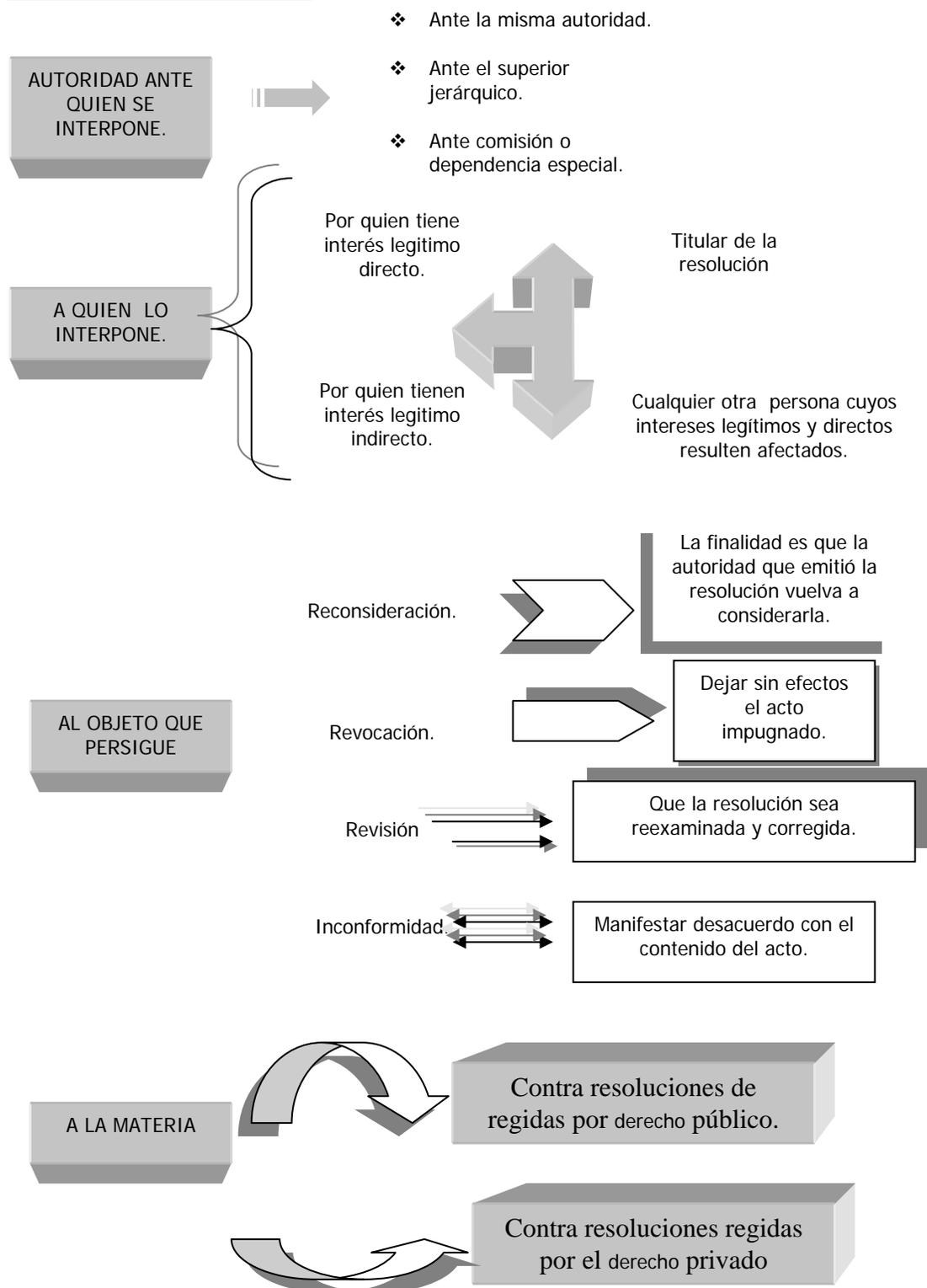
El recurso no contencioso como también se le llama a los que interponen ante el mismo órgano administrativo emisor de la resolución objeto de la impugnación es el doctrinalmente más criticado y criticable, en tanto existe identidad ente la autoridad emisora y la revisora, por lo que se considera que no hay imparcialidad, de tal suerte que en la práctica existe una tendencia de la autoridad a confirmar la resolución reclamada.

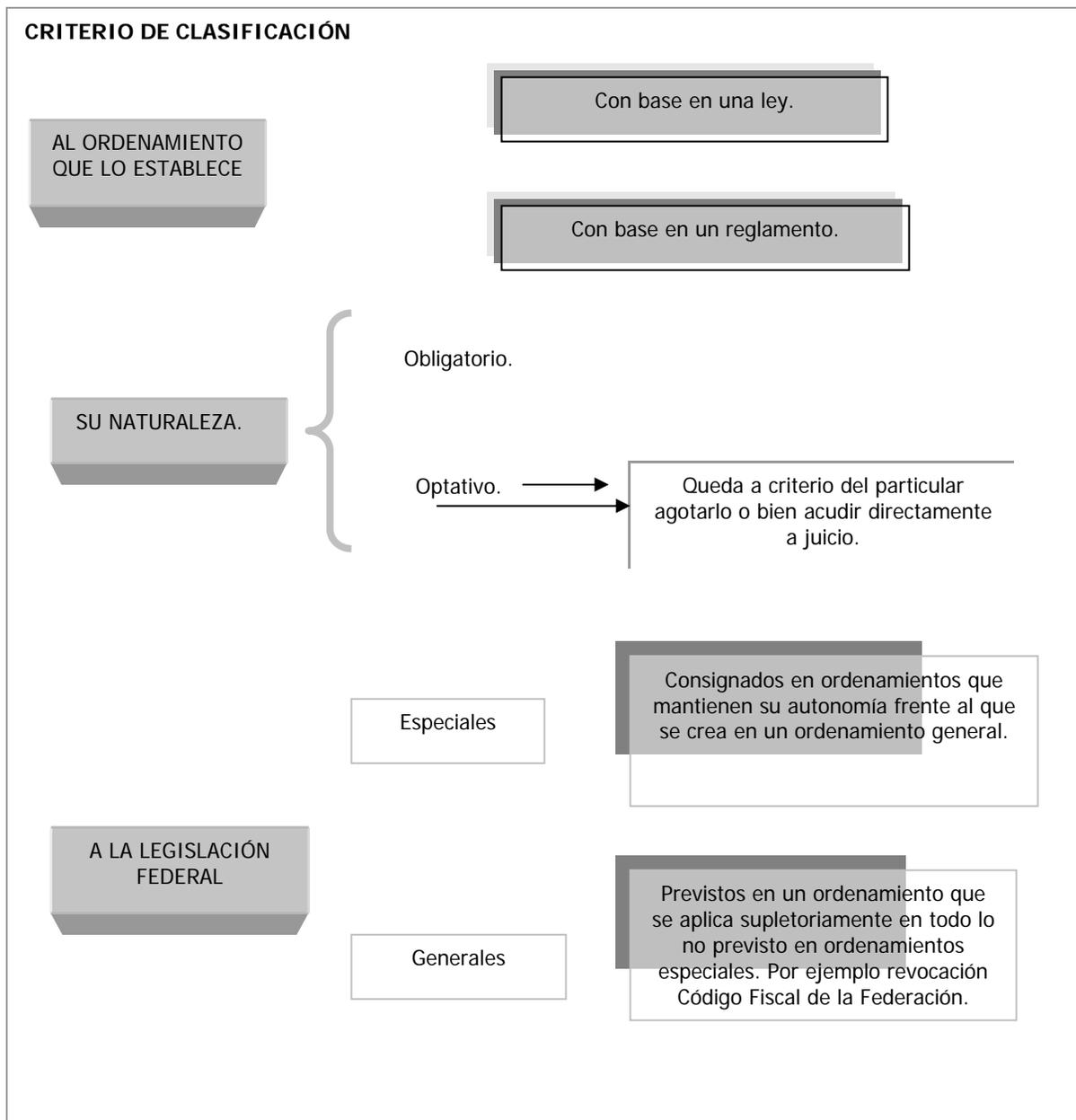
Su utilidad resulta indiscutible cuando se interpone ante autoridades respetuosas del principio de legalidad que salvaguarda tanto los derechos del particular como la buena marcha y eficiencia de la Administración Pública.

A pesar de la tendencia a instituir recursos ante autoridades diversas o superiores todavía hay leyes que regulan medios de impugnación ante la misma autoridad. Emilio Margáin, expone a mi parecer, la clasificación más detallada sobre el particular, considera que las clasificaciones más importantes atienden a lo siguiente:



CRITERIO DE CLASIFICACIÓN





5. Elementos Y Requisitos De Los Recursos.

Para reconocer la existencia de un recurso y diferenciarlo de lo que pudiera ser el simple ejercicio del derecho de petición, la doctrina jurídica ha elaborado una serie de conceptos que en términos generales ha denominado elementos del recurso, los cuales son los que constituyen los



factores, la materia o la sustancia que les da vida y configuran su existencia.

En todo recurso existen dos clases de elementos:

- Elementos esenciales y
- Requisitos secundarios.

Los primeros son aquellos indispensables para la existencia y validez del recurso administrativo, con ciertas variaciones podemos determinar como elementos esenciales los siguientes:

a) Elementos Esenciales.

- **Ley que establezca el recurso.** La existencia de una ley que contemple el recurso, implica la existencia de un procedimiento para resolverlo, al cual se debe apegar la autoridad en base al principio de legalidad. Cabe mencionar que el recurso administrativo puede estar previsto en un reglamento o en los llamados decreto ley o decreto delegado, previstos en los artículos 29 y 131 de nuestra Constitución Federal. No obstante lo anterior, de no estar contemplado el recurso en una ley en su sentido formal y material se afecta su eficacia en dos sentidos: La autoridad no estaría obligada a contestar el escrito de interposición del mismo siguiendo un procedimiento legal para la valoración de las pruebas y de los agravios que alegue la recurrente, en apego al principio de legalidad lo que haría que en la resolución, hubiera una valoración “discrecional” en detrimento de los intereses del afectado. Si por el contrario el recurso estuviera contemplado en el reglamento de una ley, el particular no está obligado a respetar el principio de definitividad. Es decir, si la ley no impone a los particulares la obligación de agotar un recurso, antes de acudir ante el tribunal, no puede el reglamento de dicha ley crear un recurso administrativo, pues este ordenamiento estaría cuartando el derecho que a los particulares otorga la Ley de Amparo o el Código Fiscal de la Federación, ordenamientos formalmente legislativos, de acudir al juicio de garantías o de nulidad, pues ello implicaría que un ordenamiento expedido por el poder reglamentario, de ejecución, tuviese mayor jerarquía



que aquél. Lo anterior significa que para que un recurso administrativo sea obligatorio para el particular debe estar contemplada su existencia en una ley.

Sirve para ilustrar lo anterior el siguiente criterio:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS DEBEN ESTAR ESTABLECIDOS EN LAS LEYES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 23, FRACCIÓN VI, DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 202, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Al exigir el legislador en la fracción IV del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, que el juicio de nulidad debe ser sobreseído por improcedente, en virtud de que no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes o porque no se interpuso algún recurso, según la fracción VI, debe entenderse que se refiere a aquellos medios de defensa o recursos administrativos establecidos en leyes en sentido formal, es decir la expresión: “en los términos de las leyes”, ha de interpretarse estrictamente: actos jurídicos generales y abstractos emitidos por el Congreso de la Unión, ya que sólo puede ser obligatoria la interposición de un recurso si éste se encuentra previsto en una ley formal, pero no en un reglamento de ejecución, que son los que tienen como finalidad detallar y aclarar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y que el titular del Poder Ejecutivo emite con fundamento en el artículo 89 fracción I, de la Carta Magna, pues si la ley formal no previene un recurso administrativo, el reglamento que se expida para detallarla no puede establecerlo y si lo establece, debe entenderse como opcional, para el afectado, ya que de otra suerte implicaría la creación de medios de defensa no instituidos por la ley que se reglamenta, restringiéndose indebidamente, los medios de impugnación que otorgan otros ordenamientos jurídicos de mayor jerarquía, como lo es en nuestro caso, el Código Fiscal de la Federación.¹⁵

Precedentes: Amparo directo 1473/88. Cárdigan, S.A. de C.V. 28 de septiembre de 1988. Unanimidad de Votos. Ponente Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Maria Guadalupe Saucedo Zavala.

Cabe aclarar que la necesidad de que el recurso administrativo deba contemplarse en una ley, no implica necesariamente que aquél deba estar contemplado en la propia ley que enmarca el acto administrativo y que le dio origen y fundamento, sino que el medio de defensa puede estar contemplado en una ley diversa, como es el caso por ejemplo, de las diversas leyes administrativas especiales, en relación con la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en donde es en ésta y no en aquellas donde

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo II segunda parte, p.459.



se establece el recurso de revisión en contra de los actos administrativos de la Administración Pública Centralizada.

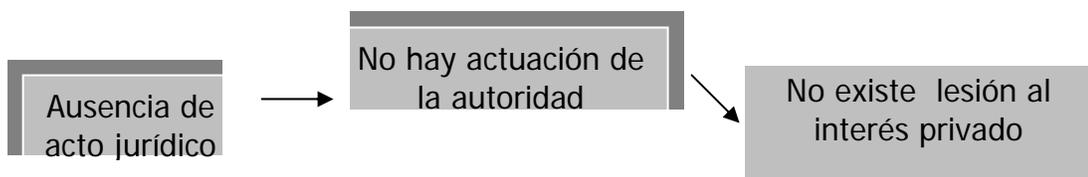
Lo anterior se expresa en el siguiente criterio:

RECURSOS O MEDIOS DE DEFENSAS ORDINARIOS. PUEDEN ESTABLECERSE EN ORDENAMIENTO LEGAL DIVERSO DEL QUE SIRVE COMO FUNDAMENTO A LA EMISIÓN DEL ACTO RECLAMADO (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 107, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN Y 73, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DE AMPARO. Para que opere la causal de improcedencia por incumplimiento al principio de definitividad que rige el juicio de amparo, basta con que en alguna ley, formal y material, se prevenga, de manera directa e inmediata, la procedencia de algún recurso o medio de defensa que posibilite la modificación, revocación o nulificación del acto reclamado, cuya tramitación permita la suspensión de sus efectos, sin exigir mayores requisitos que los consagrados en la Ley de Amparo. Ahora bien, el establecimiento de los aludidos medios de impugnación no está restringido solamente al ordenamiento del cual emane formalmente o en que encuentre su fundamento el acto de autoridad, puesto que ninguna de las disposiciones aplicables al juicio de garantías establece esa limitante, máxime que el legislador cuenta con plena libertad para instituir los recursos o medios ordinarios de defensa que estime pertinentes, sin quedar constreñido a algún ordenamiento en particular.¹⁶

Contradicción de tesis 12/99, Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente. Mariano Azuela Güitrón. Secretario. Humberto Suárez Camacho. Tesis de jurisprudencia 116/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del diez de septiembre de mil novecientos noventa y nueve.

- Que exista un acto administrativo contra el que se promueva.

La previsión de un recurso administrativo carecería de todo sentido si no existiera en la realidad como causa, un acto administrativo que afecte derechos legalmente tutelados del particular, de otra forma no existe interés jurídico para promoverlo.



¹⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, tomo X, tesis, 2ª. /J. 116/99, p. 447



El acto administrativo previo, representa en estricta lógica jurídica, el parámetro a partir del cual el particular habrá de elaborar y estructurar sus argumentos de ilegalidad, ya sea refiriéndose a él en si mismo, a su proceso formativo o a ambos simultáneamente. Es claro que la previsión de un recurso administrativo, debe contemplar los actos contra los cuáles podrá o deberá ser interpuesto.

- Existencia de una autoridad administrativa que deba tramitarlo y resolverlo.

Debido a la naturaleza del recuso administrativo (misma que ya estudiamos en líneas anteriores), es la propia autoridad administrativa la que debe tramitarlo y resolverlo. El señalamiento de la autoridad que debe conocer, tramitar y resolver los recursos, es requisito indispensable para su existencia. Hay que recordar que en nuestro orden jurídico la competencia es un requisito constitucional para la actuación de todas las autoridades. Así, la ley debe señalar cuál o cuales serán los órganos o autoridades que deben conocer, tramitar o resolver. Todo esto, a favor de de la seguridad jurídica del particular.

-Existencia de una afectación jurídica al recurrente.

El acto jurídico que sirva como causa del recurso debe afectar algún bien del gobernado tutelado legalmente, es decir debe afectar su interés jurídico, consistiendo éste no sólo en que un acto administrativo incida ilegalmente en su patrimonio o en su persona, sino en el derecho que le asiste para que en todo ese procedimiento por el que se formó el acto, se observen los lineamientos procedimentales que la ley precisa.

Cabe resaltar que la noción de interés jurídico está íntimamente relacionada con el de derecho subjetivo del gobernado. Un derecho subjetivo se define como la facultad derivada y protegida por una norma jurídica.

La existencia de un derecho subjetivo necesariamente requiere de:



- ✓ Un interés exclusivo, actual y directo. (Personal, si existe al momento de promover el juicio constitucional y el bien perseguido por él conduce a la satisfacción de una necesidad del titular)
- ✓ El reconocimiento de ese interés por la ley.
- ✓ Que la tutela implique la aptitud de su titular para exigir del obligado la prestación debida.
- ✓ Que exista una relación jurídica, en virtud de la cual una persona (sujeto activo) tenga derecho de exigir la satisfacción de su interés, y otra persona (sujeto pasivo) tenga el deber de satisfacer tal interés a través de una prestación de contenido positivo, de dar o hacer, o de contenido negativa, de no hacer.

Finalmente cabe mencionar que para hacer efectiva la tutela del interés, el orden jurídico concede al titular los medios orientados a su satisfacción, que pueden consistir en recursos o acciones judiciales.

Dentro del ámbito administrativo, el concepto de interés jurídico no está limitado al derecho subjetivo. Es así que en nuestro país a partir de los principios del contencioso administrativo francés, el concepto de interés jurídicamente protegido, comprende a aquellas personas colocadas en una situación calificada y diferenciable del resto de los habitantes de una comunidad aunque estas no sean titulares de derechos subjetivos. El legislador enuncia su voluntad de consagrar un sistema adjetivo tal que garantiza el respeto a la ley, en beneficio tanto de un sujeto particularizado, como de un grupo determinado de personas o de la colectividad.

En tal situación la ley protege principalmente a tres diferentes tipos de sujetos con intereses jurídicos diversos, a los cuales se les conceden instancias, acciones o recursos en contra de determinados actos.

Sirve para ilustrar la siguiente tesis:

INTERÉS JURÍDICO. SUS ACEPCIONES TRATÁNDOSE DE RECURSOS E INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS.-Para observar la procedencia e los medios de impugnación previstos en las leyes administrativas, debe examinarse el concepto de "interesado" frente a una triple distinción: el interés como



derecho subjetivo, el interés legítimo o de grupo y el interés simple. La primera de tales categorías ha sido frecuentemente delineada por los tribunales de amparo, para quienes resulta de la unión de las siguientes condiciones: un interés exclusivo, actual y directo; el reconocimiento y tutela de ese interés por la ley, y que la protección legal se resuelva en la aptitud de su titular para exigir del obligado su satisfacción mediante la prestación debida. La segunda categoría, poco estudiada, ya no se ocupa del derecho subjetivo, sino simplemente del interés jurídicamente protegido (generalmente grupal, no exclusivo, llamado legítimo en otras latitudes) propio de las personas que por gozar de una posición calificada, diferenciable, se ven indirectamente beneficiadas o perjudicadas con incumplimiento de ciertas reglas de derecho objetivo, bien porque con ello vean obstaculizado el camino para alcanzar ciertas posiciones provechosas, bien porque sean privadas de las ventajas ya logradas; diversas normas administrativas conceden a estos sujetos instancias, acciones o recursos, por ejemplo, los artículos 79 de la Ley Federal de Derechos de Autor (previene la participación de sociedades y agrupaciones autorales en la fijación de tarifas), 19 de la Ley Federal de Radio y Televisión (establece la obligación de conceder audiencia a quienes consideren inconveniente el otorgamiento de una concesión a favor de un solicitante), 124 de la Ley de Vías Generales de Comunicación (dispone la audiencia a favor de las agrupaciones de trabajadores interesados en permisos para ejecutar maniobras de servicio particular) 46 de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios Relacionados con Bienes Muebles 8 consagra la inconformidad de quienes estimen violado un procedimiento de licitación pública) y 151 de la Ley de Invenciones y Marcas (da la acción de nulidad para remediar incluso la infracción de normas objetivas del sistema marcario). Por último en la tercera categoría se hallan los interesados simples o de hecho que, como cualquier miembro de la sociedad, desean que las leyes se cumplan y para quienes el ordenamiento sólo previene la denuncia o acción popular.¹⁷

Revisión administrativa 2463/89. Fábricas de Papel Loreto y Peña Pobre, S.A. de C. V. 30 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente. Genaro David Góngora Pimentel. Secretaría: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

En resumen los intereses legítimos, obtienen protección por la necesidad de tutelar intereses generales y sólo a través y como consecuencia de dicha observancia resultan ocasionalmente protegidos. El interés legítimo, surge por dos situaciones:

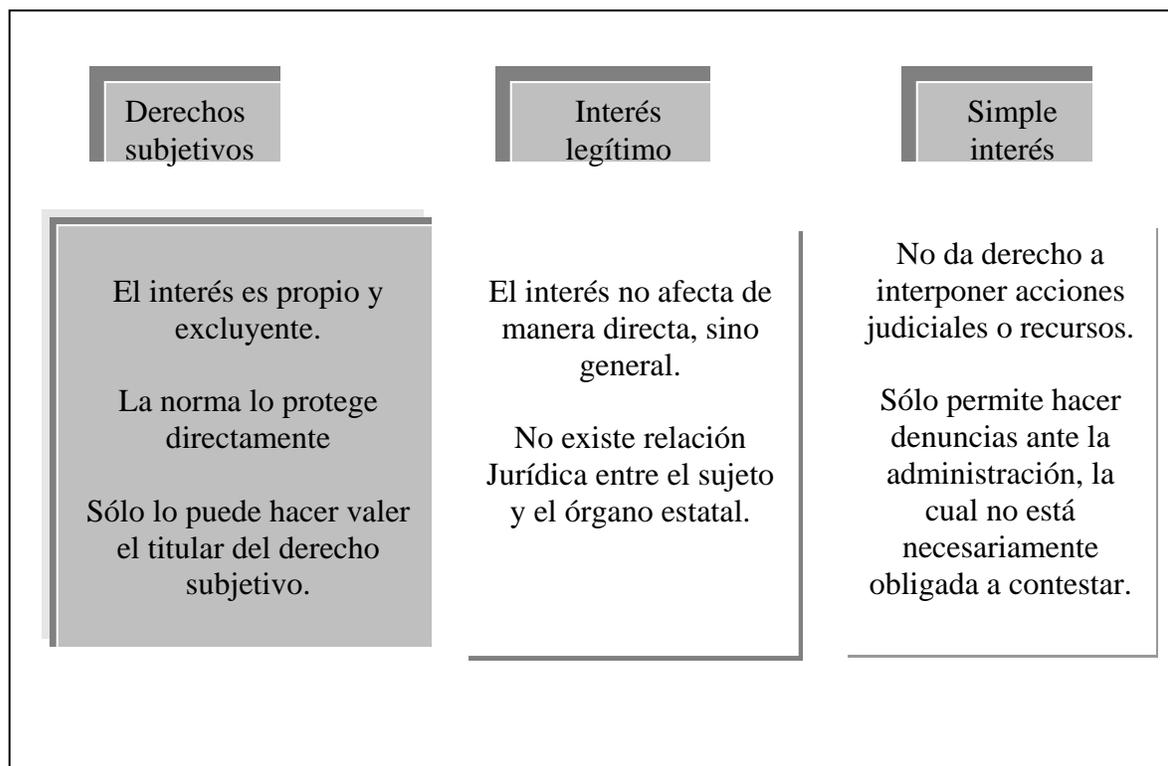
- ✓ Por el resultado de la particular posición de hecho en que uno o algunos ciudadanos se encuentren, que los hace más sensibles que otros frente a un determinado acto administrativo.

¹⁷Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo V, segunda parte-1, p. 264.



- ✓ Por ser ciertos particulares los destinatarios del acto administrativo que se discute.

Por su parte el simple interés, es vago o impreciso, el particular sólo pretende que la ley se cumpla en beneficio de la colectividad.



- **Que exista una obligación de la autoridad de dictar una resolución en cuanto al fondo del asunto.** La obligación de la autoridad de resolver y sustanciar el recurso interpuesto es consecuencia del principio de legalidad, que debe regir su actuación, pero además dicha obligación también deriva del derecho de petición.

b) Requisitos Secundarios

Los requisitos secundarios del recurso administrativo, también llamados elementos secundarios, no necesariamente deben cumplirse para la procedencia del recurso ya que no deben forzosamente constar en estos. Son requisitos para su validación después de creado el recurso, y que en esencia constituyen formalidades para y en su tramitación.



-Plazo de interposición del recurso.

-Formalidades del escrito de interposición. En términos generales, podría decirse que se requieren los requisitos mínimos que orienten al que analiza a comprender el cómo y el por qué de lo que se plantea en el recurso, no hay que olvidar que la autoridad tiene la obligación de dictar una resolución respecto del fondo del asunto, no podría esperarse que alguien estudie un asunto sin el mínimo de requisitos o información necesaria. De ahí deriva lógicamente la necesidad de que el recurso tenga información suficiente que le permita a la autoridad dictar una resolución.

- Señalamiento de las pruebas Admisibles.

- Posible suspensión de los actos de la autoridad administrativa y sus requisitos para hacerlo.

La suspensión de los efectos del acto de autoridad que en su caso es recurrido por los particulares, es en esencia un derecho que asiste a éstos, pues en su caso, podrán realizarse actos que pudieran ser de imposible reparación cuando se dicte una resolución favorable al particular.

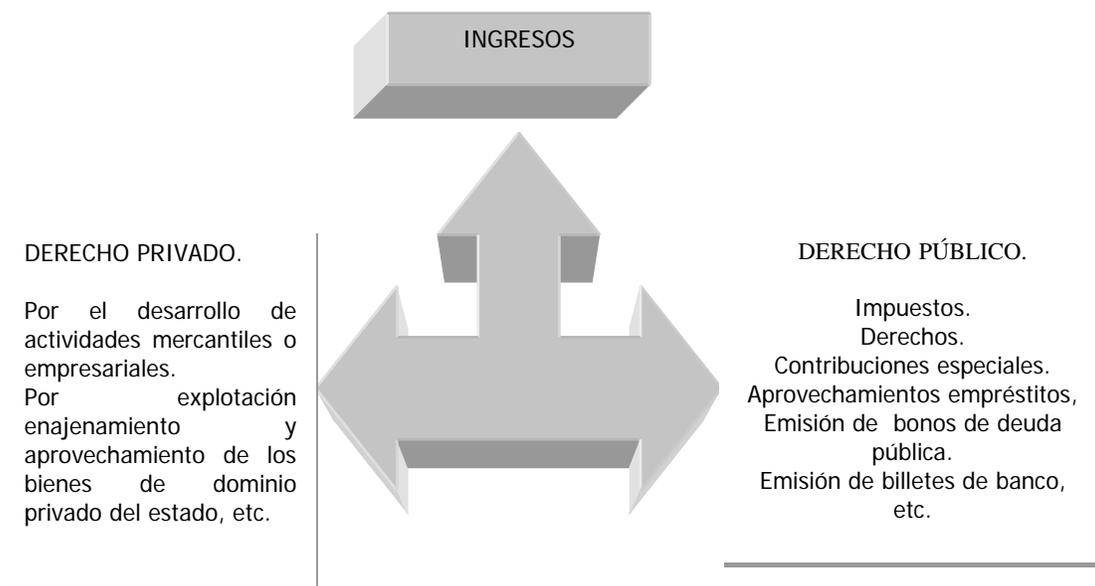
En la materia fiscal, y por la naturaleza propia de las funciones de las autoridades, así como la finalidad de sus procedimientos que se consideran de orden e interés público prioritarios, la suspensión de los actos de la autoridad requiere de una solicitud expresa del particular y, en su caso, de la garantía del interés fiscal a satisfacción de la autoridad.

6. Los Recursos Administrativos En Materia Tributaria.

Para encontrarnos en posibilidad de delimitar el conjunto de recursos forman parte de la materia tributaria resulta indispensable determinar su campo de acción.



“El derecho fiscal esta constituido por una serie de normas jurídicas de derecho público que regulan todos los ingresos que percibe el Estado tanto por vías de derecho público, como vías de derecho privado”¹⁸



Cabe mencionar que el Derecho Fiscal comprende ante todo lo referente a los ingresos públicos. Por su amplitud y complejidad se divide a su vez en: Derecho Fiscal Sustantivo, Derecho Administrativo Fiscal, Derecho Constitucional fiscal, Derecho Procesal Fiscal, Derecho Internacional Fiscal y Derecho Aduanero.

Como se puede observar la parte que nos ocuparía en esta ocasión es la relativa al derecho fiscal procesal, sin olvidar que al igual que los demás apartados tienen su fundamento en la parte sustantiva, formal y por supuesto constitucional de esta materia, sin lo cual no sería entendible el proceso fiscal.

El Derecho Tributario, es el conjunto de actos, procedimientos e instrumentos jurídicos utilizados para el establecimiento de tributos y obtención de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines públicos y la satisfacción de necesidades generales.

¹⁸ Sánchez Gómez, p.8, 9.



El Derecho Fiscal regula una parte importante de la actividad financiera del Estado, que es la obtención de recursos o recaudación, por lo que a su vez forma parte del derecho financiero, lo anterior se esquematiza más claramente en el siguiente cuadro:



En materia fiscal existen irregularidades que no constituyen controversia y pueden llegar a ser resueltas a través de trámites o instancias que no necesariamente implican la prosecución de un recurso en la materia. Dentro de estas instancias o trámites, encontramos a las consultas que presentan los contribuyentes ante las autoridades administrativas que integran el Servicio de Administración Tributaria, las consultas en materia de clasificación arancelarias dudosas para el pago correcto de los Impuestos al Comercio Exterior las relacionadas con la práctica de precios de transferencia y otro tipo de instancias que están estrechamente relacionadas con el pago de créditos fiscales y el otorgamiento de la garantía del crédito fiscal entre los que encontramos a la solicitud de prórroga y pago de parcialidades, así como de compensación de créditos fiscales, condonación de multas fiscales, la cancelación de créditos fiscales y el otorgamiento de la garantía del crédito fiscal para obtener la



suspensión del procedimiento de ejecución, procedimientos que consuman la prescripción y la caducidad y la inconformidad contra actas de visita.

Con base en lo anterior los recursos administrativos tributarios o fiscales implican algún tipo de controversia y son todos aquellos recursos administrativos, instrumentos procesales con los que cuenta el particular, contemplados en leyes que tengan el carácter de los ordenamientos de orden fiscal, es decir cuya finalidad sea regular alguna parte de la actividad recaudatoria.

Dentro de los recursos de naturaleza fiscal se encuentran los que se contemplan en leyes de carácter expreso o típico de ordenamiento fiscal y los que representen otras fuentes de recaudación adicional, principalmente por concepto de derechos o multas.

Como recursos administrativos de naturaleza estrictamente fiscal, principalmente se encuentran:

- Revocación, contemplado en el Código Fiscal de la Federación.
- Inconformidad de la Ley de Coordinación Fiscal.
- Revocación al que alude como de interposición previa la Ley Aduanera.

Otros recursos que, representan fuentes de recaudación adicional aún cuando no se contemplan en leyes de carácter eminentemente fiscal se dividen:

- ◇ De comercio exterior, como es el recurso de revocación, que prevén los artículos 94 a 98 , de la Ley de Comercio Exterior y que le aplica supletoriamente las reglas del Código Fiscal de la Federación.
- ◇ Los recursos de inconformidad, presentados ante los llamados organismos fiscales autónomos, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.



CAPITULO II

ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“Los recursos administrativos, adquieren cierta firmeza, a partir de la Revolución Mexicana, toda vez que los regímenes absolutistas de la época precolombina y colonial no hubiesen establecido recursos administrativos para obtener la anulación de los actos de las autoridades que los representaban.”¹

Durante la vigencia de la Constitución Federal de 1857, el tema de los recursos administrativos fue desconocido, debido a la rígida división de poderes establecida y a la redacción tan precisa y contundente del artículo 97, fracción I, que señalaba como una facultad exclusiva de los tribunales de la Federación, la de “Conocer de todas las controversias que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales”, además su institución resultaba innecesaria, en virtud del lineamiento marcadamente liberal de dicha Constitución que redujo al mínimo la actividad del Estado.

Encontramos algún antecedente lejano de los recursos en la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas del 28 de enero de 1885, la cual contenía un recurso de revisión contra las resoluciones dictadas por los Administradores de Aduanas, el cuál podía ser

¹Armienta Hernández, p. 54.



interpuesto, a elección del particular ante la Secretaría de Hacienda o en el Juzgado de Distrito competente.

Al expedirse la Constitución de 1917, se introdujo una pequeña variante en el contenido del artículo 104, fracción I, que corresponde al dispositivo mencionado de la Constitución de 1857, ya que el texto original estableció que: “Corresponde a los tribunales de la Federación conocer: I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de las leyes federales o con motivo de los tratados celebrados con las potencias extranjeras...” quedando así una redacción imprecisa en materia administrativa, que dejó abierta la posibilidad de una diversa interpretación constitucional en el sentido de que la revisión de la legalidad de los actos administrativos pudiera no quedar sujeta a un órgano judicial.

Por otra parte, inicialmente no había procedimientos internos de revisión dentro de la estructura administrativa. Sin embargo, los particulares en especial los contribuyentes comenzaron a acudir ante las autoridades administrativas para que revisara la legalidad de sus actos y presionaron en el Congreso para que establecieran medios de impugnación, cuyo conocimiento correspondiera a las autoridades administrativas. Así nació la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta, creada mediante la Ley sobre sueldos, salarios emolumentos honorarios y utilidades de las sociedades y empresas y su reglamento, de 21 de febrero de 1924. Asimismo fue creado el “Jurado de penas Fiscales”, mediante la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes” publicada en el Diario Oficial de 16 de abril de 1929, cuyas resoluciones eran recurribles ante la Secretaría de Hacienda. La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925, que preveía un recurso contra las resoluciones emitidas por las Juntas Calificadoras, así como la Ley de Organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal, en 1929 que preveía por medio de un jurado de revocación de las inconformidades de los particulares contra resoluciones dictadas en materia tributaria por las autoridades del Distrito Federal.



De esa manera, los particulares inconformes con las decisiones administrativas, en lugar de acudir en primera instancia ante los juzgados federales de distrito mediante el juicio de amparo, las impugnaban ante las propias autoridades administrativas, pudiendo estas corregir sus errores y aliviar así al Poder Judicial de juicios innecesarios.

Lo anterior demuestra que indudablemente existen antecedentes más antiguos sobre recursos administrativos establecidos en leyes fiscales, sin embargo Don Antonio Carrillo Flores expone “El problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobre todo a partir del año 1929 en que la Suprema Corte de Justicia sienta la tesis de que la procedencia del amparo en materia administrativa está condicionada al agotamiento de los recursos o medios de defensa con que el particular cuenta para impugnar una decisión que lo agravie”²

La tesis anterior fue elevada a rango constitucional, al establecer el artículo 107, fracción IV, que:

“En materia administrativa el amparo procede, además contra resoluciones que causen agravio no reparable mediante un recurso, juicio o medio de defensa legal”.

El texto del actual artículo 107 fracción IV señala: “En materia administrativa el amparo procede, además, contra resoluciones que causen agravios no reparable mediante algún recurso, juicio o medio de defensa legal. No será necesario agotar éstos cuando la ley que los establezca exija, para otorgar la suspensión del acto reclamado, mayores requisitos que los que la Ley Reglamentaria del Juicio de Amparo requiera como condición para decretar esa suspensión”.

En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936 se señala:

“Por lo demás es innegable que la jurisprudencia mexicana, a partir sobre todo de 1929, ha consagrado de una manera definitiva que las leyes federales, y en general todas las leyes, pueden conceder un” recurso o medio de defensa para el particular perjudicado”, cuyo

² Carrillo Flores, “La Defensa jurídica...”, p. 107



conocimiento atribuyan a una autoridad distinta de la autoridad judicial y, naturalmente, en un procedimiento diverso del juicio de amparo. Más aún, la jurisprudencia de la Suprema Corte ni siquiera ha establecido que ese recurso o medio de defensa sea paralelo respecto del juicio de amparo, sino que inclusive ha fijado que la prosecución de aquél constituya un trámite obligatorio para el particular, previo a la interposición de su demanda de garantías. (...) “

A. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938.

Esté Código en su artículo 73 establecía el recurso administrativo aplicable a violaciones al procedimiento de notificación. En dicho precepto se omitió señalar el término para su interposición.

El artículo 111 del mismo Código preveía las tercerías; excluyentes de dominio y de preferencia en el pago, sin denominarlas como recurso administrativo.

El texto del artículo 19 señalaba: “Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, no procederá instancia de reconsideración, salvo lo que prevengan las disposiciones especiales, ni producirán ningún efecto jurídico la tramitación administrativa de esa instancia.”

Desde el Código Fiscal de la Federación de 1938 se hace alusión a la figura de la reconsideración como una instancia que no debía considerarse como recurso administrativo. La razón que tubo el legislador al redactar tales preceptos consistía, en que los particulares de aquella época, frente a una resolución que los agraviara, acudían en reconsideración ante la misma autoridad, teniendo como fundamento el artículo 8 constitucional que consagra la garantía del derecho de petición y en tal virtud no podía considerársele como un recurso propiamente dicho. En efecto la instancia de reconsideración representaba un particular ejercicio del derecho de petición, pero no un recurso.

El destacado profesor Nava Negrete expresó al respecto: “No es un símil jurídico sino un mal sustituto del recurso administrativo es el derecho de petición consagrado en el artículo 8 de nuestra



Constitución. Antes y después de establecido el recurso administrativo en las leyes, los particulares lo emplean para inconformarse con los actos de la autoridad administrativa que juzgan violatorios de sus derechos. Quienes acogidos a la idea de que el artículo constitucional los faculta para recurrir y obtener resoluciones a su queja de parte de la Administración, dejan transcurrir el término para hacer valer la inconformidad administrativa o para promover el juicio, según corresponda, sin que logren con aquel su propósito.”³

En efecto no podía confundirse la instancia de reconsideración con un verdadero recurso, aún cuando ambas se presentan ante una autoridad administrativa y por escrito, para dictar una resolución en el primer caso no se tiene que seguir un procedimiento determinado, ni se exige la existencia de una resolución previa, supuestos estos necesarios para la existencia de un recurso administrativo.

B. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.

Otros antecedentes relativamente recientes los encontramos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953 en donde se establecía un recurso llamado de reconsideración.

El artículo 197 de la Ley arriba referida establecía:

“Los contribuyentes del impuesto a que la presente Ley se refiere, podrán ocurrir por escrito dentro del término de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente aquel en que surtan efectos la notificación ante el Director del Impuesto Sobre la Renta, interponiendo el recurso de reconsideración contra las resoluciones dictadas por los organismos calificadores, por las que se les califique o liquide el impuesto relativo.”

“Cuando el recurso de reconsideración se interponga contra las calificaciones estimativas, se tendrán como ciertas las irregularidades que dieron motivo a dichas calificaciones, salvo prueba en contrario, a cargo del recurrente.”.

³ Nava Negrete, “Derecho Procesal...”, p.100, 101.



Cabe mencionar que el recurso en comento previsto en los artículos 197 a 200 de la Ley y 207 a 214 de su reglamento, fue suprimido por las reformas publicadas el 31 de diciembre de 1961, en el Diario Oficial de la Federación.

C. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967.

(30 de diciembre de 1966)

En este Código se prevén por primera vez los recursos administrativos, en el Capítulo V.

El artículo 158 del citado Código señalaba lo siguiente:

“Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan este Código o los demás ordenamientos fiscales.”

“Cuando no exista recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración”.

“Las resoluciones que se dicten como consecuencia de los recursos no establecidos legalmente, serán nulos. Dicha nulidad será declarada, aun de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica, a favor del particular, la primera resolución; si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal”.

El artículo 160 establecía por primera vez, con sus respectivos nombres, los recursos administrativos en materia fiscal en México y señalaba:

“Cuando las leyes fiscales no establezcan recursos, procederán:

- I. La revocación;
- II. La Oposición al Procedimiento Ejecutivo;
- III. La Oposición de Tercero;
- IV. La reclamación de Preferencia;
- V. La Nulidad de Notificaciones.



Estas defensas no podrán ser ejercitadas en contra de resoluciones o actos que sean consecuencia de recursos establecidos en otras leyes fiscales”.

Por su parte el artículo 161 establecía:

“La revocación sólo procederá contra resoluciones administrativas en las que se determinen créditos fiscales”.

“El afectado por las resoluciones administrativas a que se refiere el párrafo anterior, podrá optar entre interponer el recurso de revocación o demandar la nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación”.

“La resolución que se dicte en el recurso de revocación será también impugnabile ante dicho tribunal”.

El artículo 159, se refería a la tramitación de los recursos, los artículos 162, 163, 164 y 165, a las causales específicas de procedencia del de oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones, respectivamente.

Específicamente, en lo que respecta al recurso de revocación, la Exposición de motivos del Código de referencia señalaba “... El más común de los casos en que los particulares intentaban defensas improcedentes ante las autoridades administrativas, lo era el de aquellos en que las autoridades hacían del conocimiento de los interesados la existencia de créditos a su cargo. Por ello se estableció este recurso, por el cuál, en un procedimiento sencillo con pocas formalidades y que puede ser utilizado por personas poco versadas en la materia fiscal, la autoridad administrativa estudiará las resoluciones dictadas en esta materia a la luz de los argumentos y pruebas que esgriman los particulares y resolverá lo conducente”.

D. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981.

Este Código fue publicado el 31 de diciembre de 1981, en el Diario Oficial de la Federación y entró en vigor según su artículo Primero Transitorio, el 1º de enero de 1983, excepto el título VI (del



procedimiento contencioso administrativo) que comenzó a regir hasta el 1º de abril del mismo año.

La exposición de motivos, por lo que respecta a la materia de los recursos señalaba:

“Se garantiza una mejor defensa de los particulares simplificando los diversos recursos administrativos, se amplían considerablemente los plazos para hacerlos valer a fin de que con ellos se puedan presentar las pruebas correspondientes y los asuntos queden integrados, prácticamente desde su origen, facilitando así su rápida resolución.

En todos los medios de defensa se busca que prevalezcan los asuntos de fondo se pretende reducir formalismos, preservando sólo las formalidades necesarias para la seguridad jurídica de los contribuyentes”.

De lo anterior se desprende la intención del legislador de establecer el recurso administrativo como un medio de defensa en el que se observe el mínimo de formalidades, con la finalidad de que su trámite sea rápido, y con lo cuál se lograría, al menos en esta materia, la justicia pronta y expedita.

A partir de este Código, las disposiciones que regulan los recursos administrativos se ubican de manera estable en el Título V que se denomina De los Procedimientos Administrativos, Capítulo I, De los Recursos Administrativos.

El artículo 116 establece tres tipos de recursos de la siguiente manera:

Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrán interponer los siguientes recursos:

- I. El de revocación.
- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- III. El de nulidad de notificaciones.”

Estos artículos se encuentran modificados en lo relativo a forma de interposición, procedencia, así como tipo de resolución, en relación al Código Fiscal de la Federación de 1967. Se considera que su redacción comienza a ser mas clara y se agrupan atendiendo a la



naturaleza de los actos que se combaten, así puede observarse que los recursos de oposición de tercero y el de reclamación de preferencia, fueron agrupados y regulados dentro de las disposiciones del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

E. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1988.

DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE LA LEY ÓRGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FINANZAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 1988.

Lo más significativo de estas reformas, radica en que a partir de esta fecha la impugnación de notificaciones dejó de ser formalmente un recurso para convertirse en una instancia de impugnación dentro del recurso de revocación. Así éste decreto derogó la fracción III del artículo 116 y en virtud de esta reforma se incorporó al artículo 129 como Impugnación de las Notificaciones.

F. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1995.

DECRETO QUE EXPIDE NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS, PÚBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995.

El decreto en comento, representa el que contemplo las reformas de mayor trascendencia dentro de las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo, se caracterizó por otorgar mayor precisión a la redacción del texto legal así como buscar la simplificación administrativa y seguridad jurídica del contribuyente:

Se deroga el artículo 118 que establecía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, trasladando los supuestos de procedencia de dicho recurso a preverse en de revocación, estableciendo se así en el artículo 117 fracción II, inciso a), b), c) y d), es decir el recurso de oposición señalado se subsumió dentro del de revocación desde 1996.



Otro aspecto importante de la reforma, consistió en la adición o inclusión en el artículo 117, fracción I, del inciso d), en el cual se prevé una causal de procedencia muy genérica y que estableció lo siguiente:

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código”.

La trascendencia de esta reforma radica en que amplía el campo de acción del recurso, pues abre la posibilidad de interponer el recurso de revocación contra cualquier acto administrativo dictado en materia fiscal, siempre y cuando sea de carácter definitivo y cause agravio al particular.

Respecto a las excepciones que establece podemos señalar:

Las resoluciones dictadas conforme a los artículos 33-A Y 36 del Código, se refieren a dos figuras importantes y que se establecen con motivo de la misma reforma:

El artículo 33-A adiciona y prevé lo que se denomina Justicia de Ventanilla.

La reforma al artículo 36, estableció lo que se conoce como Revisión Administrativa.

Finalmente el artículo 74, que no fue reformado en este decreto, se refiere a la facultad discrecional de la autoridad administrativa de condonar multas.

G. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1998.

DE LA LEY QUE MODIFICA AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y A LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS Y FEDERAL DE DERECHOS, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 29 DE DICIEMBRE DE 1997 Y EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 1998.

Lo más importante de la reforma en materia de recurso de revocación, consiste en la incorporación de la figura del



sobreseimiento, la que normalmente se ve en el desahogo de los procedimientos de corte jurisdiccional.

A raíz de esta reforma el artículo 124-A establece las causales por las cuales la autoridad fiscal puede decretar el sobreseimiento del recurso de revocación, es decir, reconocer un impedimento procesal que evita el pronunciarse sobre el fondo del asunto:

ARTÍCULO 124-A Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

- I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el Artículo 124 de este Código.
- III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada”.

Cabe resaltar al respecto que, el artículo 133 del Código Fiscal ya venía estableciendo que la resolución que pusiera fin al recurso podría, entre otros sentidos, desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo. Entonces lo que se introduce expresamente, son las causales por las que opera el sobreseimiento.

En cuanto a los efectos de una resolución que ponga fin a un recurso administrativo se agregó mediante la fracción II del artículo 113, la posibilidad de que se emita una nueva resolución, anteriormente solo contemplaba la posibilidad de mandar reponer el procedimiento, aunque antes de esta reforma ya la fracción V del mismo artículo, contemplaba la posibilidad de que la autoridad tributaria dictará una nueva resolución en sustitución de la recurrida, cuando el medio de defensa sea favorable, total o parcialmente, al promovente del recurso de revocación.

El último párrafo del mismo artículo, regula el cómputo del término de cuatro meses con el que cuenta la autoridad para realizar



un determinado acto o mandar reponer el procedimiento; estableciendo que se contará a partir del momento en que la resolución correspondiente quede firme, es decir cause ejecutoria, y no como anteriormente se regulaba, a partir de que se notificase al contribuyente que promovió el recurso, sin tomar en consideración la eventual instauración de una demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa e incluso la promoción del juicio de amparo.

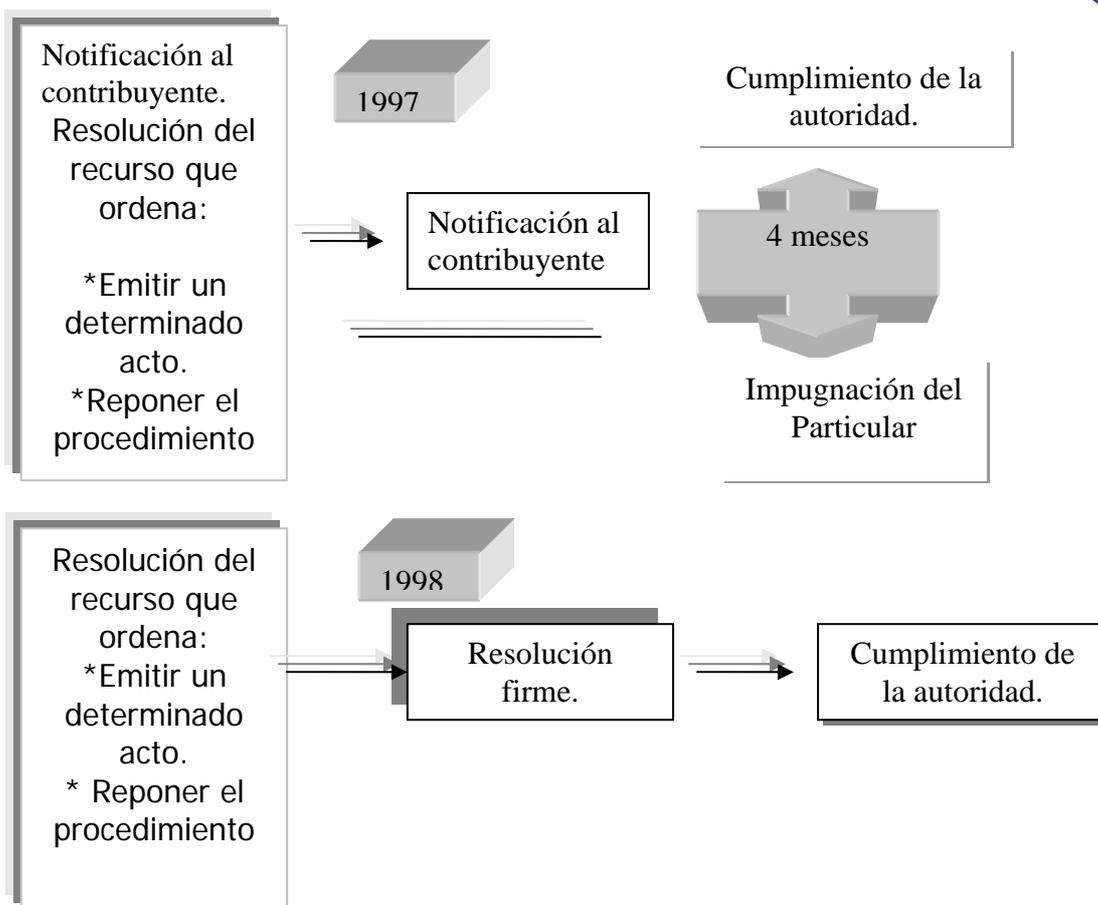
Sobre el particular la doctrina comento:

“La norma anterior a 1998 establecía que lo ordenado por la resolución debía cumplirse dentro de los cuatro meses, contados a partir de la fecha en que la misma se notificara al contribuyente, lo que permitía que la autoridad administrativa se tomara el tiempo que estimara conveniente, posteriormente notificaba, y a partir de la notificación todavía contaba con cuatro meses más para cumplir la resolución.

Lo anterior provocaba serios problemas procesales y administrativos si el particular impugnaba la resolución recaída al recurso antes de que la autoridad emitiera una nueva resolución o repusiera el procedimiento. La resolución y el juicio se encontrarían subjudices, o sea, en trámite, lo que originaba procedimientos de la autoridad o actuaciones del particular inútiles. Por ello, a partir de este año, el cumplimiento o ejecución de lo ordenado en la resolución del recurso, debe realizarse dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que dicha resolución quede firme, es decir no sea recurrible por ningún medio de defensa, ya sea porque éstos se agotaron sin éxito, o porque se consintió la resolución sin impugnarse.”⁴

El siguiente esquema reproduce lo anterior:

⁴ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La Reforma Fiscal para 1998 a los medios de defensa. Análisis y Comentarios”. Nuevo Consultorio Fiscal, Núm. 203. Ed. Facultad de Contaduría y Administración. UNAM. Año 12



En el siguiente cuadro se reproducen los artículos reformados en 1998, en el tema de recurso de revocación.

1997	1998
	<p>ARTÍCULO 124-A.-Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:</p> <p>I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.</p> <p>II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo el artículo124 de éste Código.</p> <p>IV. Cuando de las constancias que obran en el expediente</p>



	<p>administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada. V. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.</p>
<p>ARTÍCULO 133.- Las resoluciones que pongan fin al recurso podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso. II. Confirmar el acto impugnado. III. Mandar reponer el procedimiento Administrativo. IV. Dejar sin efectos el acto impugnado. V. Modificar el acto impugnado dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. <p>Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se notifique al contribuyente, aún cuando haya transcurrido el plazo que señalan los artículos. 46-A y 67 de este Código.</p>	<p>ARTÍCULO 133.- Las resoluciones que pongan fin al recurso podrá:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso. II. Confirmar el acto impugnado. III. Mandar reponer el procedimiento Administrativo o que se emita una nueva resolución. IV. Dejar sin efectos el acto impugnado. V. Modificar el acto impugnado dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. <p>Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución quede firme, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los arts. 46-A y 67 de este Código.</p>

H. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 2004.

DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CFF, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 5 DE ENERO DE 2004.

En el 2004, el capítulo relativo al recurso administrativo sufrió importantes modificaciones, que de acuerdo con la iniciativa que le dio



vida tiene como finalidad, dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

Las reformas y adiciones sufridas por este medio de defensa las podemos resumir en:

- a. El artículo 124, elimina la improcedencia del recurso, contra resoluciones emitidas en cumplimiento a la que resolvió el recurso.
- b. Al reformarse el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, se estableció la posibilidad de interponer el recurso administrativo, sólo una vez (además del ya interpuesto), cuando se trate de cumplimiento de resoluciones dictadas en recurso administrativo.
- c. El artículo 130, establece como prueba los documentos digitales y la firma electrónica.
- d. De acuerdo con el artículo 132, el contribuyente contará con el doble del plazo para interponer el juicio fiscal, si en la resolución del recurso no se establece el plazo para interponerlo.
- e. El artículo 133 establece la nulidad lisa y llana para el caso en que la resolución se revoque por incompetencia de la autoridad.
- f.** Se adiciona el artículo 133-A, en el cual se establecen consecuencias legales por no cumplimentar la resolución dictada en el recurso administrativo, dentro del plazo de 4 meses.

En los siguientes capítulos estudiaremos algunas de estas reformas, para finalmente entrar al que considero el aspecto más relevante de esta reforma y que se refiere al significado, y efectos de la adición del artículo 133- A.



CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

A. DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA.

La doctrina, no ha elaborado una definición específica de este medio de defensa en materia fiscal; sin embargo la autoridad fiscal ofrece una definición en los siguientes términos:

“Es un medio de defensa, establecido en el Código Fiscal de la Federación, mediante el cuál, los particulares pueden impugnar los actos y las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales, cuando consideran que se afectan sus derechos o porque no están emitidos conforme a la ley.”¹

En términos generales, la definición anterior contiene los elementos característicos de este medio de defensa sin embargo a mi juicio faltaría precisar lo siguiente:

- Las resoluciones contra las que procede dicho recurso deben cumplir la característica de ser definitivas.
- Que su tramitación se realiza ante la misma autoridad mediante un procedimiento administrativo.
- Su finalidad es obtener una resolución que revoque o modifique los actos o resoluciones definitivas que se impugnen.

Considerando las anotaciones anteriores podemos definir al recurso de revocación en materia fiscal federal como un medio de defensa, establecido en el Código Fiscal de la Federación, a través del

¹ Folleto “El recurso de revocación”, elaborado y editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. 2003



cuál los particulares pueden impugnar los actos y resoluciones administrativas fiscales definitivas dictadas por autoridad fiscal que afecten su esfera jurídica, mediante un procedimiento administrativo tramitado ante la misma autoridad; con la finalidad de obtener una resolución administrativa que las revoque o modifique y con ello restablecer el orden jurídico violado y sobre todo la legalidad administrativa.²

De la anterior definición se desprenden los siguientes elementos:

- a) Constituye un medio de defensa.
- b) Está establecido en el Código Fiscal de la Federación.
- c) Mediante él es posible impugnar actos y resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales.
- d) Lo pueden interponer los particulares que se consideren afectados en su esfera jurídica.
- e) Se tramita mediante un procedimiento administrativo.
- f) La finalidad es obtener una resolución que revoque o modifique el acto o resolución impugnada.
- g) Representa un instrumento para buscar el cumplimiento del principio de legalidad.

Cada uno de los anteriores elementos será estudiado en este trabajo.

La Revocación significa “anular”, “dejar sin efecto”, “Hacer retroceder”. Es decir, que se trata de una resolución administrativa, cuyo objeto último es restaurar la situación anterior a las resoluciones definitivas o a los actos de autoridad que las originaron y que se combatieron, pero siempre con una intención anulatoria, canceladora de efectos o de simple retroceso a esa anterioridad en la que - actos administrativos o resoluciones definitivas- se habían manifestado. Esto significa que no se trata precisamente de “volver a dar curso”, ya que se generaría un retorno sin fin mediante la reactivación de las resoluciones definitivas impugnadas o de los actos administrativos

² Cabe aclarar que aún cuando doctrinalmente, estos serían los dos únicos efectos posibles, el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, establece otros tipos de resoluciones posibles.



controvertidos, sino de su eliminación definitiva. Sobre el particular algunas opiniones señalan:

“Y en este preciso sentido, viene a resultar incontrovertible que las fracciones III Y V del artículo 133 del mismo Código Tributario son contrarias al sentido genuino de esta clase de medio de defensa, pues el “mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución o el “modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente, deviene – en nuestra opinión- absolutamente contrario a la naturaleza del instrumento legal de que se trata.”³

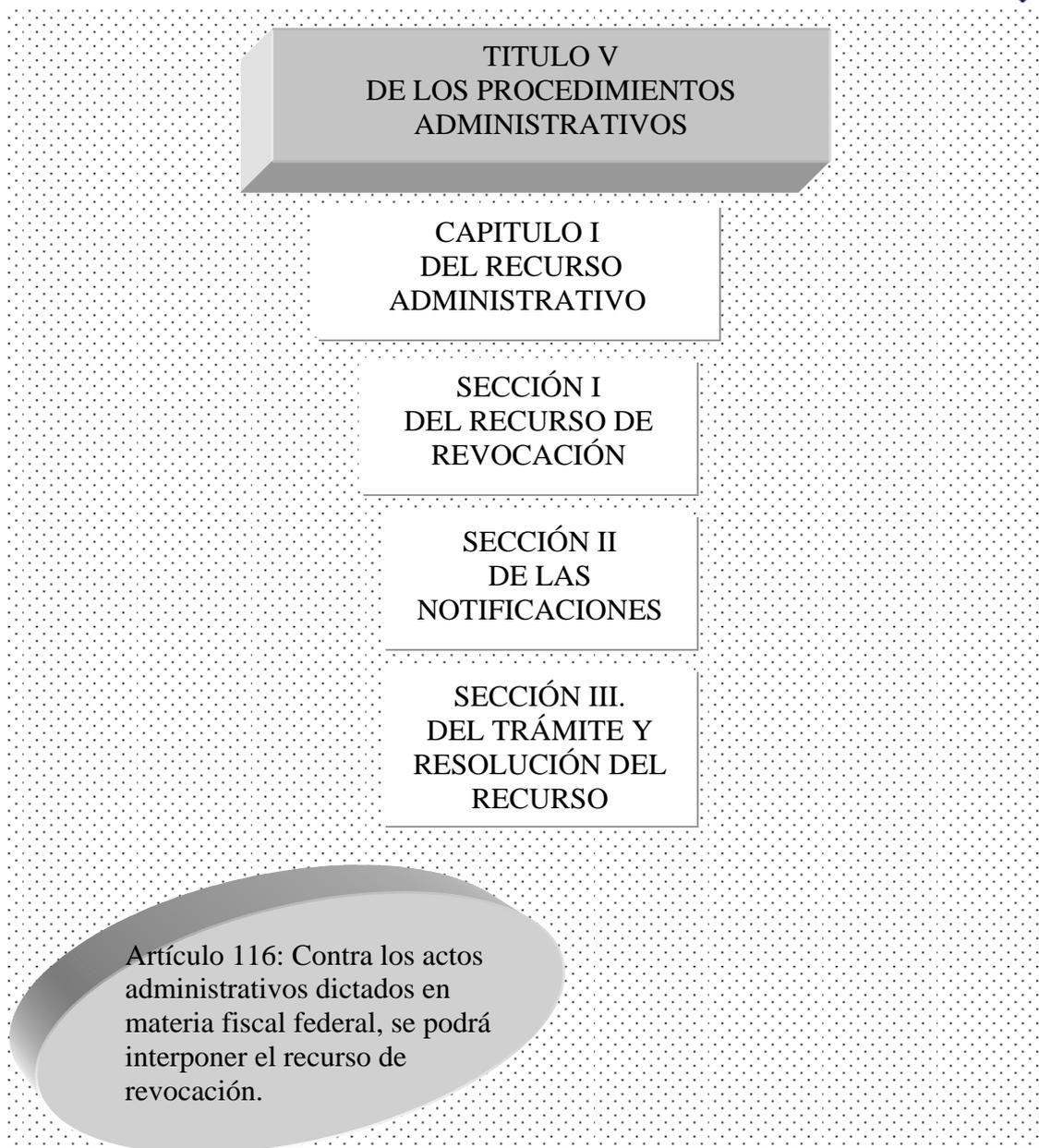
Debemos aclarar que, el compartir lo anterior implicaría sostener que las únicas vías de resolución que cabe admitir como propias de un recurso de revocación son: Confirmar la resolución o acto impugnados o anularlos, sin embargo, esta es una postura teórica que se desprende del sentido estricto de la revocación, postura que no se refleja en el contenido de la norma que determina los sentidos de la resolución del recurso y a la que debemos atender.

Por el momento adelantamos que de acuerdo con el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, además de confirmar o dejar sin efectos la resolución o acto impugnado, el dispositivo en comento señala otros sentidos de la resolución los cuales atenderemos en el momento oportuno.

B. FUNDAMENTO JURÍDICO.

El recurso de revocación se encuentra sujeto a las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, dentro del Título V, Capítulo I y Sección I, II y III.

³ Diep Diep y Diep Herran, p.299.



El recurso se encuentra regulado del artículo 116 al 133-A.

En caso de que las disposiciones del Código fiscal de la federación que regulen el recurso, resulten insuficientes para el dictado de la resolución correspondiente, podrá aplicarse supletoriamente⁴ otra legislación, así lo establece el artículo 5 del multicitado Código, que establece:

⁴ La supletoriedad es el mecanismo jurídico mediante el cual una ley de contenido especializado remite de manera expresa a otra de contenido general, con el objeto de integrar una omisión de aquella o para interpretar sus disposiciones de tal forma que se aplican los principios contenidos en ésta.



“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho federal común.”

De lo anterior se puede apreciar lo siguiente:

El Código fiscal determina que se aplicará estrictamente las disposiciones fiscales únicamente cuando éstas se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Tratándose de las disposiciones legales que no establezcan cargas a los particulares (como las disposiciones de carácter procesal), y si estas no se encuentran reguladas de forma clara y precisa, existe la posibilidad de acudir a otro cuerpo de leyes para su interpretación.

Los requisitos para la procedencia de la supletoriedad los podemos resumir de la siguiente manera:

- ❖ Remisión expresa de la Ley a suplirse a la ley aplicable.
- ❖ No existencia de contravención de la Ley suplente con la Ley a suplirse.
- ❖ Que la ley a suplirse contenga la institución jurídica de que se trate.
- ❖ No obstante la existencia dicha existencia, su regulación sea insuficiente.

Es así que en materia del recurso de revocación, a falta de disposición expresa deberán aplicarse las disposiciones del derecho federal común.

En materia de jerarquización de las leyes fiscales, primero rige la Constitución como Ley Suprema de toda la Unión, las Leyes Fiscales



Especiales, el Código Fiscal de la Federación y en último término, las disposiciones del Derecho Común.

A falta de disposición expresa deberán aplicarse las disposiciones de Derecho Federal Común; específicamente respecto del trámite y resolución de los recursos administrativos, tratándose de las pruebas, antes de acudir supletoriamente a otro cuerpo de leyes, el último párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, obliga a aplicar las disposiciones relativas al contencioso administrativo, que dicho sea de paso se encuentra ahora regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo es decir, si en los artículos relativos al recurso administrativo no existe norma expresa con relación a las pruebas, antes de aplicar otra disposición, deben aplicarse las reglas previstas para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas dentro del juicio de nulidad.

C. UBICACIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN DENTRO DE LAS DIVERSAS CLASIFICACIONES

En el primer capítulo de este trabajo, explicamos sucintamente las diversas clasificaciones que sobre el recurso administrativo en general, ha realizado la doctrina, información que nos sirve ahora para identificar de acuerdo a sus características, la ubicación del recurso en estudio dentro de las diversos criterios de clasificación. La ubicación del recurso de revocación, nos permite conocer sus implicaciones jurídico- prácticas, las cuáles nos servirán para entender y aprovechar el buen uso de este medio de defensa, que para su perfección debe ser eficaz para el particular y útil como medio de control de la legalidad de los actos administrativos emitidos por la autoridad fiscal.

En relación a su naturaleza, el recurso administrativo **es optativo**, así lo señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 120:

“La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”



Cabe resaltar que la opcionalidad del recurso, es considerada como la mejor alternativa, frente a la práctica de la autoridad administrativa de confirmar la validez de los actos que se impugnan mediante este recurso administrativo, argumentando razonamientos imposibles de sostener y atendiendo a consideraciones subjetivas de que se defiende el criterio de ella misma aún cuando con ello se viole fragementemente el principio de justicia pronta y expedita y el de legalidad objetiva, además de uno o dos de los valores que la misma autoridad ha pregonado con tanta publicidad y entusiasmo en los últimos años y que se refiere a la agilidad y simplificación administrativa.

Atendiendo al ordenamiento legal que lo establece, se trata de un **recurso general**, ya que se encuentra previsto en un ordenamiento que se aplica completamente en todo lo no previsto en ordenamientos especiales.

En atención a la autoridad ante la que se interpone debe considerarse como un recurso que **se interpone ante una dependencia especial**.

Lo anterior se fundamenta en lo siguiente:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como órgano de la Administración Pública Federal, tiene encomendada la función tributaria del Estado la cuál se ejerce a través del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado, el cuál está conformado por diversas unidades administrativas que tienen facultades específicas y determinadas, señaladas en su reglamento interior, a los cuales se les considera por sí mismas como autoridades fiscales, ya que tienen las facultades de decisión y ejecución ya sean estas ejercidas en forma separada o conjuntamente.

Las autoridades administrativas importantes para este efecto son las denominadas Administraciones, ya sean generales o locales, de Auditoría Fiscal, de Recaudación, de Aduanas y la Jurídica.

Administración General o Local Jurídica, es la facultada y por tanto competente para resolver los recursos de revocación que se interpongan en contra de los actos y resoluciones definitivas emitidas



por las otras tres autoridades fiscales, tiene el mismo nivel reglamentario, sin embargo el hecho de tener la facultad de resolver sobre la legalidad de los actos de las otras unidades de su mismo nivel reglamentario, le da un perfil de alto grado de especialización.

Finalmente se puede decir que se trata de un recurso interpuesto ante autoridad autárquica, respecto de ellas dice Armienta Hernández:

“La autoridad autárquica es aquella entidad de la Administración Pública que cuenta con personalidad y patrimonio propio”.⁵

Es importante precisar, en este sentido, que el recurso de revocación vigente en nuestra legislación se presenta ante una unidad administrativa (La Administración General o Local Jurídica) que se encuentra adscrita a un órgano autárquico, como lo es el Servicio de Administración Tributaria; así lo dispone el artículo 3 de su Ley:

“El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.”

Por su parte el artículo 1° de la referida Ley del Servicio de Administración Tributaria, señala:

“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley”.

D. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL PROCEDIMIENTO EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

Los principios que rigen el procedimiento tributario, necesariamente están vinculados a la estructura, dinámica y finalidad que se persigue en materia tributaria. Para determinar los principios que tutelan el recurso de revocación, resulta importante determinar el tipo de procedimiento del que hablamos.

⁵ Armienta Hernández, “Tratado Teórico...”p. 76



Como lo establecimos en el primer capítulo de este trabajo, un recurso administrativo se tramita, mediante un procedimiento administrativo. Es decir, un acto administrativo, no aparece de manera espontánea, es el producto final de una serie de etapas de distinto contenido y alcance, se trata de un conjunto de formalidades unidas por un fin común, que constituye el procedimiento de creación de un acto administrativo.

Así que “el conjunto de etapas, concatenadas entre sí que culminan con la creación de un acto administrativo, es lo que constituye, un procedimiento administrativo”⁶

El procedimiento administrativo puede ser clasificado de diversas maneras, desde el aspecto más general, está dividido en dos vertientes:

- ◆ EL procedimiento constitutivo o formal.
- ◆ El procedimiento recursivo o de control.

Entre ambos sentidos, existe una diferencia substancial, pues mientras el primero concluye su existencia en un acto administrativo, el segundo toma como punto de partida, precisamente ese acto administrativo, para respecto de él pronunciar una determinada resolución que lo confirme, modifique o revoque.

Lo anterior se expresa en el siguiente criterio:

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS SEGUIDOS EN FORMA DE JUICIO. De conformidad con el texto de la fracción II del artículo 114 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, será procedente el juicio de amparo ante el Juez de Distrito contra actos que no provengan de tribunales administrativos o del trabajo, pero, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensas el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia. Por procedimiento administrativo hemos de entender

⁶ Pérez Dayan, p.80.



aquella secuencia de actos, realizados en sede administrativa, concatenados entre sí y ordenados a la consecución de un fin determinado. Ahora bien, este proceder ordenado y sistematizado puede ser activado, ya de manera oficiosa por la propia administración, por estar así facultada en términos de las leyes y reglamentos vigentes, o a instancia de los particulares, es decir, por solicitud expresa. Cuando los particulares eleven una petición a la administración, misma que requiere, para ser satisfecha favorablemente, la verificación de una serie de etapas, subsecuentes una de otra hasta la obtención de un resultado final, hemos de entender que se está en presencia de un procedimiento administrativo constitutivo o formal. Por el contrario cuando ya existe una determinada resolución, administrativa, misma que afecta a un gobernado en lo particular y éste manifiesta una inconformidad, ante la autoridad responsable del acto, estaremos en presencia, también de un procedimiento administrativo, pero ya no constitutivo o formal, sino de control, en el que, siguiéndose las formalidades de un juicio exigidas por el artículo 14 constitucional (oportunidad defensiva y oportunidad probatoria), ha de concluir, precisamente una, con una resolución que confirme, modifique o revoque el actuar administrativo objetado; esto es, se habrá agotado, específicamente, un recurso administrativo. Precisamente es esta segunda connotación, aquélla a que se refiere el género de la fracción II del artículo 114 de la Ley de Amparo, al autorizar la procedencia del juicio de amparo ante el Juez de Distrito en aquellos casos en que el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, permitiéndolo sólo contra la resolución definitiva que al efecto se dicte. Así, el llamado procedimiento administrativo constitutivo o formal, es decir, la serie de trámites o cumplimiento de requisitos exigidos para la realización de un acto administrativo, se diferencia, naturalmente, del procedimiento administrativo recursivo que busca tutelar, por la vía del control, los derechos o intereses particulares que afecte, o pueda afectar, un acto administrativo, de ahí que en observancia de la garantía de seguridad jurídica contenida en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, deba sustanciarse en forma de juicio, observando las formalidades esenciales del procedimiento. Por ello es indispensable tener presente que, tal y como se ha sostenido, el procedimiento administrativo no se



agota en la figura meramente recursiva, es decir, en el empleo de los medios tendientes a posibilitar la impugnación, por los afectados, de los actos administrativos que los agravan; por el contrario, el procedimiento administrativo se integra, de igual modo, con aquellas formalidades que están impuestas para facilitar y asegurar el desenvolvimiento del accionar administrativo, aun en ausencia de la participación del gobernado y que concluye, preponderantemente, en la creación de actos administrativos cuyo objeto y finalidad podrán ser los más diversos. Así en uno y otro caso, la resolución final concluirá con el procedimiento administrativo iniciado, sea éste de naturaleza constitutiva (creación de acto de autoridad) o de naturaleza recursiva (revisión del ya existente) esta resolución, para ser combatida a través del ejercicio de la acción constitucional, precisa ser definitiva, esto es, inatacable ante la potestad administrativa.⁷

En el campo de las relaciones entre la autoridad administrativa fiscal y los contribuyentes, gran parte de la actividad de la autoridad se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos. Hablar de los procedimientos administrativos fiscales es hablar de una especie de procedimientos administrativos que en general lleva a cabo la autoridad hacendaria.

El procedimiento administrativo fiscal es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco, solo o con la colaboración del particular, y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, estableciendo en consecuencia, una situación jurídica concreta.

Los procedimientos administrativos en materia fiscal, dada la importancia que tiene se ha desarrollado ampliamente y se complementan e interrelacionan unos con otros, creando esquemas complejos. Es así que en el Código Fiscal de la Federación no existe una regulación detallada del procedimiento administrativo fiscal, salvo lo relativo al recurso administrativo.

⁷Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo III, Segunda Parte-2, p.579



Las tesis siguientes explican como pueden quedar vinculados procedimientos de fiscalización, declarativo o de determinación y de ejecución, teniendo como nexo que los articula una resolución liquidatoria de créditos fiscales.

PROCEDIMIENTO EN MATERIA FISCAL. SUS ETAPAS O FASES SON ANÁLOGAS A LAS DE UN JUICIO.- Los juicios, como los procedimientos seguidos en forma de juicio, están integrados por las siguientes fases: previa al juicio; b) Instrucción del juicio; c) Sentencia; y d) Ejecución. Del estudio de los procedimientos en materia fiscal se concluye que análogamente se aprecian en éstos, de manera sustancial, iguales etapas o fases a las indicadas, siendo estas: a) fiscalización, cuyo objeto es verificar que se cumplan con las obligaciones que imponen las normas, implicando usualmente actos de molestia; b) Determinación de créditos fiscales, consistente en un típico procedimiento seguido en forma de juicio, que concluye con un acto de privación (liquidación de un crédito fiscal), toda vez que en ese momento procesal es cuando se constituyen los derechos y obligaciones que son vinculatorios entre las partes y puede suscitarse alguna controversia entre ellas -fisco, contribuyente y terceros vinculados- y atendiendo a la finalidad de afectación y alcance es que se aplican, por analogía, en esta etapa las formalidades previstas en el artículo 14, párrafo segundo constitucional; y por último, c) Ejecución, la cual está constituida por una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme (generada en la etapa de determinación), que constituye la prueba legal de la existencia y validez del crédito, de su liquidez e inmediata reclamación, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada.⁸

Para De la Garza las clases de procedimientos tributarios se dividen en:

- Procedimientos preparatorios y de control que se refieren a todos los actos realizados por la administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.
- De determinación por virtud de los cuales se indaga la producción de los hechos generadores de un tributo, mediante la revisión de declaraciones y la práctica de inspecciones fiscales, para cuantificar la base gravable y el monto de la obligación respectiva;

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, tomo X, tesis VIII.1º.43 A, p.1010



- De reembolso o de extinción de créditos fiscales, por un lado se refiere a la devolución de lo pagado indebidamente que puede hacerse de oficio y a instancia de parte; y por otro lado a la terminación de la obligación fiscal, mediante pago, compensación, o condonación o declaración de la prescripción o caducidad;
- Procedimientos coercitivos, se refiere a la imposición de sanciones y al requerimiento del gravamen;
- Procedimiento de ejecución, se trata de la exigibilidad que hace el fisco para que se cumpla con el deber contributivo: y
- Procedimientos de impugnación, por medio del agotamiento de los recursos administrativos.⁹

En este punto, estamos en posibilidad de señalar, que el recurso que estudiamos en este trabajo, es un procedimiento administrativo fiscal de impugnación. En materia tributaria, la gestión administrativa procura el interés de la recaudación, por la necesidad del Estado de obtener recursos que se requieren para satisfacer el gasto público, y ese interés público es el valor rector de la gestión administrativa, es el valor inmediato y directo y esta presente en todo procedimiento administrativo fiscal. Pero el interés público que custodia la administración también comprende el de no perjudicar los derechos o las situaciones de nadie.

El procedimiento administrativo constituye así un instrumento por el cual el Estado cumple su función administrativa, siendo esto así, debe regirse por principios informadores acordes con las exigencias de dicha función.

Una vez expuesto lo anterior podemos resaltar que los principios que rigen el procedimiento administrativo se pueden dividir en dos grupos:

- ✓ Los genéricos: Aquellos que poseen un valor útil del ordenamiento jurídico en general y son útiles para resolver situaciones particulares y de ellos pueden derivarse principios específicamente procedimentales.

⁹ Citado por Sánchez Gómez, p.516.



- ✓ Los estrictamente procedimentales. Pueden estar o no estar consagrados en la legislación.

Para Narciso Sánchez Gómez, los principios que deben regir en el procedimiento tributario son:

- 1.- Principio de legalidad.
- 2.- Principio de audiencia.
- 3.- Principio de oficialidad
- 4.- Principio de in formalismo o sencillez a favor del administrado.
- 5.-Principio de celeridad.
- 6.-Principio de economía y gratuidad.
- 7.-Principio de escrituriedad.
- 8.- Principio de decoro y buen orden.

De los principios anteriores, destacan en la materia del recurso de revocación, por su importancia y por establecerse por el legislador En el Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

1. Principio de oficiosidad.

Este principio significa que el impulso del procedimiento, desde su inicio hasta su conclusión, corresponde a la autoridad administrativa, y que aunque en ocasiones el procedimiento administrativo da comienzo a petición del particular, o sea, porque existe una instancia o bien interviene el particular, no se desvirtúa el principio de oficiosidad porque una vez formulada y presentada la instancia por el particular, o terminada la colaboración del particular, corresponde a la autoridad llevar a cabo todos los actos de impulso procedimental hasta llegar al acto decisorio y conclusivo del procedimiento.

Independientemente de que el procedimiento sólo se pueda iniciar a petición de parte, su impulso es de oficio, ya que no solo se pretende satisfacer un interés individual sino también un interés colectivo, consistente en la actuación legal de la administración. Así tenemos que la autoridad debe realizar todos los actos necesarios para integrar el expediente a fin de dictar resolución.



Este principio de manera superficial se señala en el artículo 130, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación:

“En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos”.

De lo anterior se desprende la facultad que tiene la autoridad fiscal resolutora del recurso de pedir oficiosamente informes a las autoridades fiscales que emitieron el acto impugnado o que tienen relación con él. Cabe hacer la aclaración que también dicha petición de informes puede darse a petición de parte como lo establecen el segundo y tercer párrafos de la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación.

“Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible [...]”

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.”

En tal sentido se puede afirmar que la facultad de pedir informes a las autoridades fiscales puede llevarse a cabo de manera oficiosa o a petición de parte.

2. Principio de Legalidad

El principio de legalidad se traduce en que toda la actividad de la administración en general, y en la tramitación del procedimiento administrativo, en particular, debe encuadrarse en un ramo procedimental de respecto absoluto al orden jurídico, pues en la medida en que la administración se sujete a las normas legales previamente



establecidas en el desempeño de su actividad y el procedimiento administrativo, se ajuste a derecho, el procedimiento en sí mismos y la resolución que se dicte como consecuencia del mismo serán eficaces y plenamente valederos.

3. *Principio De Legalidad Objetiva.*

Este principio se encuentra claramente previsto en el artículo 132 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación al establecer:

“La autoridad **podrá** corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.”

El párrafo anterior, se refiere a la llamada suplencia de la deficiencia de la queja, en los casos de ilegalidad manifiesta. Aunque el podrá, determina para la autoridad una opción, que consideramos debería establecerse como una obligación, a fin de garantizar uniformidad en la actuación de la autoridad sobre el particular.

El principio ha sido confirmado por tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente tesis.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD OBJETIVA. De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 132, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad administrativa que al resolver un recurso advierta una ilegalidad manifiesta del acto administrativo, podrá revocarlo aún cuando los agravios sean insuficientes, fundando y motivando cuidadosamente su decisión, ello obedece a que el espíritu que informa la configuración del recurso administrativo como medio de defensa instituido a favor de los administrados responde a un principio de colaboración, en virtud del cual, la autoridad debe realizar un examen de la legalidad objetiva de su acto a la luz de los planteamientos del gobernado, y en tal sentido, no es dable a esta desestimar un agravio por falta de prueba cuando el



hecho en cuestión consta en documentos que obran en los archivos de la propia autoridad.¹⁰

Juicio No224/93. Sentencia de 11 de noviembre de 1994, por unanimidad de votos. Magistrado instructora: Georgina Ponce Orozco. Secretario: Lic. Gustavo Amescua Gutiérrez.

3. Principio de Verdad Jurídica Objetiva o Material.

Este principio se encuentra a lado del de legalidad e implica que el procedimiento administrativo se desenvuelva en la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias, tal cual aquella y éstas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso probadas por el particular.

En opinión del profesor Raúl Rodríguez Lobato para lograr la verdad material u objetiva resultan importantes los principios de oficiosidad e inquisitivo¹¹ y además la característica de flexibilidad del procedimiento, para que mediante ellos la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, se realice de oficio pero además que no rija un férreo formalismo, sino que sea posible una flexibilidad en la gestión administrativa, lo cual facilita enormemente a la autoridad la posibilidad de conocer la verdad material u objetiva que sirve de antecedente y apoyo a la resolución que se emita al concluir el procedimiento administrativo, pues como el gobierno, la dirección y la ejecución del procedimiento administrativo corresponden a la autoridad administrativa, ésta puede subsanar ciertas omisiones del administrado, puede permitir la ampliación de pruebas a pesar de que se haya concluido esta etapa procedimental, y puede también, en ejercicio de su apreciación, proveer medidas que rectifiquen la actividad del particular, para así contar con los mejores elementos posibles al llegar al acto decisorio y conclusivo del procedimiento.¹²

¹⁰ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VIII. NO 93,3ª época, tesis III-TRAS-X- 446, , p. 59

¹¹ Este principio significa que los actos de instrucción, por constituir actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, que determine la situación fiscal del contribuyente, se realizan de oficio por la autoridad.

¹² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “Definitividad en el Procedimiento Administrativo Fiscal”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100 enero-abril 2002.



La autoridad debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no sólo lo alegado por el particular por lo que, para resolver lo que legalmente proceda debe allegarse de todos los elementos que considere necesarios con el fin de tomar una decisión justa.

El principio antes descrito, se expresa en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación:

“La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente; teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.”¹

Del artículo anterior se desprende:

Se permite a la autoridad la facultad de “invocar hechos notorios”, es decir, de auxiliar al recurrente a que se resuelva a su favor cuando las evidencias induzcan a ello. Se establece en mi opinión un principio de economía procesal en favor del recurrente, al determinar que bastará examinar uno sólo de los agravios, si este es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, lo que también significa que se trata de favorecer al contribuyente no a la autoridad.

El segundo párrafo del artículo en comento establece:

“La autoridad podrá [...] examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso [...]”.

Lo anterior significa que el legislador impone a la autoridad la obligación de atender debidamente no sólo los agravios aislados, sino también en su conjunto; y no sólo a los agravios mismos sino en general a todos los razonamientos, para resolver la cuestión efectivamente planteada. Otro precepto que expresa este principio es el artículo 130:

“Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a



lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.”

Aunque en la jurisprudencia, no ha quedado claramente precisado el principio, existen algunas tesis que lo incorporan de manera implícita:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE REVOCACIÓN. AL RESOLVERLOS LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ESTA OBLIGADA A ESTUDIAR TODOS LOS ARGUMENTOS DE LA OPOSITORA Y VALORAR LAS PRUEBAS VALORADAS. De conformidad con el artículo 132 del Código Fiscal de la federación, la autoridad está obligada al estudio de todos y cada uno de los agravios expresados en el recurso, así como ha valorar las pruebas aportadas por los particulares, por lo que su omisión constituye una violación de carácter formal que deja al actor en estado de indefensión al no darle los elementos para formular una defensa adecuada en los términos del artículo 16 Constitucional.¹³

Juicio No. 92I94. Sentencia de 2 de marzo de 1995, por unanimidad de votos. Magistrado Instructora: Celia López Reynoso. Secretaria: Lic. Xóchitl Adriana Castellanos Valdez.

4. Principio De “Informalismo”

Significa que los procedimientos administrativos tributarios, deben estar exentos de trámites difíciles o complicados que provoquen absurdos, torpeza o negligencia en su desarrollo. El excesivo formulismo puede diluir los intereses del particular y entorpecer la marcha de la Administración Pública, la práctica de este principio por el contrario le da a la Administración Pública mayor eficacia y dinamismo, en beneficio de la colectividad.

“Conforme a este principio se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente acredite los presupuestos de sus agravios y, en caso de alguna omisión debe dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso.”¹⁴

Los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos mínimos del escrito de interposición del

¹³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª época, Año II. No 17, tesis III-TASR- XV-335, p. 59.

¹⁴ Delgadillo Gutiérrez, p.184-188.



recurso, mientras que los anexos que se deben acompañar se encuentran en el diverso 123 del mismo ordenamiento.

En los tres se establece la obligación de la autoridad de requerir en caso de alguna omisión sobre el particular.

Para reforzar lo anterior, la siguiente jurisprudencia es muy clara: RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantea pues los recursos, juicio y medios de defensa en general han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales para facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia, no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que en vez de facilitar, obstaculicen la defensa de tales derechos. La intención del Legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.¹⁵

Amparo directo No 587/70. Productos Etna, S.A. 19 de julio de 1972. Unanimidad de Votos. Ponente Guillermo Guzmán Orozco.

Amparo directo No 277/73. Alberto J. Faril, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo en Revisión No 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Valléis, S.A. 4 de septiembre de 1873. Unanimidad de Votos.

Amparo en Revisión No .344/73. Sindicato de Empleados en la empresa Frontón Conexos y Similares, CROC.10 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo No 411/73. Afianzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

5. Principio de Debido Proceso.

Este principio esta consagrado en los artículos 14, 16 de nuestra Constitución, se traduce en:

- ✓ Que sea tramitado y resuelto por una autoridad competente.
- ✓ Que se otorgue a al particular la oportunidad de formular agravios, los cuáles deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- ✓ Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- ✓ Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- ✓ Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- ✓ Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas

¹⁵ Semanario Judicial de la Federación, 7ª, época, 60 sexta parte p 63.



- ✓ Que se funde y motive la resolución.

En términos generales, todos estos principios se establecen el Código Fiscal de la Federación, aunque cabe mencionar que no todos se cumplen de manera adecuada por la autoridad, ya que algunos de ellos han sido aplicados de manera arbitraria y a criterio discrecional.

6. Principio De Forma Escrita

Se recomienda que los procedimientos administrativos fiscales, deben hacerse por escrito, fundados y motivados, para que tengan consistencia, eficacia, validez y respeto a su desenvolvimiento, de tal manera, que en nuestro país no tienen vigencia los procedimientos orales, ante su falta de seriedad y de respeto a los mismos por gobernantes y gobernados, este principio se respalda con el de legalidad que ya fue comentado en líneas precedentes.

7. Principio De Economía Y Gratuidad De Los Procedimientos

Lo anterior implica por un lado que deben evitarse, complicados costosos y lentos trámites de la secuela respectiva, que dificulten el desenvolvimiento del procedimiento administrativo, que debe actuarse por el fisco con certeza y esmero para que en breve término sea exitoso el trabajo de cada oficina hacendaría; por otro lado que se eviten gastos que puedan diluir el monto de la contribución o la mayor parte de la misma. Cabe aclarar que el procedimiento administrativo de ejecución, en cierta forma su desarrollo es pagado por el contribuyente y no deja de afectar su economía, dado que legalmente deben enterarse accesorios legales y gastos de ejecución como son: multas, recargos, honorarios de notificación y ejecución, por lo cual en este aspecto no resulta del todo aplicable, pero hay casos como: inspecciones fiscales, tramitación de instancias y **recursos administrativos**, condonación de contribuciones y sus accesorios, que deben desenvolverse y concluirse en forma gratuita para el particular.



8. Principio De Celeridad.

Sostiene que los procedimientos administrativos sean rápidos, de modo que en tiempo breve se llegue a una resolución fundada en derecho, que ponga fin al caso de que se trate, pues ante todo se debe buscar una pronta decisión del asunto que verse, con la determinación, exigibilidad y pago de una contradicción, para que no se entorpezcan los intereses económicos del causante y para que no se afecte la marcha de la administración fiscal, pues ello conduce a evitar gastos y pérdidas de tiempo para ambas partes.¹⁶

E. CAUSAS DE ILEGALIDAD DE LOS ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

La ilegalidad, irregularidad o vicio del acto administrativo, implica la divergencia entre la estructura real del acto confrontado con el esquema previsto en la norma. Un acto es irregular cuando no ha sido elaborado conforme a las reglas correspondientes; o sea, son defectuosos uno o más de sus elementos y requisitos.

En lo que respecta a las disposiciones que regulan el recurso de revocación, no se establecen de manera expresa y bien definidas las ilegalidades que sirven de base para la revocación de un acto administrativo, lo único que podría considerarse como un señalamiento implícito y general, lo encontramos en el artículo 133-A, que hace refiere a las violaciones de forma y de fondo. Frente a esta situación se tiene que acudir a lo estipulado en esta materia dentro del contencioso administrativo.

La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, artículo 51 establece:

“Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

¹⁶ Cabe resaltar que a través de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de junio de 2005 y en vigor a partir del día siguiente de su publicación, se incorporo el principio de buena fe, por lo que se refiere a los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador (Art. 21).



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

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

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

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

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

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

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o



documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitadas.

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.”

Las ilegalidades anteriores las podemos clasificar de la siguiente manera:

1.- Incompetencia del funcionario que:

- Dicta
- Ordena
- Tramita el procedimiento

2.- Omisión de los requisitos formales exigidos por la ley que:

- Afecten defensas; y
- Trasciendan al resultado de la decisión.

3.- Vicios del procedimiento.

4.- Violaciones de fondo. Inexistencia de motivos y contravención a la ley.

- Hechos que motiven la resolución (no realizados, distintos o apreciados equivocadamente).
- Derecho (contraria a disposiciones aplicadas o no aplicar la debida).

5.- El desvío de poder.¹⁷

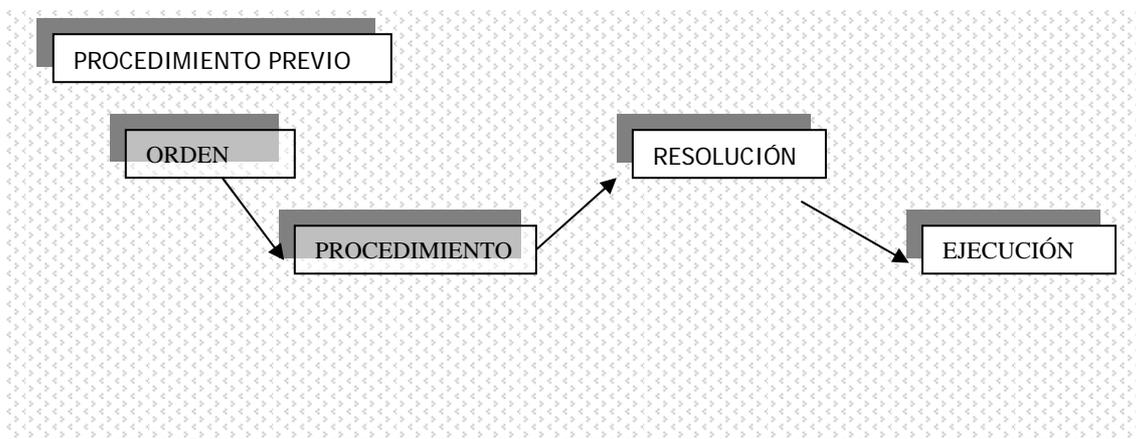
El esquema original, contemplado en el artículo transcrito, es indicativo de los actos a los que pueden atribuirse las causas de ilegalidad:

¹⁷ Cabe resaltar que desde el punto de vista doctrinal, este es el esquema que adopta el Código Fiscal de la Federación. Conforme a la clasificación tradicional, el esquema de ilegalidades se establece con base en que el vicio, ilegalidad o violación se considera como un exceso en el ejercicio del poder público de la Administración que puede incidir, bien sea, en aspectos externos o formales del acto o bien en el contenido o ilegalidad interna.



- ❖ Procedimiento previo
- ❖ Orden
- ❖ Procedimiento.
- ❖ Acto decisorio.
- ❖ Ejecución coactiva.

Como puede observarse las causas de ilegalidad se clasifican en relación a los momentos procesales, de acuerdo a ello se desprende el tipo de acto al que puede atribuirse la causa de ilegalidad:



Sin embargo actualmente la actividad administrativa se ha vuelto más compleja y unos actos y procedimientos se encadenan con otros, y en realidad presentan procedimientos atípicos que no responden al anterior esquema.

Las violaciones también pueden clasificarse en relación al tipo de norma y al momento procesal, de la siguiente manera

In procedendo: Normas de organización y procedimiento.

In iudicando: Fondo –Aplicación de normas sustantivas.

Formales-Atienden a las reglas de juzgamiento.

A partir de esta conjunción de normas, atendiendo a su naturaleza y a las etapas procesales en que ocurren, se ha generado confusión para determinar, tanto la identidad de las violaciones que puedan darse como el régimen de ineficacia que corresponda aplicar.

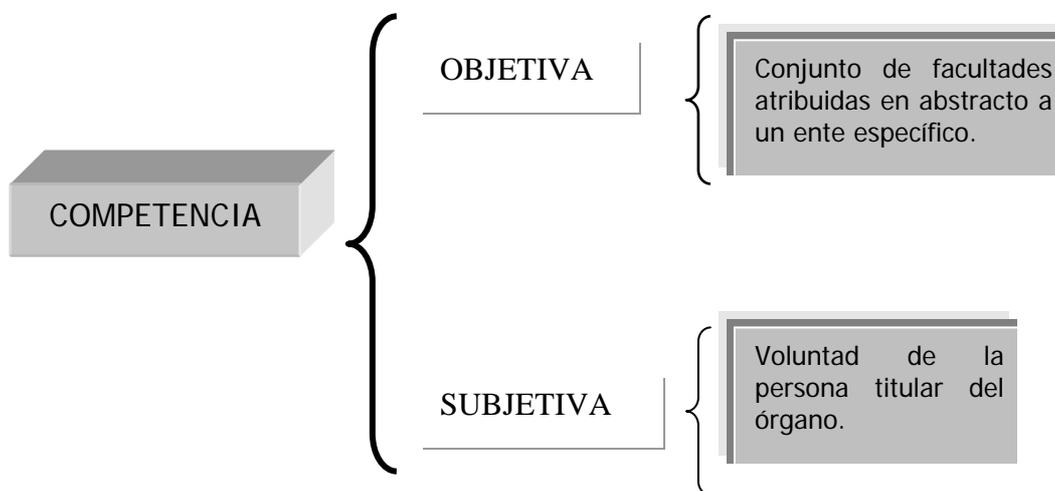
No entramos en mayor detalle ya que serán analizadas en el apartado relativo al cumplimiento de las resoluciones en el recurso, en



virtud de estar vinculado el tipo de violación y los efectos de la resolución, sólo adelantamos que la eficacia, como eventual consecuencia de ilicitudes, debe ser regida por la naturaleza de las normas respecto de las cuales ocurra la violación.

1. *Incompetencia Del Funcionario*

La competencia es la habilitación o idoneidad que la norma confiere a cierta autoridad para desempeñar determinada función y tiene dos aspectos.



Es decir el orden jurídico le asigna tareas concretas al órgano estatal para que pueda actuar legalmente, en este sentido se considera que esas potestades implican la posibilidad legal que posee un servidor público de realizar los actos de competencia de un ente estatal y en primer lugar deben tener su base o sustento jurídico en la Constitución, después de manera específica señalarse en la ley ordinaria respectiva y determinarse con mucho mayor detalle en el reglamento correspondiente y a su vez cumplido todo lo anterior, se puede otorgar mediante un acuerdo delegatorio de facultades y también en uno en que se señale la circunscripción territorial, este último para determinar la competencia en ese aspecto.



La declaración de ilegalidad por incompetencia del funcionario está claramente fundada en el artículo 16 constitucional y el 38 del Código Fiscal de la Federación.

Se considera que la omisión o la inexistencia de competencia de la autoridad en materia de recursos administrativos traen como consecuencia que la resolución así emitida, resuelva dejar sin efectos la resolución impugnada.

Cabe señalar que a partir del 5 de enero de 2004, el último párrafo del artículo 133 establece lo siguiente:

“Cuando se dejen sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.”

Este cambio tiene la finalidad de establecer expresamente el efecto que deberá tener la resolución cuando se compruebe la incompetencia de la autoridad, sin embargo la terminología utilizada en la redacción de este artículo hace alusión a la nulidad lisa y llana, concepto este adecuado para las resoluciones emitidas por un tribunal, cabe precisar que en el recurso administrativo resuelve una autoridad administrativa y lo correcto sería señalar que en este caso la resolución deberá dejar sin efectos la resolución o acto impugnado que no existe la posibilidad de emitir un a nueva resolución sobre los mismos hechos, toda vez que se están combinando conceptos utilizados en el procedimiento contencioso administrativo.

La competencia de la autoridad podría equipararse con la capacidad de ejercicio, si estuviéramos hablando de derecho común, por lo que en materia administrativa, si no existe esa capacidad o si dicha voluntad no corresponde a quien deba ejercerla, no podemos hablar de la existencia de un acto legal en estricto sentido, pues dicha autoridad, si bien esta actuando, lo hace sin tener la atribución para ello, lo cual lleva a pensar que dicho acto está viciado de origen y que por lo tanto sus efectos no pueden surtirse ni existir.

La competencia se rige por el principio de que la autoridad sólo puede hacer aquello que expresamente la ley le faculta.



La competencia de una autoridad, requiere de su existencia. Pero además, si las facultades otorgadas la habilitan para llevar a cabo actos de molestia o privación, la previsión debe estar, cuando menos, consignada en una ley o reglamento, en tanto que la delegación de atribuciones puede hacerse en acuerdos que se publiquen en los medios de difusión pertinentes. Además, en los actos administrativos deberá fundarse adecuadamente y suficientemente la información respectiva a la competencia para que el destinatario este cierto de la legalidad de la actuación.

2. Omisión De Los Requisitos Formales Exigidos Por La Ley.

Cuando se habla de requisitos formales debe entenderse en su sentido estricto, es decir solamente respecto a los datos que deben constar en la resolución impugnada, que son los relativos a la forma del acto, no a los que tradicionalmente se identifican como las formalidades del acto en su sentido genérico, ya que en esta concepción se incluirían las actividades referentes al procedimiento, las cuales quedan perfectamente encuadradas en la fracción II del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

De acuerdo con la precisión anterior, se especifica que se está aludiendo a la forma en que el acto debe ser emitido y no al procedimiento y etapas de éste que preceden a la emisión del acto, que si bien en ambos casos su trasgresión u omisión pudiera tener los mismos efectos, es conveniente considerar que no se refiere a lo mismo.

Los requisitos formales se encuentran señalados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y se exige para los actos administrativos que deban notificarse:

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

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

II. Señalar la autoridad que lo emite.



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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.”

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además la causa legal de la responsabilidad.”

Resulta interesante resaltar que las reformas de 2004, al parecer crearon un acto administrativo que podríamos denominar digital, toda vez que se trata de un documento digital emitido por una autoridad, mediante el cual se afecte la vida jurídica de los particulares, resolviendo una situación jurídica particular y que debe ostentar la firma electrónica avanzada del funcionario competente, que tendrá el mismo valor de la firma autógrafa.

Cabe comentar que ante esta innovadora reforma, las críticas han sido amplias, el aspecto más preocupante radica en la sensación de inseguridad que provoca, la posibilidad de que la firma electrónica avanzada del funcionario pudiera ser utilizada sin consentimiento de éste, con las consecuencias que ello acarrearía para los particulares y el funcionario mismo, a diferencia de la firma autógrafa, donde existe la posibilidad de constatar si fue puesta de mano propia del funcionario, manifestando su voluntad de emitir el acto administrativo.

Adicionalmente a lo anterior, para el caso de visitas domiciliarias el artículo 43 señala:

“En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

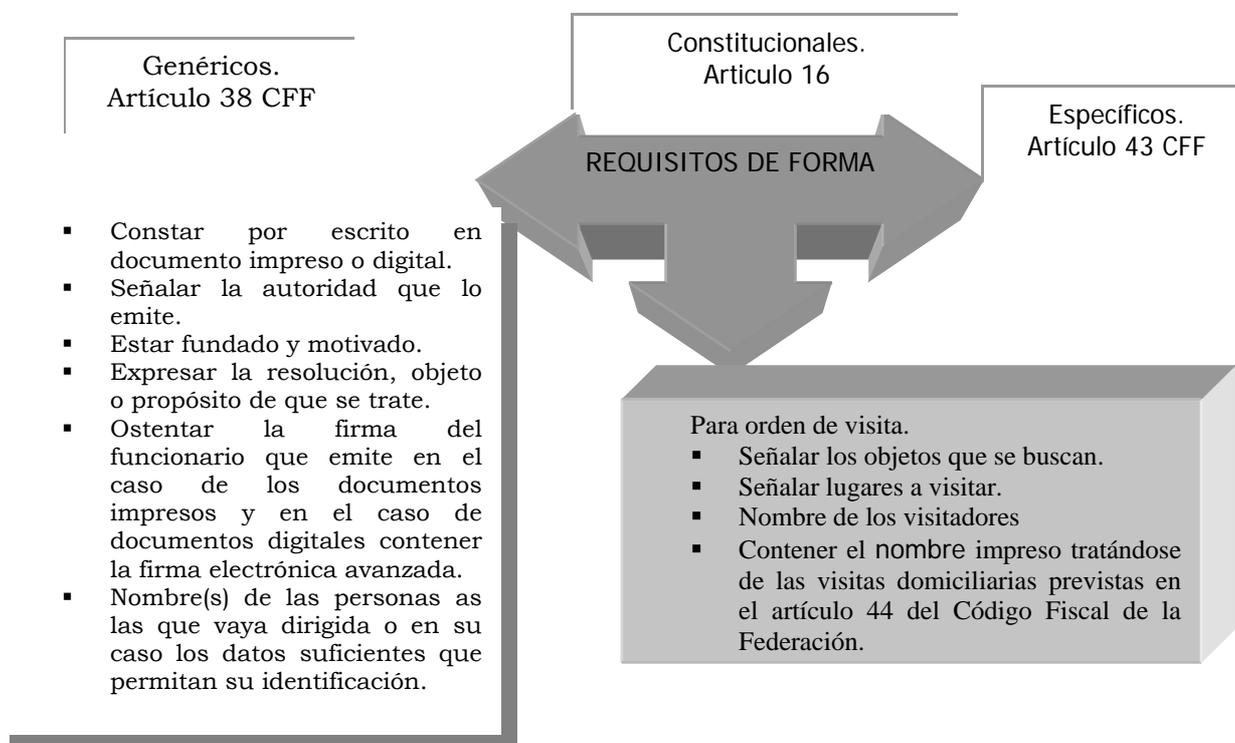


II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado.”

Por ser el acto fiscalizador uno de los de mayor trascendencia en la esfera jurídica del particular, es conveniente resaltar que además de los requisitos exigidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación se debe considerar lo que establece el artículo 43 del mismo ordenamiento y por supuesto lo señalado en el artículo 16 Constitucional en lo relativo a este tipo de actos y procedimientos. Los requisitos de forma del acto administrativo en materia fiscal se resumen en el siguiente cuadro.





a) Constar por escrito en documento escrito o digital.

Este requisito deriva de la exigencia constitucional prevista en el artículo 16 que es una garantía de seguridad jurídica, en virtud de que las actuaciones verbales representan un gran riesgo, que se elimina con la existencia de la constancia respectiva.

Existe una excepción a esta regla, conocida en el campo administrativo como Negativa Ficta, figura establecida en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación y que consiste en una presunción legal derivada del silencio de la autoridad ante una instancia, lo que provoca la inexistencia de un acto administrativo por escrito, pero que establece un presunto acto de carácter negativo.

El establecimiento en el sistema jurídico de nuestro país de esta figura, entraña implicaciones jurídicas importantes y que han originado opiniones encontradas, sin embargo para efectos de este trabajo y sin entrar en mayores detalles, basta señalar que no se puede alegar como vicio de legalidad tal circunstancia para efectos de la interposición de un recurso administrativo.

Mediante Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, se hicieron importantes modificaciones al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, principalmente en la fracción I consistentes en abrir la posibilidad de notificar actos que consten en documento digital. El mismo Código en su artículo 17-D determina lo que se entiende por este tipo de documento y señala:

“Se entenderá por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.”¹⁸

b) Señalamiento De La Autoridad Emisora.

Este requisito está íntimamente ligado a la primera causal de ilegalidad o revocación a que se ha hecho alusión y que se encuentra

¹⁸ Esta disposición, aunque muy innovadora ha despertado múltiples críticas y cuestionando su constitucionalidad.



contenida en el artículo 238, fracción I, del Código Fiscal de la Federación; es de mucha importancia ya que su omisión implicaría la imposibilidad de determinar tanto la autoridad que emitió el acto, como si tenía facultades para ello, lo cual trae como consecuencia un estado de indefensión para el particular. Por lo anterior, para cubrir este requisito, no basta señalar el nombre de la autoridad que lo emite, sino que además debe fundarse su competencia, pues de ahí se determina si sus facultades son válidas o no.

Algunas posturas más rigoristas expresan la necesidad de que la autoridad, al fundamentar la competencia, lo debiera hacer citando el artículo y en su caso el apartado y fracción en donde se señalan sus facultades. Sin embargo a nivel jurisprudencial no existen criterios coincidentes, respecto de si debe fundamentarse la competencia con tal rigorismo o de manera más general.

c) Fundamentación Y Motivación.

Estos principios han sido los más estudiados en la doctrina. En términos generales, la fundamentación consiste básicamente en mencionar de manera precisa las disposiciones legales en las cuales se apoya el acto que se emite. Por su parte motivar significa señalar en el texto del acto; los hechos, razonamientos y circunstancias que originan la aplicación de las disposiciones legales que regulan al acto que se emite.

No es suficiente para el caso de la motivación y fundamentación, que se citen los preceptos legales aplicables, sino que también es necesario, cuando sean varias las leyes o reglamentos, precisar a que ley o reglamento se refieren.

d) Objeto O Propósito De La Resolución

Este requisito se encuentra determinado por el fin que persigue la autoridad al emitirlo, el cual a su vez está condicionado por los efectos que pretenda llevar a cabo la autoridad, así el propósito del acto se encuentra inmerso en los fundamentos y motivos citados por la autoridad para sostener su resolución.



Acudiendo al Código Civil Federal (artículo. 1827), de aplicación supletoria en materia fiscal, es posible determinar que el objeto del acto debe ser:

- ❖ Lícito.
- ❖ Materialmente posible.
- ❖ Acorde con el fin de la norma

El tercer elemento de los anteriores implica que el acto administrativo debe servir necesariamente al fin específico, por el cual el legislador configura la facultad en una norma, e incurrirá en vicio legal si se aparta de él o pretende servir una finalidad distinta aún cuando se trate de otra finalidad pública.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha precisado los requisitos del objeto o propósito de la resolución en un criterio jurisprudencial:

“ORDEN DE VISITA EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR, DEBE PRECISAR EL PERIODO QUE ABARCA LA REVISIÓN. De conformidad con el artículo 16 Constitucional las autoridades sólo pueden penetrar al domicilio de los gobernados con el objeto de exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pero sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, dentro de las cuales se encuentra, precisamente, que el mandamiento escrito de autoridad competente debe contener el señalamiento expreso del objeto o propósito que con el mismo se busca, esto es que en el mismo se debe de identificar de manera clara y precisa los impuestos específicos sujetos a revisión, así como el ejercicio o periodo al cual se va a circunscribir la actuación de los visitadores, pues de no observar lo anterior, quedaría incumplida la naturaleza del objeto o propósito que se persigue con el acto de autoridad, ya que el mismo debe quedar precisado en el tiempo, es decir, debe hacerse mención específica de cuáles son las cargas tributarias que se van a revisar y respecto de que periodos, exigencias estipuladas con la finalidad de resguardar la garantía de seguridad jurídica del visitado, resultando ésta, una forma de limitación de los visitadores, los cuales sólo deben de concretarse a revisar el periodo y los impuestos contenidos en la orden de visita respectiva, lo cual no puede tenerse por satisfecho íntegramente cuando en la orden se establece que la misma tiene por objeto”...comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta(o) como sujeto directo y como responsable solidario en materia de los impuestos general de importación, general de exportación y en su caso, cuotas compensatorias, así como verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la legal tenencia, importación, introducción y estancia en nuestro país de mercancías de procedencia extranjera...”, pues se desconoce a qué ejercicio o periodo



en particular se refiere, advirtiendo que de esta forma se incumple con el requisito de la temporalidad (que se contiene dentro del objeto o propósito del acto de autoridad) que debe contener toda orden de visita, resultando incluso concluir que una orden expedida en tales términos no satisface la exigencia legal contenida en el artículo 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación que obliga a la autoridad fiscal a señalar, entre otros requisitos, el objeto o propósito (24).”¹⁹

Juicio No. 18881/97. Sentencia de 22 de enero de 1998, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera. Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

Se puede concluir que el propósito u objeto de la resolución o acto de la autoridad debe señalarse con toda claridad y precisión, además de que cada acto por su propia naturaleza va a determinar el tipo o clase de objeto o propósito que persigue, incluyendo entre otros aspectos la temporalidad, que es un elemento importante a considerar en la constitución del objeto del acto, sea éste de trámite o definitivo.

e) Ostentar La Firma Del Funcionario Que Emite La Resolución.

Para confirmar la debida competencia de quien actúa, es preciso que el documento en el que conste el acto administrativo, se encuentre firmado por quien lo emite.

A partir de enero de 2004, cuando hablamos de firma del funcionario que emite una resolución debemos atender a dos tipos de ellas:

Firma autógrafa para documentos impresos; y

Firma Electrónica Avanzada, para resoluciones que consten en documentos digitales.

-Firma autógrafa del funcionario competente.

Cuando los actos administrativos sean emitidos en documento impreso, este debe ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, dicho requisito es un una exigencia de validez del acto o resolución administrativa, sin la cual resulta ilegal y violatoria de la garantía constitucional establecida en el artículo 16 Constitucional y del artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Así la omisión de la firma trasgrede la garantía de seguridad jurídica y legalidad del artículo 16 constitucional, garantía que no es

¹⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª época, Año XI No 127, tesis III-TASR-696, P.95



cumplida con el hecho de que la resolución o acto contenga una firma facsimilar o electrónica.

Si bien, la Constitución no establece que se trate de una firma autógrafa la que deba contener el mandamiento escrito de autoridad competente, sin embargo existe jurisprudencias del Poder Judicial Federal y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.; que especifican qué tipo de firma es la que deben contener los actos y resoluciones administrativas.

FIRMA AUTOGRAFA DE LA AUTORIDAD RESPONSABLE, SU OMISIÓN IMPIDE OTORGAR VALIDEZ AL ACTO. Una resolución determinante de criterio fiscal en términos del artículo 3° y 4°. Del Código Fiscal de la Federación debe constar en un documento público que , en términos del artículo 129 del Código federal de Procedimientos Civiles, debe estar suscrito por un servidor público competente, lo cual sólo se demuestra por la existencia entre otros extremos, de la firma autógrafa del signate y la falta de este signo gráfico impide otorgar alguna validez o eficacia al oficio relativo, ya que no es posible afirmarle o asegurarle al gobernado que una cierta resolución proviene de una pretendida autoridad dada la ambigüedad e incertidumbre que conlleva al uso de un sello que cualquier persona puede utilizar y estampar en un oficio, cuando que la seguridad jurídica que tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales, impone que se demuestre la identidad del emisor para los efectos de la autoría y responsabilidad que implica el ejercicio de las facultades que a cada autoridad le corresponden.²⁰

FIRMA FACSIMILAR. CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCIÓN QUE CONTENGA DICHA FIRMA. La ausencia de firma autógrafa en una resolución, aun cuando exista una firma facsimilar, constituye una violación a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma que suscribe personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto

²⁰ Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, tomo II, Segunda Parte-2, TESIS 1.60a J/17, p.917



una instancia administrativa, puede establecer la autenticidad de la resolución, consecuentemente ante la impugnación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar la autoridad debe probar en el juicio de nulidad con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa.²¹

-La Firma Electrónica Avanzada.

De acuerdo a la reforma hecha al artículo 38 fracción IV, los documentos digitales, deberán contener firma electrónica avanzada.

Como ya lo habíamos comentado, en virtud de que nuestra constitución no prevé, los actos administrativos digitales, es discutida su constitucionalidad. Sin embargo el particular que se considere afectado por este tipo de actos, podrá impugnarlos mediante Recurso de Revocación, pero no podrá hacer valer como agravio, la ausencia de firma autógrafa, pues es la propia ley la que está otorgando validez a la firma electrónica, es así que si se quisiera cuestionar la firma electrónica tendría que hacerse vía Juicio de Amparo.

Resulta conveniente aclarar, que para los actos administrativos que consten en documentos impresos seguirán siendo válidos los argumentos relativos a la firma facsimilar o electrónica, es decir los documentos de aquel tipo, que contengan este tipo de firma no serán auténticos, ello deriva de lo señalado en la fracción IV del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

f) Nombre(S) De La (S) Persona(S) A La (S) Que Va Dirigido.

Este es uno de los requisitos considerados de mayor importancia y trascendencia jurídica, ya que al no existir el nombre del destinatario el mismo acto, carecería de razón, pues no hay que olvidar que la finalidad de los actos administrativos en materia fiscal es la de determinar o definir una situación jurídica concreta de un particular, podríamos decir que los actos de la autoridad fiscal serán *in tuito personae*, en virtud de la obligación constitucional impuesta en el

²¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª época, Año II No 7, II-J-29, p.131.



artículo 31, fracción IV, por lo que es sumamente importante que se identifique en su mayor grado posible al contribuyente. A pesar de lo anterior, el artículo 38, fracción IV, lo señala como requisito secundario al expresar "... en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido".

En este sentido la identificación de la persona es fundamental; se hace especial énfasis en que si el nombre de la persona no se encuentra debidamente escrito, o bien contiene abreviaciones, ello afectara la legalidad de la actuación de la autoridad.

Cabe aclarar que en el caso de que se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, el mismo artículo 38 fracción IV señala que "... se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación".

Por último es importante resaltar que en virtud de las reformas publicadas el día 5 de enero de 2004 en el Diario Oficial de la Federación, se establece en el artículo 43 fracción III del Código Fiscal de la Federación la obligación de que tratándose de visitas domiciliarias, el nombre del contribuyente deberá estar impreso, con lo cual se elimina la posibilidad de corregirlo o bien, incluirlo con posterioridad por los auditores o visitadores.

-Requisitos Específicos Para La Orden De Visita.

Señalamiento de lugares a visitar.

La jurisprudencia ha sostenido que las ordenes de visita, deben regirse por las mismas formalidades establecidas para los cateos, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 constitucional.

VISITAS DOMICILIARIAS. AUNQUE SEAN DE NATURALEZA DIVERSA A LOS CATEOS DEBEN CUMPLIR LAS FORMALIDADES DE LOS MISMOS. Las visitas domiciliarias de carácter administrativo son diversas a los cateos, puesto que tienen objetos diversos; sin embargo, no por ello pueden dejar de cumplir con las formalidades que el artículo 16 de la Constitución señala para los cateos pues literalmente establece que en su realización deberán acatarse las mismas formalidades, así como las que señalen las leyes especiales aplicables, lo que significa que si una visita domiciliaria se funda en una orden genérica en la que no se especificó ni el lugar que debía inspeccionarse, ni la persona a la



que debía visitarse, ni el objeto específico de la visita, la misma fue ilegal debiendo nulificarse los actos derivados de ella (12).”²²

El señalamiento del lugar que se va a visitar debe ser preciso, correcto, determinado de manera indubitable, fundamentalmente el domicilio ha señalar es el domicilio fiscal, aunque cabe aclarar que se puede llevar a cabo en otro distinto.

El concepto legal de domicilio fiscal es variado y se desprende del texto del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, por lo que la orden debe señalar y establecer en cada caso particular los lugares a visitar.

Nombre (s) de la(s) persona(s) que realizará(n) la revisión

Este requisito trata de garantizar la identificación de las personas que ingresarán a un domicilio y que serán sólo aquellas autorizadas mediante orden emitida por autoridad competente. Las personas que deban efectuar la visita podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo mientras dure el procedimiento siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- Que las modificaciones sean hechas por autoridad competente.
- Cuando se trate de sustitución o aumento debe comunicársele al visitado. (artículo 43, fracción II del Código Fiscal de la Federación.)

Este requisito implica además la obligación que tienen los visitantes de identificarse, mediante documento vigente, esta formalidad ha sido frecuentemente cuestionada por los particulares por lo que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido:

VISITAS DOMICILIARIAS, REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN. Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoria se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha e las

²² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª época, Año IX. No 93, tesis II-TASS-10177, p 284.



credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente presten sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitadores y su representación, tomando también en cuenta que mediante la notificación mencionada, se debe dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus 'intereses jurídicos'.²³

Objeto en relación con la visita domiciliaria.

De acuerdo con el artículo 16 constitucional, las visitas domiciliarias tiene el objeto de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, objeto este que debe señalarse de manera precisa y concreta conjuntamente con el factor de temporalidad, es decir el período a revisar, lo cuál es de particular relevancia para efectos de facultades de comprobación de la autoridad.

3. Vicios Del Procedimiento.

La tercera causal de ilegalidad se encuentra prevista en la fracción III, del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y se refiere al procedimiento que se sigue para la emisión del acto, por parte de la autoridad administrativa, en este sentido una violación del tipo que estudiamos en este apartado, es aquella que viola una disposición legal que regula el procedimiento administrativo, del cual deriva el acto que se impugna.

En el tema del procedimiento administrativo tienen particular relevancia los artículos 14 y 16 constitucionales:

El artículo 14 establece que para ser privado de valores, bienes o derechos se deberá cumplir con ciertas formalidades del procedimiento.

Por su parte el artículo 16 señala que para ser molestado debe fundarse la causa legal del procedimiento. Tratándose de formalidades que precedan y preparan al acto administrativo, se deben cumplir ciertos requisitos constitucionales que se resumen en, fundar y motivar

²³ Semanario Judicial de la Federación, 8ª época, VI Primera Parte, tesis.:2 a /J.6/90, p.135.



y cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento. Cabe aclarar que la Constitución no establece que se entienda por formalidades esenciales del procedimiento, y en la doctrina existe una total indefinición acerca de cuáles son esas formalidades, para Martínez Morales, basta señalar que se trata de aquellas previstas en la ley para no dejar en estado de indefensión al particular.

Para aclarar un poco el punto podemos acudir a la Ley de Amparo, resaltando que no todos los supuestos se adecuan tal cual al procedimiento administrativo, pero si pueden servir de referencia.

“ARTÍCULO 159. En los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso.

I Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley.

...

III Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley.

...

VI Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviera derecho conforme a la ley

...

VII Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que pueda alegar sobre ellos”.

Debe aclararse que aún cuando el encabezado del artículo anterior, se refiere a violaciones a leyes del procedimiento y defensas del quejoso separadamente, en materia de procedimiento fiscal, para que se considere causa de ilegalidad la violación deberá a su vez afectar las defensas del particular y trascender el sentido de la resolución impugnada.

Tomando en cuenta lo anterior, podemos concluir que habrá vicios del procedimiento cuando no se respete o se viole alguna ley que regule las formalidades o actos que lo constituyen, por lo que habrá tantos vicios como violaciones existan a la ley respectiva que regula la



actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo, pero que además dichas violaciones afecten la defensa del particular y trasciendan al sentido de la resolución. Resulta que si la irregularidad de un acto procesal es inocua, en tanto no trascienda ni afecte derechos sustantivos del particular, se estará en caso de irregularidades, que pueden ser subsanables o hasta irrelevantes.

4. Ausencia De Motivos Y Violación A La Ley.

La fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo señala:

“Si los hechos que la motivaron no 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”

De la anterior transcripción se desprenden básicamente dos cuestiones:

- ◆ Violación en la apreciación de los hechos, es decir que los hechos no se hayan realizado o bien que sean distintos a como los aprecia la autoridad.
- ◆ Violación en la aplicación del derecho.

Lo anterior implica una discrepancia entre la apreciación de los hechos y la valoración jurídica. Es importante aclarar que en este caso no se habla de inexistencia de fundamentación y motivación, sino de una fundamentación y motivación indebida.

5. Desvío De Poder.

La última causal de ilegalidad, establecida en el artículo 51 de la Ley Federal Procedimiento Contencioso Administrativo fracción V señala:

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



Cabe únicamente señalar que el desvío de poder implica que la autoridad actuó en ejercicio de facultades discrecionales, sin atender al fin para el cual le fueron atribuidas, ya sea que el funcionario actuó con un fin personal, para favorecer a un tercero o para favorecer a la Administración, en este último caso puede fundamentarse en un fin administrativo, pero lo importante es que no sea distinto al contemplado por la ley, puede proteger un fin general pero distinto al contemplado por la ley.

Por la dificultad que representa probar esta ilegalidad, ha sido frecuentemente confundida con la falta de motivación, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido la siguiente jurisprudencia:

DESUDIO DE PODER. ES UNA CAUSAL DE NULIDAD DIVERSA A LA FALTA DE MOTIVACIÓN EN EL MONTO DE UNA SANCION. La falta de motivación aludida, ocurre cuando la autoridad al fijar el monto de una multa no atiende a los elementos establecidos en la ley respectiva, como aquellos que precisamente deben tenerse en cuenta para cuantificar dicho monto, pues en ese caso la autoridad no está aportando la motivación de esa parte de la resolución sancionadora, por lo que procederá que la declamatoria de nulidad se haga con base en el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal (1967), actual 238 fracción II del mismo ordenamiento. Por omisión de las formalidades que legalmente debía revestir aquella resolución. En cambio el desvío de poder es una causal diversa establecida en el inciso d) del primer precepto mencionado y se produce cuando, aún expresando los motivos que se tuvieron en cuenta para cuantificar la multa, la autoridad viola el espíritu de la ley, así como el propósito

Del legislador al dictar su resolución mediante el ejercicio abusivo de sus facultades. En ese sentido debe entenderse el desvío de poder (41)²⁴

F. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Como cualquier otro medio de defensa, el recurso de revocación tiene determinados actos o supuestos contra los cuales procede, causales de procedencia que están contemplados en los artículos 116 y 177 del Código Fiscal de la Federación, principalmente.

El artículo 116 del Código en comento, señala en términos generales que el recurso de revocación se podrá interponer contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

²⁴Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3ª época, Año I No 5, tesis III-TASS-262,p.27



Sin embargo esta causal de procedencia, se encuentra posteriormente limitada por otra disposición del mismo ordenamiento legal citado. En efecto el artículo 117 establece contra que actos y resoluciones procede específicamente este recurso:

“El recurso de revocación procederá contra:

I Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A y 74 de este Código.

II Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.”

De la anterior transcripción se desprende la procedencia de este recurso, sólo ante dos situaciones específicas:

- Las resoluciones definitivas.
- Los actos de autoridades.

Como podemos apreciar, la norma establece una diferencia entre ambos supuestos, si bien tanto el acto administrativo como la resolución administrativa son especies del acto administrativo en



sentido amplio, tienen leves diferencias desde el punto de vista doctrinal y legal.

1. Resoluciones Definitivas Dictadas Por Autoridades Fiscales.

Antes de entrar al análisis de cada una de las hipótesis que contempla este artículo, conviene aclarar que una “Resolución es todo acto del tipo acuerdo administrativo mediante el cual se dé por iniciado, atendido o agotado el surtimiento de efectos de otro acto, también administrativo, mediante el cuál un funcionario decide, resuelve o dispone.”²⁵

En una resolución administrativa la autoridad decide o resuelve sobre una situación.

La fracción I del artículo en comento, condiciona la procedencia del recurso administrativo de revocación a que este se intente contra resoluciones definitivas. En el orden administrativo²⁶ la definitividad de una resolución implica que ésta agota la etapa de creación del acto administrativo, y por tanto la autoridad motu proprio no puede modificarla lo cual le da al acto estabilidad, en tal sentido una resolución provisional o de trámite no sería impugnabile a través del recurso administrativo.

La fracción en comento también hace alusión a “autoridades fiscales federales”, debiendo entender como tales a aquellas que realicen las funciones básicas de la administración tributaria que puedan incidir en la esfera jurídica del ciudadano, como la fiscalización, la liquidación o determinación de contribuciones o aprovechamientos y la recaudación.

Las resoluciones a que hacemos referencia, además de ser definitivas, deben:

a) Determinar Contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

Una resolución será determinante o determinará contribuciones o sus accesorios cuando indique el quantum de la obligación sustantiva o

²⁵ Diep Diep y Diep Herran, p.297.

²⁶ La definitividad para efectos del contencioso administrativo implica que la resolución no admite otro recurso o bien la interposición de éste es optativa para el afectado.



de pago a cargo del contribuyente, lo cual origina el nacimiento del crédito fiscal²⁷.

Si bien no es nuestro propósito hacer un análisis exhaustivo y detallado de los conceptos y figuras fiscales que tienen relación con nuestro estudio, al expresar que la determinación será respecto de contribuciones accesorios y aprovechamientos debemos hacer un breve resumen de estos conceptos legales establecidos en los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación.

CONTRIBUCIONES. (Art. 2)	ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES (ART. 2 último párrafo)	LAS APROVECHAMIENTOS. (Art.3)
<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos. (Art. 2 fracción I) • Aportaciones de Seguridad Social. (Art. 2 fracción II) • Contribuciones de Mejoras. (Art. 2 fracción III) • Derechos. (Art. 2 antepenúltimo párrafo) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Recargos. ○ Sanciones. ○ Gastos de ejecución. 	<p>Los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.</p>

b) Negar la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, impone a la autoridad la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes, dicha devolución puede realizarse de oficio o a petición de parte. De acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, La Administración General de Recaudación (Art. 20, frac. XXXII) y las Administraciones Locales de Recaudación (ART. 22 frac. I), son competentes para tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devoluciones pagadas indebidamente al Fisco o cuando

²⁷ Su concepto legal lo encontramos en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.



legalmente así proceda, así mismo el Reglamento antes citado faculta en el mismo sentido a la Administración General de Grandes Contribuyentes (Art. 17. frac. XXIV) y a las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes (ART. 19. frac. II) respecto de la competencia que le corresponde y cuando se trate de las entidades y de los sujetos que señala el propio artículo 17 de la disposición antes referida.

Como se puede advertir este supuesto, se refiere tanto a la devolución de las cantidades provenientes del llamado saldo a favor, como de las que derivan del pago de lo indebido.

Por otra parte es conveniente resaltar que en materia de devoluciones no solo ocurre que la misma se niegue, existen otros supuestos a saber:

- ✓ Que la solicitud se declare improcedente.
- ✓ Que se devuelva una cantidad menor.
- ✓ Que la autoridad recaudadora únicamente devuelva la solicitud con sus anexos y se indique que se devuelve sin resolver, es decir no entre al estudio y no emite resolución, negándola, desechándola o devolviendo una parte.

Respecto de de los dos primeros casos, doctrinalmente se ha considerado que dichas resoluciones son impugnables mediante el recurso, pues si bien en la primera de ellas no se realiza un estudio de la solicitud, ésta tendría el mismo efecto y sentido de una negativa de devolución, y en el caso de la segunda se consideraría que se estaría negando, la parte no devuelta, la cual tendría que impugnarse por la misma vía del recurso de revocación.

Al respecto existen las siguientes tesis:

PAGO DE LO INDEBIDO. PARA QUE PROCEDA LA DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES AUTODETERMINADAS POR EL CONTRIBUYENTE, NO SE REQUIERE AGOTAR RECURSO ALGUNO, SALVO EN EL CASO DE QUE ÉSTE SE NIEGUE (ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). En los casos en que el contribuyente haga declaración y pague con exceso créditos que creía tener a su cargo, puede pedir la devolución de lo pagado indebidamente, antes de la prescripción, sin necesidad de agotar recurso alguno. En cambio, cuando a la solicitud de pago de lo indebido, la autoridad considere que el pago no es excesivo, hace suya la autodeterminación del contribuyente y, entonces, contra esa negativa debe agotar los recursos administrativos, de conformidad con el artículo 22, párrafo cuarto, del Código Fiscal de



la Federación, como base para reclamar el pago de intereses a partir de que se efectuó el pago.²⁸

La mayor controversia gira respecto del tercer supuesto, atendiendo a que únicamente se devuelve la solicitud y sus anexos, sin resolución al respecto.

c) Dictadas por las autoridades aduaneras.

El artículo 2º, Fracción II de la Ley Aduanera considera como autoridad o autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que la propia Ley Aduanera establece. La dependencia directamente encargada de llevar a cabo tales funciones es el Servicio de Administración Tributaria a través de las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, Recaudación, Auditoría, Fiscal, Jurídica y de Aduanas, así como por las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes, Recaudación, Auditoría Fiscal, Jurídica y por las aduanas

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 Y 74 de éste Código.

Está hipótesis es genérica y considera la posibilidad de la interposición del recurso contra cualquier resolución definitiva que tenga naturaleza fiscal. Como ejemplos de este tipo de resoluciones tenemos:

- ◆ Resolución que resuelva sobre reparto adicional de utilidades, siempre que este tenga como antecedente, una determinación por la que se modifica la base gravable por concepto de impuesto sobre la renta y ésta se impugnara a través del recurso de revocación.

²⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9 a época, VII.2 o. J/17, p. 665



- ◆ La negativa por parte de la autoridad fiscal de suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución (Art. 144 del Código Fiscal de la Federación.)

La última parte de esta hipótesis establece la referencia a la improcedencia del recurso contra resoluciones de justicia de ventanilla (Art. 34-A), de reconsideración (Art. 36 tercer párrafo) o las de condonación por multa

(Art. 74), referencia que es meramente aclaratoria toda vez que expresamente en los artículos que las regulan se prevé su no impugnabilidad mediante este recurso.

Finalmente podemos decir que lo que se considera “materia fiscal” se encuentra definido en una tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las normas tributarias.²⁹

2. Actos De Autoridades Fiscales

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de éste Código.

En este inciso, se alude básicamente al acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, que es el requerimiento de pago establecido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Dicho inciso establece básicamente tres hipótesis de procedencia:

- Contra créditos fiscales que se hayan extinguido.

En el sentido más amplio la extinción de un crédito fiscal implica la desaparición de los efectos de la obligación por una causa legítima. Así, los créditos fiscales pueden extinguirse por pago, condonación,

²⁹ Semanario Judicial de la Federación, 7 a. época, Volumen 69 tercera parte, p.51



compensación, prescripción, caducidad y cancelación. Sin embargo para efectos sólo resultaría idóneo hacerlo valer tratándose de los créditos que se hayan extinguido por pago, compensación, prescripción o condonación.

Está hipótesis opera contra la extinción total o parcial de los créditos exigidos, ya que éstos de acuerdo con los artículos 20 último párrafo y 146 del Código Fiscal de la Federación son factibles de dividir en cantidad líquida.

- Contra créditos fiscales cuyo monto real es inferior al exigido siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora.

- Contra créditos consistentes en recargos, gastos de ejecución o la indemnización por cheques devueltos.

Esta hipótesis se refiere a los accesorios de las contribuciones, cuyo cobro se exige mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por otra parte tratándose de la indemnización por cheque devuelto, existe un procedimiento previo contemplado en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, de agotamiento previo antes de recurrir un requerimiento de pago por este concepto.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.

Una vez que un crédito se encuentra firme y no es cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, la autoridad fiscal dará inicio al procedimiento administrativo de ejecución con la finalidad de exigir el pago de dichos créditos, tal como lo prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación

Los actos o el conjunto de actos que integran el Procedimiento Administrativo de Ejecución en atención al principio de legalidad, debe apegarse a las disposiciones que lo regulan previstas por el Capítulo III del Procedimiento Administrativo de Ejecución del Código Fiscal de la Federación (Art. Del 145 al 196 B). Dicho procedimiento se integra básicamente de cuatro partes:



- ◇ Requerimiento de pago
- ◇ Embargo.
- ◇ Remate.
- ◇ Aplicación del producto

Lo anterior abre la procedencia del recurso de revocación a un gran abanico de posibilidades de impugnación.

Cabe mencionar que, la figura del Embargo precautorio, también es considerada por los Tribunales federales como un acto de la autoridad que se da dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y por tanto susceptible de ser impugnado mediante el recurso de revocación.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 128 del Código Fiscal de la Federación se refiere a la posibilidad que tienen el tercero que afirme ser propietario de bienes o negociaciones, así como el titular de derechos embargados, para hacer valer el recurso de revocación en cualquier momento antes de que se finque el remate, se enajenen los bienes fuera de remate o se adjudiquen a favor del fisco federal.

Uno de los privilegios del que goza el crédito fiscal es la preferencia en su pago, en relación con los demás créditos que tenga el contribuyente, privilegio que se encuentra regulado en el artículo 128 del Código, en el cual también se establecen excepciones a dicha preferencia las cuales consisten en: los adeudos garantizados con prenda e hipoteca, los alimentos, los salarios o sueldos devengados en el último año y las indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo. Es así que, sólo en estos casos, el tercero que alegue tales circunstancias de preferencia podrá interponer el recurso de revocación, siempre que cumpla con los requisitos que dicho artículo 128 establece.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.



El Procedimiento Administrativo de ejecución culmina con la enajenación o adjudicación de los bienes embargados, la base para tal venta es el avalúo que debe emitirse de acuerdo con las reglas previstas por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Es decir en este acto del avalúo se determina el valor del bien, mismo que sirve de base para su enajenación, y con el producto de la misma se cobra el crédito fiscal del contribuyente, por lo que este aspecto es de suma importancia. Ahora bien, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, el sujeto embargado o los terceros acreedores que no estén conformes con la valoración que se hubiere practicado sobre los bienes, podrá interponer el recurso administrativo de revocación, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo, designando en el mismo escrito de interposición al perito de su parte que llevará a cabo la valoración de los bienes.

Cabe aclarar que respecto de las hipótesis de procedencia contempladas en la fracción II del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, ya no puede discutirse la validez de la resolución que determinó el crédito fiscal, toda vez que la materia del recurso versará única y exclusivamente sobre la posible ilegalidad de los actos relativos al Procedimiento Administrativo de Ejecución, salvo que se trate de alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

G. EL RECURRENTE

Para efectos de este trabajo, el recurrente es la persona física o moral que al ver afectada su esfera jurídica por un acto o resolución administrativa de naturaleza fiscal, interpone el recurso de revocación.

Desde el punto de vista “jurídico tradicional” el recurrente puede ser una persona física o una persona moral o más correctamente llamada jurídica colectiva.



Bajo tales circunstancias, un menor de edad no puede ejercer por sí mismo algunas actuaciones que produzcan efectos jurídicos, sobre todo contraer obligaciones, pues está sujeto a la patria potestad de los padres en los cuales recae su representación.

En el tema de los menores de edad, la autoridad fiscal ha seguido el criterio de considerar que en primera instancia, deben ser representados por ambos padres y, salvo los casos de excepción que establecen las disposiciones civiles, la representación del menor podrá ser ejercida por una de las personas que ejerzan aquélla siempre y cuando se acredite ante la autoridad: la falta o impedimento de una de las dos personas que ejerzan la patria potestad; la existencia de acuerdo o consentimiento de las personas que la ejercen para que una de ellas represente los intereses del menor o bien, de resolución judicial que determine quién debe ejercer la patria potestad.

A pesar de lo anterior el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido un criterio diferente, que si bien hace alusión al juicio de nulidad, sería también aplicable al recurso de revocación.

MENORES DE EDAD. PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD AUN CUANDO NO LO PROMUEVAN AMBOS PADRES. Resulta absurda la pretensión de la representación fiscal, de que por el hecho que no comparecen ambos padres a defender los derechos de su menor hijo, debe entonces por tal omisión, determinarse improcedente el juicio, porque ello significaría que forzosamente debe dejarse en estado de indefensión a un menor de edad, únicamente porque alguno de los padres no comparece, en ejercicio de la patria potestad a defender los derechos del menor, lo que sería contrario al estado de derecho que nos rige.³⁰

Juicio No 2336/96. Sentencia de 21 de noviembre de 1997, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructor Santiago González Pérez. Secretario: Lic. Feliciano Zepeda Barrios.

Por otro lado atendiendo al interés jurídico o legítimo que tiene, el recurrente puede tener un interés jurídico directo o bien indirecto. Para Margáin Manautou “Tiene interés legítimo directo el que es titular de la resolución emitida por la autoridad administrativa. Tiene interés

³⁰ Revista De Tribunal Fiscal de la Federación, 3a época, Año XI. No 127, Tesis III-TASR-VII-690.p.291.



legítimo indirecto, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resultan afectados por el acto administrativo de gestión.”³¹

El artículo 128 del Código Fiscal de la Federación, establece las tercerías excluyentes de dominio y preferencia y representa el mejor ejemplo de una persona con interés jurídico indirecto.

“ARTICULO 128. El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajene fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.”

En términos generales el recurrente puede ser:

- ❖ Una persona física.
- ❖ Una persona jurídica.

Las personas que aparezcan como recurrentes pueden tener interés jurídico directo o indirecto, e incluso ser menor de edad.

H. AUTORIDAD COMPETENTE PARA CONOCERLO Y PLAZO PARA SU INTERPOSICIÓN

Antes de la reforma de diciembre de 1995, el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo establecía:

“El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación”.

La interpretación de este artículo era clara, el recurso debería presentarse ante la autoridad emisora o la ejecutora del mismo. La redacción de este artículo obedecía a que en ese entonces, era la misma autoridad la que emitía y ejecutaba el acto administrativo, la cual a su vez, también estaba facultada para resolver el recurso administrativo.

³¹ Margain Manautou, “Los recursos...”p.37



Antes de 1995, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a quien le correspondía tales funciones, estaba conformada o estructurada en sus niveles locales o estatales por las Administraciones Fiscales Federales, mismas que se consideraban como autoridad única, era así toda vez que esta autoridad era la que emitía a través de las unidades administrativas que la integraban y estaban adscritas a la misma, actos de fiscalización, determinación o liquidación, de ejecución y hacían notificaciones; actos impugnables, por lo que el particular presentaba el recurso ante ella misma, es decir la misma autoridad que emitía y ejecutaba los actos impugnados, también resolvió sobre el particular

Una vez reformado el artículo 121, quedó de la siguiente manera:

“El escrito de interposición deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación (...)”

Se consideró que esta reforma respondía al cambio de estructura que a partir de 1993 sufrió la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

En la Subsecretaría de Ingresos se crearon las Direcciones Generales de Interventoría y Fiscal Internacional, cambiaron su denominación la Dirección General de Recaudación por Administración General de Recaudación; la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal por Administración General de Auditoría Fiscal Federal; la Dirección General Técnica de Ingresos por Administración General Jurídica de Ingresos y la Dirección General de Aduanas por Administración General de Aduanas. Desaparecieron las Coordinaciones de Administración Fiscal, las Administraciones Fiscales Federales y las Oficinas Federales de Hacienda, constituyéndose las Administraciones Regionales de Recaudación; de Auditoría Fiscal Federal; Jurídica de Ingresos y de Aduanas, así como las Administraciones Locales de Recaudación; Auditoría Fiscal Federal y Jurídica de Ingresos.



La nueva estructura significó un mayor grado de especialización en las funciones de cada una de estas áreas, y le correspondió a la Administración Local Jurídica de Ingresos (actualmente Administración Local Jurídica), todo lo relacionado con la resolución de los procedimientos jurídicos, lo cual de alguna forma se traduce en la resolución de recursos y la defensa de los intereses del fisco federal.

El actual artículo 121 del Código Fiscal de la Federación establece en relación a la autoridad que conoce del recurso dos opciones:

- Presentar el escrito de interposición ante la autoridad competente para resolver en razón del domicilio del contribuyente o;
- Presentarlo ante alguna de las otras dos, ya sea la ejecutora o la emisora del acto impugnado, aún cuando dichas autoridades no sean las competentes para resolver dicho medio de defensa³²

Como se puede observar el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, expresa la posibilidad de presentarlo indistintamente ante autoridades diversas. Sin embargo, a pesar de la posibilidad de presentar el recurso ante una autoridad incompetente para resolverlo, resulta poco recomendable tal opción por las siguientes razones:

- Retraso en el envío a la oficina o unidad administrativa encargada de resolver el recurso, lo cual hace más dilatado su tramitación.
- La posibilidad de perderse el escrito en el traslado de la unidad administrativa en la que se presentó a la que lo resuelve.

En este sentido por razones prácticas es más conveniente para el particular presentar el escrito de recurso ante la autoridad competente, para resolver la misma. Los tipos de competencia que nos interesan para efectos de este tema, es la que se da en razón del territorio y de alguna manera de la materia. El artículo 121 del Código de referencia, hace alusión de manera clara y explícita a la competencia de la autoridad por razón del territorio, pero además contiene implícita la

³² Cabe aclarar que si bien por antonomasia la Administración Local de Recaudación es la autoridad ejecutora, y la local de Auditoría es la emisora, ambas pueden adquirir la categoría de autoridades ejecutoras y emisoras según sea el caso y las circunstancias.



competencia en razón de la materia, es decir señala a la autoridad competente material y territorialmente para resolver el recurso.

La competencia en razón de la materia, se origina por la especialización de la actividad estatal que consiste fundamentalmente en el tipo y clase de actividad o función que el derecho le otorga o asigna a un determinado órgano.

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario; y, de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. De conformidad con su reglamento interior en el caso específico del recurso de revocación su resolución es competencia de la Administración Local Jurídica de la circunscripción territorial que le corresponda al domicilio del contribuyente; o según corresponda ante la Administración de Grandes Contribuyentes.

El artículo 22 fracción XVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria establece:

“Artículo 22.- Compete a la Administración General Jurídica:

.....

XVII.- Resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria que no tenga conferida de manera expresa dicha facultad, o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento de convenios de coordinación fiscal, así como el recurso de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.”

En el mismo sentido el artículo 23 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria precisa la competencia de cada



una de las unidades administrativas adscritas a la Administración General Jurídica:

“Artículo 23.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General Jurídica ejercer las facultades que a continuación se precisan:

.....

C. Administración Central de lo Contencioso:

I.- Las establecidas en las fracciones II, V, VII, VIII, X, XI, XV, XVI, XVII, XVIII y XIX del artículo 9 de este Reglamento.

II.- Las señaladas en las fracciones III, VII, XI, XIII, XIV, XV, XVI, **XVII**, XVIII, XIX, XXII, XXIII, XXIV, XXV y XXVI del artículo anterior de este Reglamento.

D. Administraciones de lo Contencioso “1”, “2”, “3”, “4” y “5”, y Administración de Recursos Administrativos:

I.- Las establecidas en las fracciones V, VIII, XI, XV, XVI y XIX del artículo 9 de este Reglamento.

II.- Las señaladas en las fracciones III, VII, XI, XIII, XIV, XV, XVI, **XVII**, XVIII, XIX, XXII, XXIII, XXIV, XXV y XXVI del artículo anterior de este Reglamento

.....”

De conformidad con el artículo 4 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, éste órgano desconcentrado contará con oficinas centrales ubicadas en la Ciudad de México, pero también con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas mas importantes, e incluso en el extranjero, a fin de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia.

Con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes existen Unidades Administrativas Regionales. El nombre y sede de cada una de ellas esta determinado en



el artículo 37 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Conforme a este dispositivo, las Unidades Administrativas Regionales se dividen en:

- ◆ Administraciones Locales de Asistencia al Contribuyente, Jurídicas, de Recaudación y de Auditoría Fiscal.
- ◆ Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes.
- ◆ Aduanas.
- ◆ Administraciones Regionales de Evaluación.

Cada Unidad Administrativa Regional tendrá una circunscripción territorial. Ahora bien, con la finalidad de ubicar adecuadamente la disposición que establece la circunscripción territorial en la cual ejercerán sus facultades, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, esta facultado de conformidad con el artículo 3 fracción XII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para expedir el acuerdo por el que se establece tal circunscripción territorial.

De conformidad con el artículo 24 fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Compete a las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la Circunscripción Territorial que a cada una corresponda entre otras la facultad señalada en el artículo 22 fracción XVII, a la que ya habíamos hecho referencia en líneas anteriores.

Las Administraciones Locales Jurídicas cuya circunscripción territorial se encuentre comprendida en el Distrito Federal, no ejercerán la competencia a que se refiere esta fracción, respecto de las otras Administraciones Locales con circunscripción territorial dentro del Distrito Federal.

Las Administraciones Locales Jurídicas estarán a cargo de un Administrador Local, auxiliados en el ejercicio de sus facultades por los Subadministradores de Resoluciones “1” y “2”, de lo Contencioso “1”, “2”, “3”, “4” y “5”, de Asuntos Penales y Especiales, así como por los Jefes de Departamento, Notificadores, Ejecutores y demás personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.



Respecto de las entidades y sujetos a que se refiere el artículo 19 , apartado B de este Reglamento, (Competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes) las Administraciones Locales Jurídicas podrán ejercer las facultades a que se refieren las fracciones LVII, LVIII y LXI del artículo 19, apartado A, de este Reglamento. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto por los artículos 19, 20 y 21 del presente Reglamento. La fracción LVII, del artículo 19 del Reglamento, se refiere a la facultad de tramitar y resolver los recursos administrativos de su competencia, así como aquellos que se interpongan contra resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas.

I. PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO.

1. Plazo Genérico.

El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación establece:

“El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señale”

De lo anterior se desprende la existencia e un plazo genérico y otros específicos para presentar el recurso de revocación. El plazo genérico de 45 días se comienza a contar a partir de que surta efectos la notificación del acto impugnado. Con fundamento en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, se señalan los días hábiles:

“En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1° de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1° y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1° de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal y el 25 de diciembre.



Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.”

2. Plazos Específicos.

a) Cuando el Procedimiento Administrativo de Ejecución no se ajustó a la Ley.

Como excepción al plazo establecido en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el mismo dispositivo señala los previstos en los artículos 127 y 175 del mismo Código, los que para efectos de este trabajo llamaremos plazos específicos.

El artículo 127 citado establece:

“Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o lo, previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.”

De la anterior disposición se desprende lo siguiente:



-Establece un plazo específico para la interposición del recurso para el caso de violaciones cometidas antes del remate de los bienes embargados, consistente en todo el tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda.

Señala a su vez una causal de procedencia, también específica, la cuál sería la misma que se establece en el inciso b), de la fracción II, del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

Tal disposición, ordena a la autoridad a que entre al estudio de las violaciones cometidas, sin existir la posibilidad de que la autoridad lo deseche por que no se interpuso en términos del artículo 121 del multicitado Código.

Al respecto se ha emitido la siguiente tesis:

RECURSO DE REVOCACIÓN INTERPUESTO CUANDO EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN NO SE AJUSTO A LA LEY ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Cuando con motivo de la práctica del procedimiento administrativo de ejecución, se interponga el recurso de revocación por considerar que el mismo no se ha ajustado a derecho, el contribuyente contará con el plazo señalado en el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación pues el que de manera específica estableció el legislador para tal efecto y no el diverso 1231 del mismo Código donde se establece el plazo para la interposición del citado recurso tratándose de las resoluciones administrativas descritas en la fracción I de su similar 117 del propio cuerpo legal.³³

- Por otro lado el mismo dispositivo contempla el supuesto de que tratándose de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material, así como si se impugna la notificación conforme a lo previsto en el artículo 129, el plazo de interposición del recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo

Lo anterior se interpreta de la siguiente manera:

Tratándose de los casos señalados en el párrafo anterior, la norma establece una salvedad al no aplicarse el plazo previsto en este dispositivo, por lo que se interpreta que para los tres casos aplica el

³³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a época, Año X. No 118, tesis III-TASR-XVIII-584, p. 120.



genérico, también contempla una forma distinta de computar el plazo. Por otro lado la redacción del dispositivo en cometario sólo se entiende que la forma de computó solo aplica para efectos del embargo sobre bienes inembargables, pero no para los otros dos supuestos que pueden darse en actos diferentes al requerimiento de pago o a la diligencia de embargo. Tales omisiones crean cierta inseguridad jurídica a los involucrados. Así, en vista de lo anterior en caso de actos de ejecución sobre bienes inembargables el plazo de presentación sería el genérico de 45 días, claro contados a partir de del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente de la diligencia de embargo.

Sobre los actos de imposible reparación, por la naturaleza del acto y por las razones antes referidas, el plazo también sería el genérico de 45 días.

Por lo que se refiere a la omisión del plazo en el que se debe interponer el recurso, tratándose de lo previsto en el artículo 129, ello se debe a que este artículo se refiere a supuestos en los que se alega conocer el acto administrativo que se va impugnar, pero se argumenta una indebida o falta de notificación y cuando se niega conocer el acto administrativo que se desea impugnar. En tales hipótesis no cabría por estricta lógica- Jurídica señalar plazo alguno por las circunstancias especiales del caso y que obviamente son de excepción, de ahí que para tales casos extraordinarios se establezcan las reglas específicas que se prevén en el artículo 129 y a las circunstancias especiales del caso.³⁴

RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN. PLAZO PARA INTERPONERLO, TRATÁNDOSE DE RESOLUCIONES QUE SE DICTEN DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. El artículo 121, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece como regla general para la interposición del recurso de revocación el plazo de 45 días. En el mismo párrafo, se contienen dos excepciones, las referencias a los artículos 127 y 175 de dicho Código, en los que el recurso deberá presentarse dentro de los plazos que se señalen en los citados artículos. Ahora bien, el 127 contiene dos

³⁴ Los bienes inembargables se encuentran previstos en el artículo 157 del propio Código. Los actos de imposible reparación material son aquellos que de llevarse a cabo no existe posibilidad alguna para restablecer las cosas al estado que guardaban antes o con anterioridad a su ejecución.



supuestos. 1. Cuando el procedimiento administrativo de ejecución no se ajuste a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda. 2. Si se trata de actos de imposible reparación material o de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, así como si se impugna la notificación conforme a lo previsto por el artículo 129, el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o de la diligencia de embargo según corresponda. En esa virtud, si el acto recurrido forma parte del Procedimiento Administrativo de Ejecución, como es el caso del requerimiento de pago el plazo para recurrir, debe ser el señalado en el artículo 127 del ordenamiento en cita y no el previsto en el diverso 121 como regla general.³⁵

- Finalmente tratándose de violaciones del Procedimiento Administrativo de Ejecución, posteriores a la convocatoria en primera almoneda o tratándose de venta de bienes fuera de subasta, no se establece expresamente el plazo de interposición del recurso, solo se señala que se hará valer contra la resolución que finque remate o la que autorice la venta fuera de subasta, por lo que la doctrina coincide en que dicho plazo es el genérico de 45 días.

Es así que en los cuatro casos en los que el artículo no señala expresamente el plazo aplicable, es de suponerse que dicho plazo es el genérico, pues no hay disposición expresa en sentido contrario, además de que la interpretación que se le deba dar a la disposición es la que beneficie al particular, y esto atendiendo al principio de legalidad objetiva que debe regir el recurso administrativo.

b) Por La Valuación De Los Bienes Embargados A Que Se Refiere El Artículo 175 Del Código Fiscal De La Federación.

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, existe un plazo para interponer el recurso de revocación, distinto al genérico cuando el embargado o terceros acreedores no estén conformes con la valuación hecha, **consistente en diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo practicado.**

³⁵ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 5 a época, Año I. No 5, tesis V-TA-2aS-8, p. 120.



“Artículo 175.

.....

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de reovación a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 117 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación a la que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de Este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

.....”

De acuerdo con el dispositivo en comento, la enajenación de bienes inmuebles y negociaciones se basa en un avalúo el cuál debe notificársele personalmente al embargado, contra dicho acto, procede el recurso de revocación, en un plazo que representa el otro plazo de excepción al genérico de 45 días señalado en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

c) En el caso de terceros previsto en el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

-Tercería excluyente de dominio.

De conformidad con el primer párrafo del artículo 128 del Código Fiscal de la Federación, el tercero que afirme ser propietario de los bienes, negociaciones o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

Si el titular o propietario no hace valer el recurso en los plazos fijados, perderá el derecho de propiedad sobre los bienes y no tendrá derecho al producto de su remate.

-Tercería de reclamación de preferencia.

En este caso también se establece un plazo diferente y específico para créditos preferentes a los fiscales federales, que consiste el cualquier



tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

3. Suspensión Del Plazo Para Interponer El Recurso.

Los casos de suspensión están perfectamente previstos en el Código Fiscal de la Federación, a efecto de no extendernos más en este tema nos limitaremos a señalarlos sucintamente.

a) Fallecimiento del afectado por el acto o resolución administrativa.

Esta Situación se encuentra prevista en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo:

“Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiera aceptado el cargo de representante de la sucesión.”

El párrafo anterior, parece hacer referencia únicamente al plazo genérico de 45 días, sin embargo es claro que la intención del legislador no fue la de establecer que la suspensión del plazo para la interposición del recurso aplica únicamente para el supuesto genérico, toda vez que se establecen en el mismo artículo de manera expresa dos plazos más.

El plazo de un año antes referido, se reducirá si antes del año que señala dicho artículo se hubiera ya designado y aceptado, ya sea judicial o notarialmente, el representante de la sucesión. Por otra parte el plazo de suspensión no puede exceder de un año natural contado a partir de la fecha del fallecimiento, aún cuando al vencimiento del año no se hubiera designado representante de la sucesión.

En conclusión la suspensión prevista en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, también es aplicable para los demás plazos (artículos 127 y 175), el párrafo en estudio debió haber señalado “en los plazos que señala este artículo” y en los demás casos, para que así comprenda todos los plazos que existen.

A pesar de que se regula la suspensión del plazo, la reanudación de los mismos no son regulados con la misma exactitud,



específicamente en el caso del fallecimiento del afectado, situación difícil si se atiende al desconocimiento que los herederos o legatarios tengan de la resolución.

b) Por inicio de un procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación.

Esta hipótesis se contempla en la segunda parte del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación y señala:

“También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se de por terminado a petición del interesado.”

En el caso anterior, no se señala el tiempo de manera específica en que se deberá suspender el plazo aludido, únicamente hace alusión al cese de la suspensión, lo que puede considerarse como una suspensión de plazo de manera indeterminada, pues tal suspensión, de acuerdo a lo antes transcrito cesará cuando se notifique la resolución que dé por terminado dicho procedimiento. Tan indeterminada y variable es la suspensión del plazo que, si el particular solicita se dé por terminado dicho procedimiento de resolución de controversia, el plazo de la suspensión cesará también cuando se notifique que la resolución que da por terminado aquél por voluntad del particular, lo cual puede suceder en cualquier momento.

c) En caso de incapacidad o declaración de ausencia.

“En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de



tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.”

J. IMPROCEDENCIA DEL RECURSO.

Desde el punto de vista jurídico la improcedencia significa:

La imposibilidad jurídica que tiene la autoridad administrativa para resolver este medio de defensa, ya sea por causas de hecho o de derecho que le impiden estudiar y decidir sobre la cuestión planteada ante ella.

En este sentido para que proceda el recurso de revocación, entre otros de los requisitos de procedibilidad, es indispensable que el acto o resolución impugnada sea de los recurribles por esta vía, que la interposición del mismo hubiese sido dentro del término legal. Sin embargo, las anteriores situaciones no son las únicas que generan la improcedencia del recurso, sino que existen otros motivos y causales que pueden desembocar en esta misma consecuencia jurídica.

Bajo este contexto, una vez que el personal del área de la administración tributaria competente para tramitar y resolver el recurso de revocación, se ha cerciorado y verificado que el recurso fue interpuesto en tiempo, que el acto o resolución impugnado es de los recurribles, así como el escrito donde se promueve este, cumple con todos los requisitos establecidos al efecto y se acompañan los documentos que se deben anexar o presentar conjuntamente con el recurso de revocación, se debe proceder, antes de entrar al estudio de los hechos, agravios y valoración de las pruebas, a analizar si existe alguna causal de improcedencia que permita desechar o sobreseer el recurso.

Las causales de improcedencia tienen especial significación para la autoridad competente de la resolución de este recurso, en virtud de que estas figuras jurídicas le permiten a la autoridad ponerle fin al recurso sin necesidad de pronunciarse en cuanto al fondo substancial controvertido, esto es resulta innecesario el análisis de los hechos,

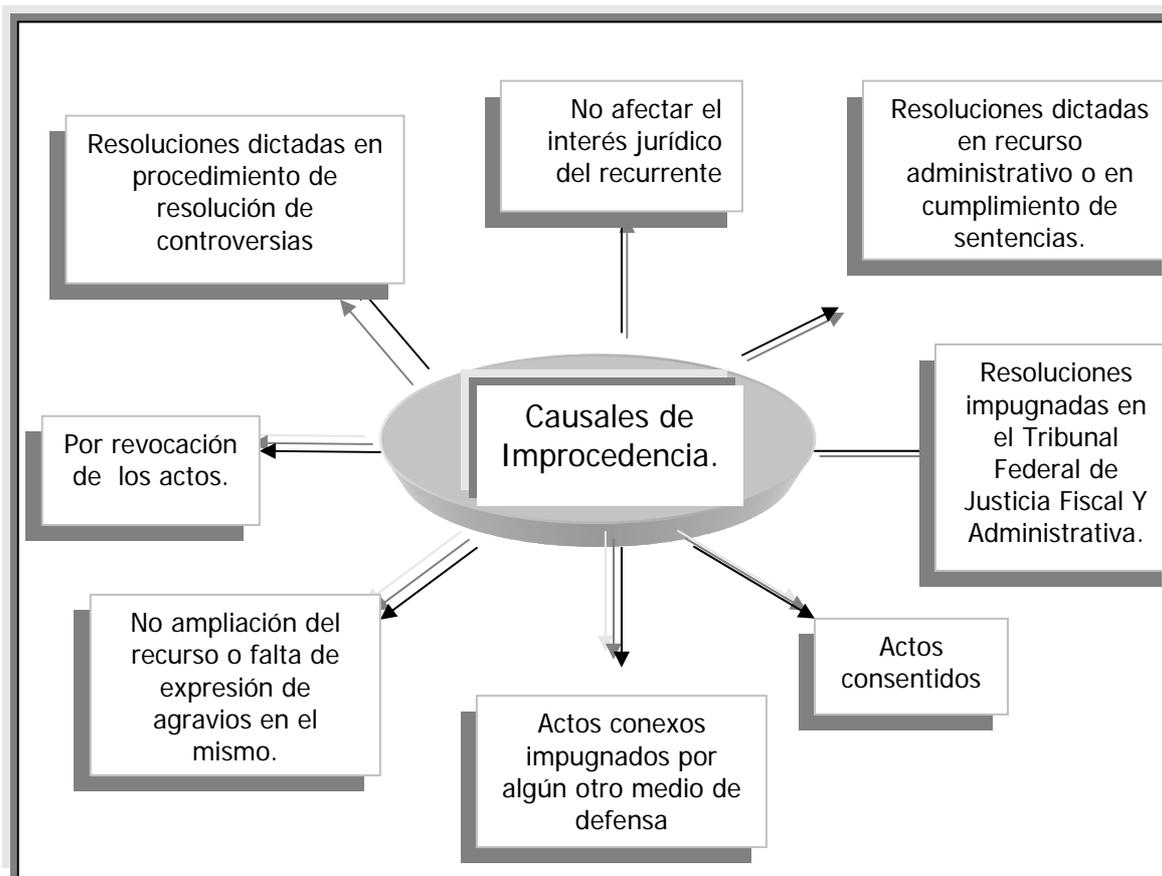


agravios y la valoración de las pruebas, pues no resuelve el fondo controvertido.

De conformidad con el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, el recurso administrativo de revocación es improcedente en nueve casos.

“ARTICULO 124. Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias
- III. Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VI. En caso de que no se amplié el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la facción II del artículo 129 de este Código.
- VII Si son revocados los actos por la autoridad.
- VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.”



Enlistadas cada una de las causales de improcedencia que contempla el artículo transcrito, realizaremos breves comentarios en torno a cada una de ellas.

1. Falta De Interés Jurídico Del Recurrente.

En términos generales, las tesis de los tribunales han definido que se tiene interés jurídico cuando el recurrente sufre una lesión en su esfera jurídica causada por la resolución, cuya revocación se exige. Jurisprudencia en materia de amparo ha identificado al interés jurídico con el derecho subjetivo, es decir aquel que deriva de una norma y se concreta en forma individual en algún sujeto, otorgándole una facultad o potestad de exigencia frente a la autoridad.

La afectación del interés jurídico se actualiza cuando ante un determinado acto de autoridad fiscal vulnera o menoscaba el conjunto de derechos que poseemos y ante ello tenemos la facultad de exigir de la autoridad el respeto de las normas jurídicas. En este sentido una



persona tiene interés jurídico, cuando al verse afectado por un acto fiscal o resolución, la norma establece la posibilidad o el derecho de exigir el acatamiento del orden jurídico que lo protege. Como el propio artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, establece que ningún trámite administrativo se admite la gestión de negocios, por lo tanto, la persona que se ve afectada por un acto o resolución deberá ser precisamente quién promueva el recurso administrativo, o en su defecto, quien promueva a su nombre deberá acreditar que cuenta con la representación del afectado, a través de los medios establecidos en el artículo en cita, por lo tanto, quien promueva un recurso sin acreditar dicha situación, tampoco justifica su interés jurídico y en consecuencia, lo procedente será desechar el medio de defensa.

2. Contra Resoluciones Dictadas En Recurso Administrativo O En Cumplimiento De Sentencias

La intención de esta reforma consiste en impedir que se impugne indefinidamente un acto o resolución respecto de la cual ya se resolvió sea en un recurso o juicio. Debe observarse que como resultado de la reforma al artículo 124 fracción II del Código Fiscal de la Federación, del 5 de enero de 2004; se eliminó la improcedencia del recurso contra resoluciones dictas en cumplimiento a las emitidas en el recurso, tema que analizaremos con mayor detenimiento en capítulos posteriores.

3. *Que El Acto O Resolución Administrativa Hayan Sido Impugnados Ante El Tribunal Federal De Justicia Fiscal Y Administrativa.*

La fracción del artículo 124 del citado Código tiene íntima relación con lo establecido por los artículos 120 y 125 del mismo ordenamiento, que se refieren a la optatividad del recurso a fin de que exista congruencia en el procedimiento.

El supuesto establecido en esta norma, significa que quien promovió un juicio de nulidad en contra de un acto y este último se pretendiera impugnar mediante el recurso de revocación dicho recurso se desechara ya que el acto se encuentra sub-judice, es decir ya es



materia de un medio de defensa, como el juicio de nulidad. En definitiva, dicho acto no es nuevo. Es así que no es congruente que contra un mismo acto se hagan valer al mismo tiempo dos medios de impugnación. En el caso de que el recurrente interpusiera el recurso de revocación estando sub- judice un juicio de nulidad en contra del mismo acto impugnado vía recurso, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto en el siguiente sentido:

RECURSO DE REVOCACIÓN. CASO EN EL QUE LA RESOLUCIÓN RECAIDA AL MISMO ES ANULABLE EN LOS TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Cuando se interponga un juicio de nulidad y estando sub - judice el mismo, el actor haga valer también el recurso administrativo de revocación en contra de la misma resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 124 fracción III del Código Fiscal de la Federación , la autoridad deberá declarar improcedente el citado recurso; sin embargo, si las autoridades que conocieron de dicho medio legal de defensa, lo admiten y tramitan, por desconocer la interposición previa del juicio de nulidad y emiten la resolución correspondiente, la cual a su vez es impugnada por el particular vía juicio de nulidad, el Tribunal Fiscal deberá declarar la nulidad de ésta última resolución, con fundamento en los artículos 237 y 238 fracción IV del Código Tributario Federal por haber sido improcedente el multicitado recurso de revocación.³⁶

4. Consentimiento Del Acto Impugnado

Esta causal de improcedencia contemplada en la fracción IV del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, define los actos consentidos como aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto. Lo anterior significa que si un acto que se considera ilegal, no es impugnado dentro de los plazos que para tal efecto señala el Código Fiscal de la Federación, y que como señalamos ya con antelación están en función del acto o resolución que se recurra, se considerará consentido y, por lo tanto, el recurso que se promueva contra el mismo resultará improcedente.

Cabe resaltar que en virtud de la naturaleza de la obligación tributaria, se destaca que el hecho de pagar una contribución, determinada por el particular o la autoridad no significa que se este

³⁶ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a época. Año IX .No 107, tesis II-PS-I-33, p. 13



consintiendo el pago del mismo o el acto en que se determine el crédito fiscal, pues no interesa al derecho tributario si el particular quiere contribuir o no, o si quiere pagar o no el crédito fiscal, pues dicha obligación deriva de la ley. Sin embargo si el particular impugna el crédito dentro del plazo legal para ello, tal circunstancia denotará oposición a dicho pago o acto, por lo que en este caso se estará en presencia de un pago bajo protesta, es decir aquel pago realizado, haciendo constar la intención de interponer los medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado. Esta opinión tiene su base legal en el artículo 22, octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación. En resumen el pago de un crédito dentro del término de su impugnación no configura acto consentido.

5. Actos Conexos A Otros Impugnados Por Algún Recurso O Medio De Defensa

La palabra conexo, deriva del latín *conexus*, de *conectere*, conectar, y significa la cosa que está unida, enlazada o relacionada con otras.

En palabras de Lucero Espinosa “La conexidad obedece a la necesidad de impedir que para un solo asunto litigioso haya más de un solo proceso, y su finalidad es la de evitar que existan sentencias contradictorias sobre la misma controversia, lo que sólo se evita acumulando en un solo expediente tales controversias, para que sea un solo juzgador, con el mismo criterio, el que resuelva el fondo del asunto, para que mantenga la continencia de la causa.”³⁷

Es así que tratándose del recurso de revocación, también se trata evitar que actos vinculados entre sí se resuelvan conjuntamente por la misma vía, evitando a su vez que puedan existir resoluciones contradictorias si se siguieran diversos procedimientos por tales actos conexos.³⁸

³⁷ Lucero Espinosa, p.66.

³⁸ La conexidad se presenta cuando dos o más litigios distintos, sometidos a procesos diversos., se vinculan por provenir de la misma causa o relación jurídica sustantiva (conexidad objetiva) o porque en ellos intervienen las misma partes (conexidad subjetiva).



El tema de la conexidad se ve reforzado por lo previsto en el artículo 125, primer párrafo “...Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro...”

Si bien esta parte del artículo no habla de conexidad, la finalidad que se persigue es que no se elijan diversas vías para impugnar actos antecedentes o consecuentes de otros con la consiguiente posibilidad de que se obtengan resoluciones contradictorias. El tema de la conexidad ha sido materia fundamentalmente del derecho procesal, la materia procesal fiscal se encuentra actualmente prevista en la Ley de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005 y que entro en vigor el 1° de enero del año en curso.

ARTÍCULO 8o.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

“.....

VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que debe agotarse la misma vía.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 31 de esta Ley.”

Por su parte el artículo 31 establece.

“ARTÍCULO 31.- Procede la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución en los casos en que:

I. Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.

II. Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugne varias partes del mismo acto.

III. Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos o resoluciones que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.”



De lo anterior se puede resaltar que la fracción III sería el caso aplicable y análogo para hablar de conexidad en materia de recurso, que como ya señalamos se encuentra también en la hipótesis prevista en el artículo 125 primer párrafo, que refuerza y apoya lo previsto en la fracción V del artículo 124 como causal de improcedencia.

6. No Ampliación Del Recurso Y La Ampliación Sin Expresión De Agravios Prevista En La Fracción II Del Artículo 129 Del Código Fiscal De La Federación.

Esta causal de improcedencia contiene dos hipótesis:

- ❖ Señala la improcedencia del recurso administrativo de revocación cuando no se amplíe el recurso citado en el caso de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código, y
- ❖ Establece que cuando se haga esa ampliación del recurso tratándose de lo previsto en la fracción II del citado artículo no se expresen agravios.

Para tener una idea más clara de donde deriva la improcedencia a la que hacemos alusión veamos que señala el artículo 129, fracción II.

“ARTICULO 129. Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:

.....

II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en el que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.



El particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente al que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación”

Este tipo de improcedencia, se refiere a un procedimiento especial de impugnación de notificaciones y de desconocimiento del acto administrativo que se pretende impugnar mediante la vía del recurso administrativo de revocación.

De lo anterior se aprecia, que resulta lógica la causal de improcedencia, debido a que una vez que la autoridad le ha dado a conocer al particular el acto que pretende impugnar y su respectiva notificación, ya el recurrente está en aptitud de interponer el recurso administrativo adecuadamente, ya en este momento se conoce uno de los presupuestos esenciales de esta instancia, que es el acto, y al no ampliarse el recurso dentro de los 45 días, estaría el recurrente en el supuesto del consentimiento de dicho acto y por lo tanto sería improcedente dicho medio de defensa. Lo mismo sucede cuando el escrito de ampliación del recurso, el recurrente no expresa agravios.

7. Cuando Se Revoque El Acto Impugnado.

La revocación es el retiro unilateral por parte de la autoridad de un acto válido y eficaz, representa una forma de extinción del acto administrativo, lo cuál significa que el acto dejará de causar daño en la esfera jurídica del afectado, con lo que no habría una afectación o menoscabo a su interés jurídico.

Cabe aclarar que la revocación opera cumpliendo determinados requisitos, sobre los cuales no abundaremos en este trabajo.



8. Resoluciones Dictadas Por Autoridad Administrativa En Un Procedimiento De Resolución De Controversias Previsto En Un Tratado Para Evitar La Doble Tributación.

El artículo 124 fracción VIII del Código Fiscal de la Federación, establece la improcedencia del recurso tratándose de actos administrativos:

“Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. “

De la disposición anterior podemos desprender:

Los tratados para evitar la doble tributación establecen un procedimiento para la solución de controversias que se originan por la aplicación de dichos tratados. El acto administrativo al que se refiere esta causal de improcedencia debe provenir de este tipo de procedimiento. De conformidad con el artículo 125 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, este procedimiento es independiente de los medios de impugnación que se prevén en el Código Fiscal de la Federación. El artículo en comento señala en la parte conducente:

“Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. “

En términos precisos las controversias que se originan por la aplicación de dichos tratados pueden ser resueltas mediante el

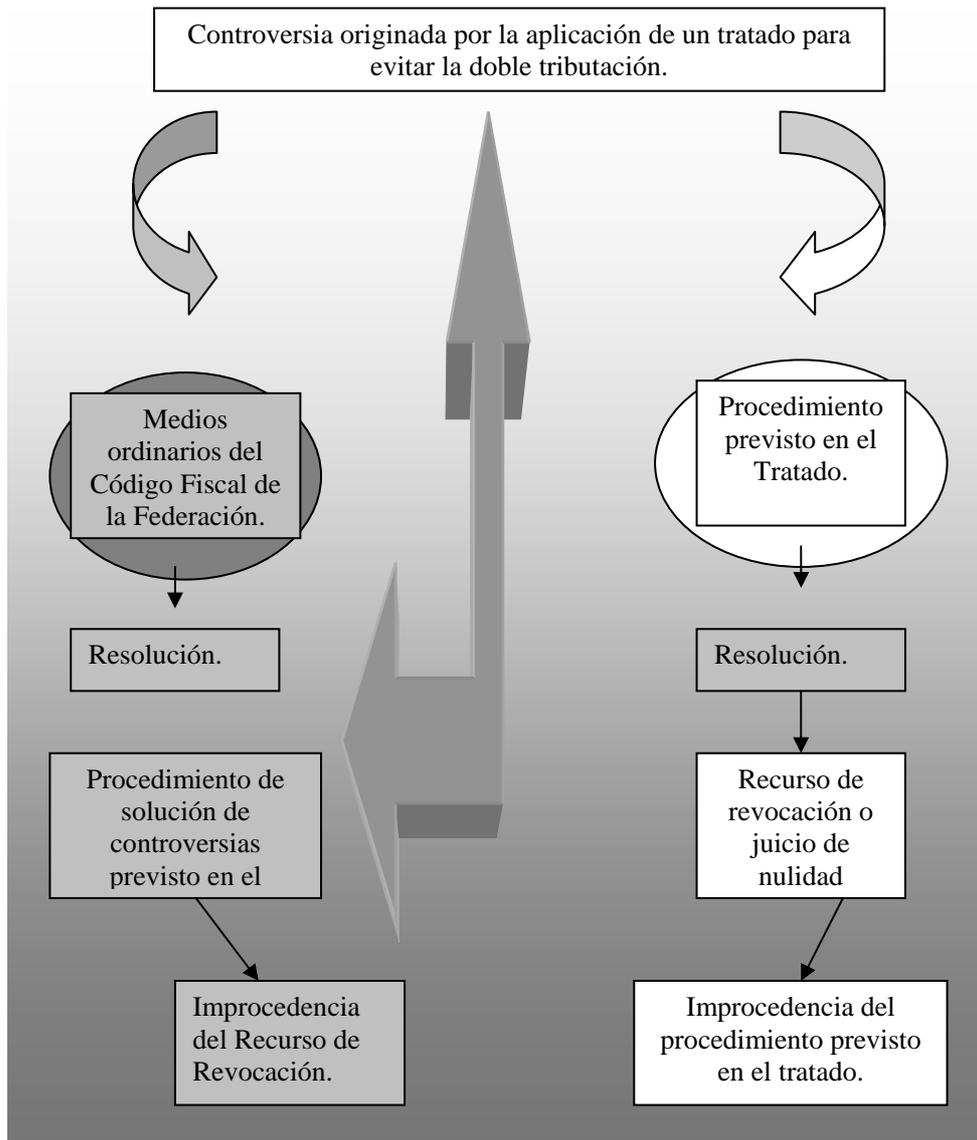


procedimiento de resolución de controversias, o mediante los medios previstos en el Código Fiscal de la Federación. La opción antes referida se rige por las siguientes reglas:

Si contra una controversia a las que nos referimos en este espacio, se inicia un procedimiento amistoso y se resuelve, el acto o resolución que se emita y de por terminado el procedimiento se podrá impugnar mediante el recurso de revocación o juicio de nulidad. Si por el contrario contra la controversias se interpone un recurso administrativo o juicio ante el tribunal, el procedimiento amistoso podrá ser intentado con posterioridad, pero únicamente contra el acto original que viole el tratado, no contra la resolución dictada en los medios ordinarios de defensa, esta opción se desprende de la parte relativa que señala la posibilidad de iniciar el procedimiento de solución de controversias antes o después de los medios ordinarios previstos en el Código Fiscal de la Federación, evidentemente en conjunción con la parte final del artículo 125 del Código en comento que establece la improcedencia de un procedimiento de resolución de controversias contra resoluciones que ponen fin a un recurso o juicio. En este sentido y siguiendo una clara lógica y congruencia, el recurso de revocación es improcedente contra la resolución derivada del procedimiento de resolución de controversias en este específico caso.

Lo anterior también tiene su fundamento en lo establecido en el artículo 121, en la mitad de su tercer párrafo, que señala "... También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias con tenido en un tratando para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral."

Lo anterior queda resumido en el siguiente cuadro:



9. Resoluciones Dictadas Por Autoridades Extranjeras Que Determinen Impuestos Y Sus Accesorios Cuyo Cobro Y Recaudación Hayan Sido Solicitados A Las Autoridades Fiscales Mexicanas Conforme A Los Tratados Sobre Asistencia Mutua.

La causal de improcedencia contemplada en la fracción IX del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, señala:

“Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad



con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.”

Esta causal está enfocada a las resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, por lo que resulta lógico que las autoridades fiscales mexicanas no se pueden erigir en autoridades administrativas resolutoras de recursos o juicios respecto de actos administrativos dictados por autoridades extranjeras.

10. Otras Causales De Improcedencia No Contempladas En El Artículo 124 Del Código Fiscal De La Federación.

a) Falta de expresión de agravios una vez requerido su señalamiento.

El artículo 122 del Código Fiscal de la Federación establece en el segundo párrafo lo siguiente:

“Cuando no se expresen los agravios no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos , o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II, III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto que se impugna, la autoridad fiscal desechará el recurso;...”

b) Actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía.

Esta causal se encuentra prevista en el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación que prevé:

“El recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.”

Gracias a esta disposición las compañías de fianzas pueden defenderse directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la finalidad es evitar la utilización del recurso para



prolongar la posibilidad del cobro de la reclamación a favor del fisco federal.

Cabe mencionar que a partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación del 5 de enero de 2004, se adicionó un párrafo a la fracción III del artículo 141 y que incorpora los medios digitales en materia de fianzas.

Pueden existir una gran variedad y diversidad de actos contra los cuales no sea procedente el recurso de revocación, lo anterior deriva de dos circunstancias principalmente:

De aquellos actos o situaciones que no se encuentren previstos en las hipótesis de procedencia; y de aquellos actos no definitivos.

k. SOBRESEIMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

El sobreseimiento tiene aplicación en todas las ramas procesales, sin embargo se ha regulado especialmente en el Juicio de Amparo y por influencia en los procesos fiscales y administrativos. Sobreseimiento “(Del latín *supersedere*, cesar, desistir.) Es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia.”³⁹ Ya enfocado al tema del recurso administrativo de revocación, se refiere a la resolución emitida declarando la imposibilidad de resolver sobre los agravios hechos valer por el recurrente, al existir un impedimento para ello.

El sobreseimiento como una forma de resolver el recurso fue incorporado al Código Fiscal de la Federación, mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988, incorporando el artículo 133, fracción I. Como fue señalado en el segundo Capítulo de este trabajo, no fue hasta diez años después que se adiciona el artículo 124-A, al mencionado Código, el cual establece las causales de sobreseimiento, lo anterior significó que en ese lapso de diez años, las resoluciones emitidas en tal sentido se emitían únicamente con sustento en el mencionado artículo 133, fracción I.

³⁹ Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.



1. Causales de Sobreseimiento.

Como ya lo habíamos adelantado, las causales de sobreseimiento se encuentran reguladas en el artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación que establece.

“ARTICULO 124- A. Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

- I Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobre venga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- III. Cuando de las constancias que obren en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.”

De manera sucinta nos referiremos a cada una de las causales.

a) Desistimiento del recurso.

El desistimiento en términos generales se entiende como el “acto procesal mediante el cuál se manifiesta el propósito de abandonar una instancia o de no continuar el ejercicio de una acción, la reclamación de un derecho o la realización de cualquier otro trámite de un procedimiento iniciado.”⁴⁰

En materia de recursos administrativos, no podemos hablar de renuncia de una acción, en tanto la naturaleza del procedimiento administrativo tiene sus características especiales, es así que el desistimiento en el recurso administrativo de revocación implica la manifestación o declaración expresa del recurrente de renunciar al medio de defensa interpuesto ante la autoridad fiscal. Al no existir el ejercicio del derecho de impugnar o de utilizar dicho medio de defensa, ya no habrá razón para que se tramite y resuelva el recurso.

b) Aparición de una causa de improcedencia.

⁴⁰ Idem.



Una vez iniciado el trámite del recurso administrativo, la aparición de una causal de improcedencia trae como consecuencia el sobreseimiento del mismo, en este caso no se entra al análisis de la cuestión planteada, es decir la causal se refiere que una vez establecida la procedencia del recurso e iniciada su tramitación y resolución sobrevenga una causal de improcedencia.

c) Inexistencia de la resolución impugnada.

La inexistencia del acto o resolución impugnada, implica la falta de uno de los elementos esenciales de existencia del recurso, por lo que resulta lógica esta causal de sobreseimiento aunque extraña, toda vez que el recurrente presenta un recurso de esta índole porque sabe o conoce del acto administrativo que le afecta, sin embargo por variadas razones esta causal esta prevista aún en nuestra legislación.

d) Haber cesado los efectos jurídicos de la resolución impugnada.

Cuando el acto o resolución impugnados deja de producir sus efectos jurídicos, el recurso de revocación carecería de razón de ser. No hay que olvidar que la finalidad del recurso administrativo en términos generales es revocar o en su caso modificar el acto que se impugna. La existencia del acto impugnado y los efectos jurídicos correspondientes, son elementos esenciales en materia de recurso de revocación, por lo que siguiendo la misma lógica, resultaría contrario a la naturaleza del recurso la tramitación del recurso sin alguna finalidad práctica.



CAPÍTULO IV

TRÁMITE Y RESOLUCIÓN DEL RECURSO.

Como hemos resaltado a lo largo de este trabajo, se tiene presente que la intención de establecer el recurso de revocación, es que el mismo sea utilizado como un medio de defensa del particular, sencillo y libre de formalidades. La intención del legislador plasmada en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, hacía alusión a la sencillez que debía caracterizar al recurso, con la finalidad de que fuera utilizado por personas poco versadas en la materia fiscal.

Es importante reiterar y destacar que el origen de los recursos administrativos en materia fiscal federal se debió a que el legislador consideró que era necesario establecer medios de defensa válidos y eficaces contra actos administrativos considerados lesivos a los intereses de los particulares y a su vez establecer una instancia que sirviera como medio de autorregulación de la propia Administración Pública, que garantizará el cumplimiento del principio de legalidad y garantía de previa audiencia. Sin embargo es la autoridad administrativa la que aún no ha entendido esta situación.

Existe casi unánime en la doctrina el criterio de que el recurso debe ser sencillo y eficaz, y que es principalmente un medio de defensa para el particular y una opción de autocontrol de la autoridad, ideas estas que han ido sostenidas también por criterios emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.



RECURSO DE REVOCACIÓN NO DEBE DESECHARSE POR RAZONES DE FORMA O POR EXIGENCIAS DE EXPRESIÓN. Los elementos característicos del recurso son: La existencia de una resolución que afecte un derecho que la Ley tutela; la autoridad ante quien debe presentarse; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga está obligada a resolverlo, por lo tanto, si el particular promueve una instancia en la cual cuando menciona “Juicio de Nulidad” en lugar de “Recurso de Revocación”, esta cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos del segundo, resulta procedente admitir a trámite el recurso, ya que debe procurarse que los formalismos y exigencias de expresión, sean atenuados a fin de que los recursos se tramiten con eficacia y rapidez.¹

Tanto las consideraciones doctrinarias como las del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se han ido incorporando a la legislación; con la finalidad de cumplir con el principio de sencillez y ausencia de formalismos que debe caracterizar a este medio de defensa.

Sin embargo, si bien el recuso no debe sujetarse tanto para su presentación como para su tramitación y resolución a formalidades rigoristas, si debe contener ciertos requisitos mínimos para su presentación los cuales se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

En todo procedimiento, sin importar su tipo o naturaleza, la ley que lo regula por regla general establece dos tipos de requisitos que deben ser cumplidos por el promovente, esto es, por quien solicita el inicio de ese procedimiento. Estos requisitos normalmente se identifican como de forma y de fondo.

A. REQUISITOS DE FORMA.

Cuando hablamos de los requisitos de forma, nos referimos aquellos requisitos que se encuentran establecidos en la ley y que se refieren a la obligación para el promoverte, de cumplir con determinados aspectos que son necesarios para la admisión de la solicitud o promoción de que se trate.

¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a época, Año III. Nos. 13 a 15 Tomo II, tesis II-TASR-VII-60, p.833.



Para efectos de este trabajo consideramos como requisitos de forma a los aspectos relacionados con la personalidad del promovente, la oportunidad en la presentación de la promoción, la viabilidad en la promoción, esto es, que el acto que se impugne si pueda ser materia de impugnación mediante el recurso de revocación y los requisitos que debe contener el escrito en que se contenga la promoción.

1. Personalidad Del Promovente

En derecho la palabra personalidad tiene varias acepciones. Se utiliza para indicar la cualidad de la persona en virtud de la cual se la considera sujeto de derechos y obligaciones. Por otro lado el vocablo personalidad se utiliza en otro sentido, para indicar el conjunto de elementos que permiten constatar las facultades de alguien para representar a otro, generalmente a una persona moral, es así que se habla de acreditar la personalidad de un representante.

En materia de recursos, la noción de personalidad es muy importante y esta ligada con el concepto de interés jurídico y el de firma (autógrafa o electrónica avanzada).

La firma no es más que la expresión de la voluntad de un sujeto de querer lo que está solicitando, reclamando, denunciando, recurriendo, etc., en el escrito en el que estampa la misma.

De acuerdo con el Diccionario del Instituto de Investigaciones Jurídicas, la firma es el Nombre y apellido (o apellidos) que una persona pone, con rubrica o sin ella, al pie de un escrito como señal de autenticidad. La firma es así una afirmación de individualidad y principalmente de voluntad, que le permite determinar que ha sido el firmante y no otra persona quien ha suscrito el documento y que además acepta lo que allí se manifiesta.

La finalidad de la firma es demostrar que el individuo que la hace es el autor del escrito en donde se estampa la misma, de donde se desprende que es una manifestación expresa y exterior de la voluntad del sujeto.

Es así que la firma o huella dactilar no es un simple requisito, sino que se trata de un presupuesto necesario para acreditar el interés



jurídico sobre el motivo u objeto de la promoción. El Código Fiscal de la Federación, no establece como debería resolver la autoridad en caso de omisión de firma en el escrito de presentación del recurso de revocación, por lo que ante estos casos la autoridad que resuelve el recurso, a optado por aplicar analógicamente la disposición relativa pero correspondiente al procedimiento Contencioso contemplado anteriormente en el propio Código Fiscal de la Federación y ahora previsto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

Cuando la norma establece la obligación de que la promoción debe estar firmada por el interesado o su representante legal, debe entenderse en atención al artículo 19 del propio Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece:

“En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante aceptante y testigos ante las autoridades fiscales o fedatario público.”

Del precepto legal antes transcrito, se desprende que la gestión de negocios, es una figura jurídica que no tiene aplicación en materia fiscal federal, dado que no es admisible en ninguno de los trámites ante autoridades fiscales federales, en consecuencia quien promueva una solicitud sin importar su contenido o naturaleza, necesariamente debe demostrar con el documento idóneo el interés jurídico que tiene en relación con la promoción que presenta interés jurídico que se puede desprender de la propia resolución o acto que se pretende impugnar, al estar dirigido al mismo promovente, o bien justificar mediante el documento idóneo que el directamente interesado le ha otorgado facultades para que lo represente legalmente.

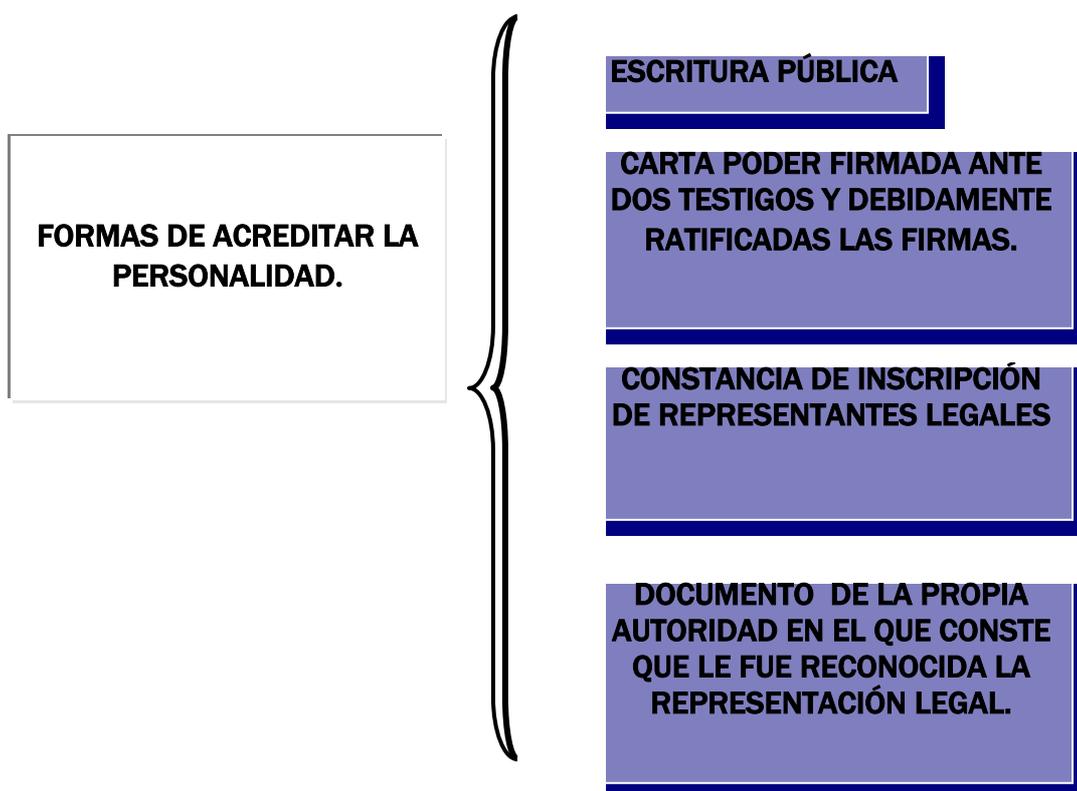
Adicionalmente a las posibilidades ya referidas para acreditar la personalidad el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación establece la opción de que el otorgante de la representación podrá solicitar la inscripción de dicha representación en el registro de representantes



fiscales y con la constancia que al efecto se expida se podrá acreditar la representación.

Finalmente el artículo 123 fracción I establece la posibilidad de que la personalidad se puede acreditar mediante documentos en la que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal.

En resumen las formas de acreditar la personalidad, se expresan en el siguiente cuadro:



No hay que olvidar que deberá acreditarse que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presente la promoción.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, si del escrito en que se presenta la promoción, y de los diversos documentos que al propio escrito se acompañan, no se justifica el interés jurídico del promovente, debe prevenírsele para que en un término de 5 días², justifique el carácter que dice tener dentro de

² Sobre el particular obsérvese que el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, indica un plazo de diez días, para el caso de omisiones de señalamientos de obligaciones previstas en dicha disposición.



su promoción, con el apercibimiento que de no hacerlo en tiempo, se tendrá por no interpuesto el recurso.

2. Oportunidad Del Recurso

Otro de los aspectos de forma, en relación con el recurso de revocación es el que tiene que ver con que este se haga valer, dentro del término que para tal efecto establece el Código Fiscal de la Federación.

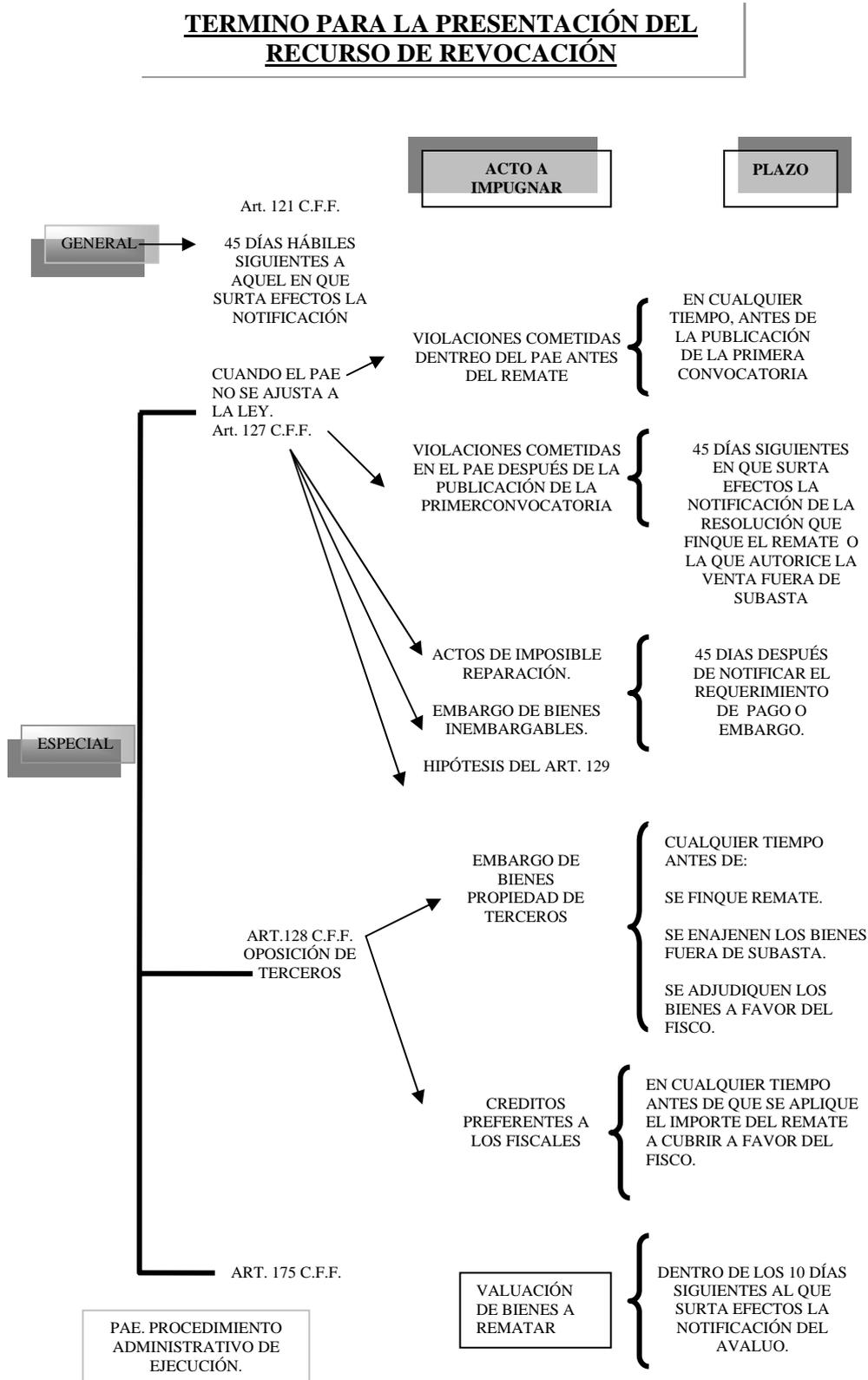
Los términos como normas procesales han sido establecidos por el legislador dentro de las diversas leyes como reguladoras de los distintos procedimientos. Estas normas procesales tienen la naturaleza de ser de orden público, y por ello son de carácter obligatorio para todas las partes que intervienen en el procedimiento, inclusive para el mismo juzgador.

Para estos efectos el término “juzgador” no debe entenderse referido solamente a los tribunales judiciales o administrativos, sino a cualquier autoridad que se encuentre legalmente facultada para resolver un medio jurídico de impugnación, como es el caso de las autoridades fiscales federales al resolver el recurso de revocación que se analiza. En la inteligencia de que si el derecho que se ejercita en la petición de que se trate, se hace fuera del plazo establecido por la ley, opera en contra de la parte solicitante, lo que se conoce como preclusión procesal, esto es, la parte interesada pierde el derecho a ejecutar la acción que pretendió intentar, por el sólo hecho de que su petición no fue presentada dentro del término legalmente establecido.

De lo anterior se advierte que la presentación extemporánea del recurso de revocación, tendrá como consecuencia, la de que sea desechado por notoriamente improcedente, y en este sentido, la autoridad fiscal, estará en condiciones de hacer valer el derecho que se desprende a su favor de la resolución o acto que se pretendió impugnar mediante el recurso de revocación. Como ya se había expresado anteriormente, el Código Fiscal de la Federación establece distintos plazos dentro de los cuales debe ser presentado el recurso de revocación, plazos que aplican en atención al tipo y naturaleza del acto



que se pretende impugnar. Para no caer en reiteraciones innecesarias, basta con reproducirlos resumidamente en el siguiente cuadro:





3. Viabilidad De La Promoción

Cuando hablamos de la viabilidad, nos referimos al hecho de que el acto o resolución que se pretende impugnar mediante la interposición del recurso, necesariamente debe referirse a actos que puedan ser recurribles a través de este medio de impugnación, es decir el acto o resolución a impugnar debe encontrarse contenida en las diversas hipótesis que se prevén en el artículo 117 y no existir disposición legal expresa que indique la improcedencia de este recurso contra el acto o resolución de que se trate.

4. Requisitos Del Escrito De Presentación Del Recurso

El artículo 122 del Código Fiscal de la Federación establece:

“El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además. ...”

Lo anterior significa que los diversos requisitos que debe cumplir el recurrente son tanto los que se encuentran establecidos en el artículo 18 referido a las promociones en general, como en el artículo 122 del ordenamiento legal antes invocado.

a) Requisitos derivados del artículo 18.

La reforma a este artículo del Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, representó cambios importantes y de gran trascendencia jurídica ya que implicó transformaciones en gran parte del esquema de la presentación de las promociones ante las autoridades fiscales. La intención del legislador con la referida reforma es la de incorporar los nuevos adelantos tecnológicos al campo del derecho.

El texto actual del artículo de referencia es el siguiente:

“Artículo 18.- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria,



mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.



Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.”

La hipótesis general del artículo 18 de referencia, establece:

“Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada...”

A pesar de lo anterior la parte final del primer párrafo del artículo, señala:

“El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso”

Lo anterior significa que habrá promociones que se presenten mediante documento digital y otras de forma impresa. Esto resulta incongruente con el artículo Segundo, fracción II de las disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación que señala:

“lo dispuesto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación. Entrará en vigor hasta que el Servicio de Administración Tributaria, establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.”

Las incongruencias radican en lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 18, la regla general es la de presentar las promociones en documento digital, a excepción de aquellas promociones que el Servicio de Administración Tributaria determine que se deben presentar de forma impresa, lo cuál hará a través reglas de carácter general.



Contrariamente al artículo 18, la disposición transitoria relativa a este dispositivo, señala que el Servicio de Administración Tributaria determinará las disposiciones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso, lo cual significa que la regla general establecida en el artículo 18, no tiene congruencia, ya que el Servicio de Administración Tributaria sólo tendría que determinar los documentos impresos y esto como excepción a la regla general de presentar todas las promociones en documento digital.

Por otro lado, el propio artículo 18 cuarto párrafo ya establece una excepción al principio general de presentar las promociones en documento digital, referido para todos aquellos contribuyentes previstos en tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los cuales podrán presentar sus promociones por escrito.

De acuerdo con el multicitado artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, los diferentes esquemas para presentar las promociones responden a un criterio subjetivo y no al tipo de promoción.

De esta forma en la presentación de las promociones se establecen dos esquemas:

-Para los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del CFF.

Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$ 1, 750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores \$300,000.00, no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en el artículo 18 del Código Tributario.

De igual forma están exentos de la utilización de firma electrónica avanzada los contribuyentes que realizan actividades exclusivamente del sector primario (agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola) que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación. En este caso las promociones deberán presentarse con un esquema casi idéntico al contemplado en



el texto anterior a la reforma antes referida y cumplir con los siguientes requisitos:

Presentarse en documento impreso.

A diferencia del esquema anterior a la reforma antes referida, en esta ocasión se precisa que los contribuyentes del sector primario así como los contribuyentes menores, deberán presentar su promoción de forma impresa y con la firma autógrafa del contribuyente o de su representante legal, en su caso huella dactilar.

Llama la atención que se sustituya la forma escrita por impresa, en mi opinión la intención es diferenciarla claramente de los documentos digitales, y establecer de una forma más o menos clara que se debe entregar en un documento. Es así que en materia fiscal y sobre todo del recurso de revocación no existe la posibilidad de presentarlo mediante comparecencia.

En términos generales podemos decir que este requisito consiste en representar en un documento con palabras por medio de letras u otros signos lingüísticos convencionales o previamente establecidos que indique o exprese la petición del particular. Escrito que tiene como función primordial la comunicación con la autoridad a efecto de que ésta actúe en consecuencia.

Firma o huella dactilar del interesado.

La firma desde el punto de vista jurídico sirve para dar autenticidad a un documento y como manifestación de voluntad, en materia jurídica ésta manifestación de la voluntad es importante porque puede originar consecuencias jurídicas. Dentro del campo del derecho fiscal la importancia de la firma, en el caso de los contribuyentes comprendidos dentro del tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación se encuentra plasmada en el artículo 18 del mismo, al establecer:

“Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o



por quien este legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar...”

De la transcripción anterior podemos destacar:

- ✓ La promoción debe ir firmada por el interesado.
- ✓ Si no es firmada por el interesado, puede ir firmado por otra persona que no sea la interesado, pero si este autorizada legalmente para ello, lo cual es congruente con el artículo 19 del Código y que se relaciona con la personalidad del promovente, tema que ya abordamos en este trabajo.
- ✓ En caso de que el interesado no sepa o no pueda firmar, imprimirá su huella dactilar.

Cabe resaltar que la omisión de la firma, no da lugar a requerimiento para subsanarla, dicha omisión es considerada como falta de exteriorización de su voluntad de presentar el recurso de revocación, por lo que no tendría ninguna validez y eficacia jurídica. Resulta importante señalar que cuando se da el supuesto de la omisión de la firma en el escrito del recurso, la autoridad que resuelve el mismo, ha seguido el criterio de aplicar por analogía, lo que se establece al respecto en materia de procedimiento Contencioso Administrativo, actualmente previsto en el artículo 4 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2005 y que establece:

“Toda promoción deberá estar firmada por quien la formule y sin este requisito se tendrá por no presentada, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego...”

A pesar de lo anterior es conveniente que sea el propio Código Fiscal de la Federación, el que establezca de manera clara la forma de resolver de la autoridad, en caso de la omisión de la firma en el escrito de interposición de su recurso de revocación, con lo que se daría mayor seguridad jurídica. En el caso de sospecha de falsedad de firmas, la



autoridad debe mediante una prueba pericial, determinar la situación y resolver acorde con la valoración de la misma.

Presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria.

Otro requisito de forma del recurso, consiste en que sea presentado en la forma oficial que al efecto sea aprobada por la autoridad fiscal.

De conformidad con la regla 2.9.13 de la Resolución Miscelánea fiscal para 2005. Para los efectos de los artículos 18, 31 y demás relativos del Código, las forma oficiales aprobadas por el Servicio de Administración Tributaria, que deben ser usadas por los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, son las que se relacionan en el Anexo 1 de la Resolución.

Es así que de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 cuarto párrafo y la regla antes referida de la resolución miscelánea fiscal, en caso de que el recurso deba presentarse en una forma oficial, esta deberá ser aprobada por la autoridad fiscal y dada a conocer, de no ser así el recurso debe presentarse en un escrito libre que cumpla con los requisitos exigidos por la ley.

Actualmente sigue vigente el escrito libre, que permite al particular expresar con mayor libertad sus argumentos, lo cual no implica que dicho escrito no deba presentarse en el número de ejemplares que la autoridad señale.³

Cuando no existen formas aprobadas el escrito libre debe contener:

Nombre, denominación o razón social.

Desde el punto de vista jurídico, este requisito permite identificar a la persona que recurre el acto o resolución que afecta su esfera jurídica y establecer si tal persona es la interesada para impugnar mediante el recurso de revocación. El que aparezca el nombre,

³ Como referencia histórica resulta conveniente señalar que en 1994, se establecía la forma HRR-1 como la forma aprobada para la interposición del recurso de revocación, misma que resultaba poco práctica pues no era adecuada en atención a la naturaleza de un recurso de evocación, por lo que dichos formatos cayeron en des uso. De Díaz Hernández, Domingo. Formas Oficiales para la interposición del Recurso de Revocación y Condonación de multas. Dimensión Jurídica Fiscal México. Mayo de 1994. p.36.



denominación o razón social de la persona en el documento por medio del cual se presenta el recurso significa que a dicha persona se le considera titular de la petición, de tal manera que esa circunstancia le traerá consecuencias jurídicas.

Domicilio fiscal

Este requisito sirve para el efecto de fijar la competencia de la autoridad fiscal, lo cual también es congruente con lo preceptuado por el artículo 121 del mismo Código, que señala que “El escrito de Interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente...”

El domicilio es un punto de referencia para derechos y obligaciones y se encuentra regulado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

Clave del registro federal de contribuyentes.

La obligación a cargo de los contribuyentes de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, se origina por la relación jurídico tributaria, es una obligación prevista en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

La omisión de este requisito, trae como consecuencia un requerimiento para corregir la omisión con el apercibimiento que de no hacerlo se tiene por no presentada la promoción. Además tal omisión e incluso utilizar una clave no asignada por la autoridad significa incurrir en una infracción, la cuál esta prevista en el artículo 79 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Señalamiento de la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

Llama la atención que basta con señalar a la autoridad que se dirige la promoción, por lo que en el caso del recurso de revocación puede incluso dirigirse a una autoridad que no sea la competente para resolverla, lo que origina la remisión a la autoridad competente, con el consecuente retardo del caso.⁴

⁴ Hipótesis prevista en el artículo 120, segundo párrafo.



Domicilio para oír y recibir notificaciones y en su caso el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Se trata de un domicilio ocasional, utilizado para efectos de notificación cuando se sigue un procedimiento o juicio. La omisión de tal señalamiento trae como consecuencia una sanción o algún requerimiento.

Para los contribuyentes excluidos del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

Todo lo relacionado con los requisitos a que hemos hecho referencia, para los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, resulta en gran parte aplicable a los contribuyentes que se excluyen del referido tercer párrafo excepto los siguientes:

Presentación en documento digital.

De acuerdo con el artículo 17-D cuarto párrafo “Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier tecnología.”

La obligación de presentar la promoción en documento digital, representa necesariamente obligar a los particulares de referencia, a contar con el equipo adecuado para poder generar este tipo de documento, ya que se obtiene a través de equipo electrónico, entendemos que esta es la razón por la que dicha obligación se estableció a cargo únicamente de los contribuyentes que pudieran sufragar los gastos relativos.

Lo anterior se traduce principalmente en que los recursos administrativos en documentos digitales se enviarán vía Internet, a las direcciones electrónicas autorizadas para tal efecto. Por lo que ello lleva implícito un grado de inseguridad jurídica, más cuando la presentación de un recurso no se trata de un trámite, sino de un medio de defensa que tiene muchas más implicaciones jurídicas.



Contener firma electrónica avanzada.

Atendiendo al texto del comentado artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, el documento digital en que se envié el documento en el que conste el recurso de revocación deberá enviarse vía Internet y contener la firma electrónica avanzada. El Código Fiscal de la Federación, no define que se debe entender por este concepto. El Servicio de Administración Tributaria a través de su página en Internet quien establece lo que se entiende por la firma electrónica avanzada y la define como “un conjunto de datos que se adjuntan a un mensaje electrónico, cuyo propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste, tal y como si se tratara de una firma autógrafa.

La firma electrónica avanzada según el Servicio de Administración Tributaria tiene un diseño que se basa en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas (o PKI por sus siglas en inglés: Public Key Infrastructure) en donde se utilizan dos claves o llaves, matemáticamente relacionadas, para el envío de mensajes: Una de las llaves sólo es conocida por el titular de la firma y sirve para cifrar datos. De ahí que se designe con el término “llave o clave privada”; la otra llave, denominada “llave o clave pública”, esta disponible en Internet para consulta de todos los usuarios de servicios electrónicos y sirve para descifrar datos.⁵

Llama la atención que el artículo 17-D párrafo tercero, le otorga los mismos efectos a la firma electrónica avanzada que a la autógrafa:

“En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.”

Como mencionábamos antes, la firma cumple una doble función, la de individualizar o identificar y la de expresión de la voluntad o voluntariedad, es evidente que la impresión digital, puede cumplir con

⁵ *www/sat.gob.mx



la primera de ellas pero no necesariamente ser muestra clara de la voluntad de quien la imprime, de ahí el margen de inseguridad jurídica que representa.

Por otro lado la firma electrónica avanzada debe ampararse en un certificado, que confirme el vínculo entre el firmante y los datos de creación de la misma, certificado que tiene una vigencia de 2 años.

Finalmente otro artículo importante es el 17- E del Código Fiscal de la Federación. Que establece:

“Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el sello electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consigne en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital”

Dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

De ahora en adelante los trámites se realizarán vía Internet principalmente, lo anterior también se aplicará a los recursos administrativos y, por consiguiente las notificaciones a sí como los requerimientos por parte de la autoridad podrán realizarse mediante correo electrónico (toda vez que es un requisito a cumplir, el contar con una dirección de correo electrónico), dejando como resultado una incertidumbre jurídica por parte del contribuyente de la validez de estos actos, así como del horario que se entenderá como hábil para efectos de recibir notificaciones o requerimientos. Con todo esto, existe la necesidad de establecer mecánicas claras que otorguen a los contribuyentes la máxima certeza jurídica en la utilización de dichos medios electrónicos.



Envió por correo electrónico a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria.

Otro aspecto importante a comentar relacionado con este tema, lo constituye el referente a los documentos anexos a un documento digital, los cuales no sean digitales y sean además distintos a escrituras y poderes notariales, hipótesis prevista en el mismo artículo 18 que establece:

“Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y estos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañe a un documento digital.”

De la transcripción anterior se desprende:

- ❖ Esta dirigida a los contribuyentes obligados a presentar sus promociones mediante documento digital, en tanto debe contar con un certificado de firma electrónica avanzada.
- ❖ La hipótesis prevé el caso de que un contribuyente de este tipo anexe a un documento digital, otros que no deban presentarse en esta forma, sino sean documentos impresos.
- ❖ La ley establece la opción de presentar la promoción de que se trate de forma impresa, siguiendo los requisitos de este esquema de presentación de promociones pero además anexando dirección de correo electrónico, de lo cual se deduce que aún presentándolo de forma impresa, en este caso las notificaciones se harán mediante correo electrónico.

Las consecuencias jurídicas de las omisiones en los requisitos del escrito derivados del artículo 18, en lo que respecta a los contribuyentes contemplados en el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, se establecen en el penúltimo párrafo del artículo 18 que señala:



“Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumplan con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.”

Tal y como esta redacta esta disposición se entiende que de manera general se requerirá al promovente, si el escrito no estuviera firmado, ya sea por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, o aún más, en el caso de que el escrito no tuviera impresa una huella dactilar, toda vez que estos son algunos de los requisitos contemplados en el párrafo cuarto del artículo 18 a que se hace referencia. Tal interpretación resulta incorrecta toda vez que como ya habíamos resaltado la firma representa un elemento esencial, pues es reflejo de interés jurídico y manifestación de voluntad cuya ausencia provocaría que el escrito de interposición del recurso fuera inexistente. Es por ello que los tribunales han considerado que la omisión de firma o huella no amerita un requerimiento, sino que debe tenerse por no presentado.

Por lo que respecta a aquellos requisitos obligatorios para el resto de los contribuyentes que tienen la obligación de presentar sus promociones mediante documento digital, el tercer párrafo del multicitado artículo 18 establece:

“Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.”

La disposición anterior quiere decir:

- El requerimiento aplica sólo para las dos primeras fracciones del artículo de referencia que incluyen, nombre, denominación y



razón social, domicilio fiscal, Registro Federal de Contribuyentes y clave, y autoridad a la que se dirige.

- La omisión de correo electrónico amerita tener por no presentada la promoción.

Requisitos para los contribuyentes excluidos del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación

- Presentarse mediante **documento digital**. Que deberá tener por lo menos:
 - Nombre, denominación o razón social.
 - Domicilio fiscal.
 - Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
 - Señalar la autoridad a la que se dirige y propósito de la promoción.
- **Dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.**
- Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.
- **Contener firma electrónica avanzada.**
- La promoción **deberá enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe.**

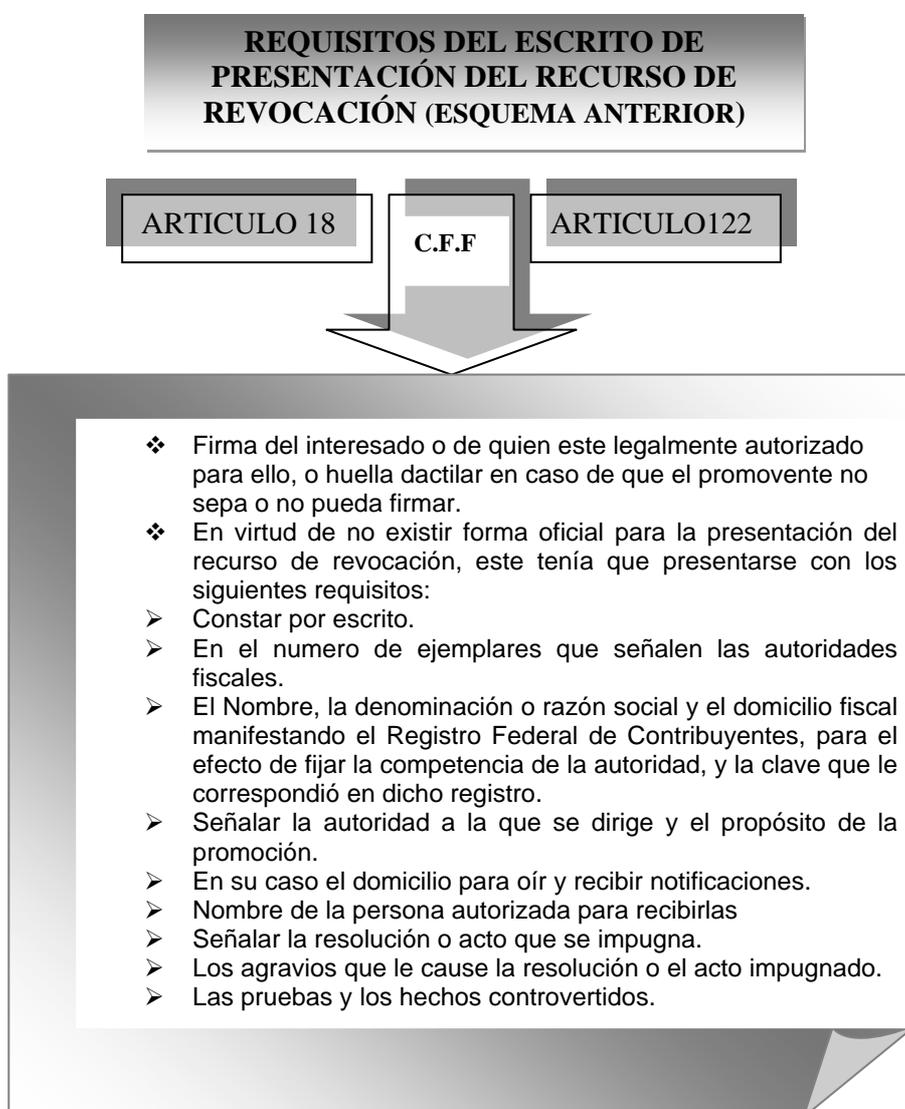
Para los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación

- Presentarse en **documento impreso.**
- Estar firmadas por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, al menos que el interesado no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar.
- Presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria, si no existe forma deberá tener:
 - Nombre, denominación o razón social.
 - Domicilio fiscal.
 - Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
 - Señalar la autoridad a la que se dirige y propósito de la promoción.
 - Domicilio para oír y recibir notificaciones y en su caso el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Si el promovente que cuenta con un certificado de firma electrónica avanzada, acompaña documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y no están digitalizados la promoción deberá presentarse en forma impresa, debiendo incluir correo electrónico.



En términos generales podemos concluir que, el actual esquema en la presentación de promociones ante las autoridades fiscales se determina de acuerdo a criterios subjetivos, es decir en atención al contribuyente de que se trate, a diferencia del esquema anterior a la reforma de 2004, en el que el esquema era aplicable a cualquier promoción presentada frente a las autoridades, proveniente de cualquier tipo de contribuyente. De acuerdo con el texto anterior del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, el esquema de las promociones era el siguiente:





b) Requisitos Derivados Del Artículo 122 Del Código Fiscal De La Federación.

De acuerdo con el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de presentación del recurso de revocación además de los requisitos del artículo 18 debe señalar:

-La resolución o el acto que se impugna.

El señalamiento de la resolución impugnada, representa más que un simple requisito, un elemento esencial de forma que sin tal señalamiento no tendría existencia este medio de defensa.

Este aspecto consiste en identificar de manera precisa el acto o resolución: una multa, liquidación, determinación, requerimiento de pago, un embargo, etc., el número de crédito si es que este se expresa, en número de oficio en donde se contiene el acto o resolución, la fecha del mismo, así como el servidor público que lo emite.

-Expresión de Agravios que cause el acto o resolución impugnada.

Este es el tema más importante en el recurso de revocación, pues su estructura y conformación constituyen la parte medular de este medio de defensa.

Roberto Reyes Altamirano en su diccionario de términos fiscales, expresa al respecto del término agravio: “En materia administrativa fiscal, consideramos que un agravio, es la lesión o lesiones o afectación jurídica, de la que se duele el gobernado y que invoca y hace valer al impugnar o controvertir un acto o resolución de la autoridad fiscal.”

Las diversas definiciones doctrinales que se han emitido al respecto, tienen un elemento común que es el hecho de que se trata de una afectación o lesión jurídica, la violación, detrimento o menoscabo de algún derecho subjetivo público, el cual se encuentra protegido por el derecho objetivo y que puede invocarse o expresarse cuando la autoridad administrativa fiscal concretiza dicha afectación al emitir una resolución o un acto dirigido al particular.

Un concepto de agravio emitido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es el expresado en el siguiente precedente:



“CONCEPTO DE AGRAVIO. REQUISITOS QUE DEBE REUNIR. Para considerar que la demandante ha manifestado un concepto de agravio en contra de una resolución impugnada, debe señalar con precisión la parte de la resolución que lesiona alguno de sus derechos, debiendo mencionar el precepto o preceptos jurídicos que a su juicio dejó de aplicar o aplico indebidamente la demandada, externando asimismo los razonamientos lógico-jurídicos por los que concluya que efectivamente existe omisión o indebida aplicación de los preceptos aplicables al caso concreto. Si falta alguno de estos requisitos no habrá concepto de agravio”⁶

De acuerdo con los criterios emitidos por el Poder Judicial Federal y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en relación con los agravios se puede establecer una clasificación de este aspecto importantísimo en los medios de defensa. Si bien la clasificación deriva de los agravios expresados en las demandas de nulidad, por analogía pueden aplicarse al recurso de revocación.

CLASIFICACIÓN DE LOS AGRAVIOS

AGRAVIOS INOPERANTES	Si no están orientados a controvertir los razonamientos esenciales que dan la motivación y fundamentación de la resolución impugnada, teniendo como consecuencia el reconocimiento de la validez de la resolución.
AGRAVIOS INSUBSISTENTES	Cuando el actor se limita a reiterar el contenido de un precepto, sin hacer razonamientos o consideraciones sobre sus efectos en el caso, debe resolverse que tal manifestación no constituye agravio.
AGRAVIOS INSUFICIENTES	Cuando se expresa la violación de determinados preceptos legales sin expresar los razonamientos que a su juicio hacen concluir que se llevo a cabo dicha violación
AGRAVIOS TÁCITOS.	Cuando algún concepto de impugnación no aparece señalado expresamente, sin embargo se desprenden del examen integral de la demanda.
AGRAVIOS IMPROCEDENTES	Aquellos en los que se argumenta sobre cuestiones de ⁴ inconstitucionalidad, lo cuál únicamente se podría analizar por el Poder Judicial de la federación.

⁶Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2 a época. Año VI. No 66, tesis II-TASS-7637 p.1014.



Cabe aclarar que en materia de recurso, la suplencia de la deficiencia de la queja, si opera tratándose de agravios insuficientes, circunstancia que se encuentre de manera clara en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación.

- Ofrecimiento de las pruebas y señalamiento de los hechos controvertidos.

Las pruebas son el medio idóneo para crear convicción en la autoridad administrativa que resuelve el recurso, de que el recurrente tiene la razón al demostrar con los medios probatorios la ilegalidad del acto o resolución administrativa. Por esto tienen dentro de este medio de defensa, importancia de primer orden.

Las consecuencias jurídicas de las omisiones en los requisitos del escrito se encuentran en el texto del artículo 122, mismo que ha sufrido una evolución importante de 1990 a 1994, dicho artículo no contempló ningún tipo de requerimiento para el caso de existir omisiones de requisitos, al efecto establecía:

“Cuando no se haga algunos de los señalamientos de las fracciones I y II de este artículo, la autoridad fiscal desechará por improcedente el recurso interpuesto. Si se omiten los de la fracción III, se tendrá por no ofrecidas las pruebas.”

En 1995, vino una nueva reforma a la disposición comentada quedando de la siguiente manera:

“Cuando no se expresen los agravios a que se refiere la fracción II de este artículo, la autoridad fiscal desechará por improcedente el recurso interpuesto. Cuando no se señale el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a las que se refieren las fracciones I y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivamente.”



Como puede observarse siguió omitiendo la falta de expresión de agravios, como situación que ameritara requerimiento por parte de la autoridad, tal omisión de acuerdo al texto de esta disposición implicaría desechamiento del recurso por improcedente, siendo que éste es el requisito más importante de este medio de defensa.

Con la reforma al texto de éste párrafo, del artículo 122 vigente a partir de 1996, se establece que ante la omisión de cualquier requisito de los señalados en este artículo, debe requerirse al particular a fin de subsanar las omisiones. Ello fue importante toda vez que la expresión de agravios es la parte medular del recurso, la reforma antes referida, también incluyó una modificación al párrafo de este artículo que obligaba a quien gestionara a nombre de otro, a ser licenciado en derecho, situación que se consideraba una gran limitante para el recurrente ya que hay que recordar que la idea original del legislador es que este medio de defensa sea lo más sencillo y accesible al común de la gente. La reforma en este aspecto consistió en remitir al artículo 19 del mismo Código, que señala como debe ser la representación ante la autoridad fiscal.

El texto actual del párrafo segundo del artículo 122 establece:

“Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a las que se refieren las fracciones I, II, III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.”

Resalta de la transcripción anterior que se omite señalar de manera explícita a partir de que momento se va a computar el plazo de



cinco días para cumplir con alguno de los requisitos que se hubieran omitido en el escrito de interposición del recurso.



c) Anexos Del Recurso.

De conformidad con el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, el recurrente debe acompañar al recurso los siguientes documentos:

-Documento con el que acredite o reconozca la personalidad del recurrente.

Ya habíamos señalado que en materia fiscal no se acepta la gestión de negocios, por lo que, quién actúe a nombre de otra persona física o moral deberá acreditar fehacientemente ante la propia autoridad el carácter con que promueve, lo cual, como ya habíamos señalado



puede hacerse a través de la exhibición de cualquiera de los documentos siguientes:

- a) Escritura pública.
- b) Carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- c) Documento donde conste que esta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal.
- d) Constancia de inscripción en el registro de representantes.

- Reconocimiento de la personalidad por parte de la autoridad.

Por lo que se refiere a la facilidad , de anexar como documento que acredite la personalidad jurídica del recurrente, aquel documento en que esta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal, resulta un avance en agilización del trámite administrativo, de acuerdo con lo anterior cuando la autoridad fiscal, en uso de sus facultades, llevó a cabo el reconocimiento de la personalidad del representante, no es necesario presentar el documento en el que se otorgó tal representación, basta presentar un documento en el que conste el reconocimiento que de su representación llevo a cabo.

A partir de la reforma al Código Fiscal de la Federación en 2004, se establece el registro de representantes legales y la opción de mediante el certificado que ampare el registro, acreditar la representación ante las autoridades en cualquier trámite administrativo.

Respecto de la constancia de inscripción en el Registro de Representantes Legales, el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación establece que el trámite para obtenerla se realizará mediante solicitud en escrito libre firmada por el otorgante y aceptante del poder y acompañado del documento en el que conste la representación correspondiente y otros documentos señalados en las reglas de carácter general.

Finalmente cabe destacar la formula de lo que Augusto Fernández Sagardi ha llamado” representante administrativo” quién de



acuerdo con el texto del quinto párrafo del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, se trata de personas a las que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito, para que a su nombre reciban notificaciones, ofrezcan y rindan pruebas y presenten promociones relacionadas con estos propósitos.

- Documento en el que conste el acto impugnado.

La existencia del acto o resolución que afecta la esfera jurídica del particular que promueve el recurso, es un elemento del cuál depende la existencia del recurso, además permite a la autoridad determinar si resulta o no competente para tramitarlo y justifica la materia del mismo.

La reforma al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, representa un tema de particular importancia en este apartado y que impactó lo que establece el artículo 123 fracción II.

La afectación a la que nos referimos radica en que ahora los actos administrativos que se deban notificar, podrán constar aparte de en un documento impreso, en documento digital.

El artículo 38 de referencia en la parte conducente señala:

“Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

“I Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

De lo anterior nos queda la duda a que se refiere con transmitirse codificados, además surge la inquietud: si la resolución objeto de impugnación fue notificada por medios electrónicos o como deberá cumplirse la obligación de anexar el documento en el que conste la resolución impugnada si se trata de un documento digital.

La excepción a la regla de anexar el acto impugnado se presenta en el caso de la negativa ficta, toda vez que de conformidad con el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación el recurrente podrá



decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

-Constancia o el acta de notificación del acto impugnado

La constancia de notificación del acto administrativo, da la posibilidad tanto al recurrente como a la autoridad de computar el plazo para la presentación del recurso y así determinar la oportunidad del mismo. El Código Fiscal de la Federación hace referencia muy someramente a la existencia del acta de notificación y la obligación por parte de la autoridad para entregarla, en los artículos 135, primer párrafo y 137, segundo párrafo que señala respectivamente:

“Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en la que esta la efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.”

Como se puede apreciar señala dicha disposición la obligación de proporcionar al interesado copia del acto administrativo, mas no así el acta de notificación y de la cual el mismo artículo hace mención en la última parte, pero sólo para señalar que en la misma se hará constar la circunstancia de que no quiera firmar la persona con la que se entienda.

Por su parte, el artículo 137 establece:

“... En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo...”

De lo anterior se puede inferir que se refiere al acta de notificación; sin embargo, se considera que no es así, pues lo que debiera interesarle al particular es el acto, por lo que la redacción de dicha parte del artículo es del todo criticable.

Existen **excepciones** a la regla general de anexar al escrito de presentación del recurso la constancia de notificación, en los siguientes casos:



- Cuando el promovente bajo protesta de decir verdad declare que no la recibió.

La razón de tal disposición se encuentra en el hecho de que el particular no siempre tiene conocimiento de la resolución impugnada a través de un acto de notificación con las formalidades de ley, sino que en la práctica se dan formas diferentes a la diligencia de notificación, por las cuales el afectado llega a conocer la resolución administrativa que le afecta. Cabe aclarar que en este supuesto no se trata de una impugnación de notificación en términos del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, sino de la declaración de no haber recibido dicha constancia.

- Cuando la notificación se haya realizado por correo certificado con acuse de recibo.

La posibilidad de realizar la notificación por correo certificado con acuse de recibo, se encuentra contemplado en la fracción I del artículo 134, del Código Fiscal de la Federación. En el caso el Servicio Postal Mexicano cumple su función al entregar la pieza postal al destinatario recabando la firma en un documento denominado “acuse de recibo” el cual a su vez se entrega al remitente; por lo que en este tipo de notificaciones no se levanta constancia de notificación y por ende el recurrente está materialmente impedido para presentarla.

- Cuando se trate de negativa ficta.

Si el particular impugna la negativa ficta de una resolución, se encuentra impedido para presentar la constancia de notificación, toda vez que ello implica necesariamente que la negativa ficta recurrida aún no ha sido notificada.

- Cuando se hace la notificación por edictos.

De conformidad con lo previsto en la fracción IV del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, procederá la notificación por edictos únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que este o el de su representante no se encuentren en territorio nacional; condiciones en



que por la propia naturaleza del tipo de notificación tampoco puede estar obligado a la presentación de la constancia de notificación, por lo que de acuerdo con el artículo 123 bastará con que señale la fecha de la publicación del último edicto y el órgano que la llevo a cabo.

- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

La obligación de presentar todos aquellos elementos de convicción permitidos por la ley, para llegar al conocimiento de la verdad, es de capital importancia ya que junto con los agravios, las pruebas son el arma más fuerte para demostrar la ilegalidad del acto o resolución impugnada.

A reserva de referirnos con mayor amplitud en otro apartado de este trabajo, cabe adelantar que en el recurso de revocación se aceptan todo tipo de pruebas a excepción de la testimonial y de la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones.

Así que la obligación de anexar, en el momento de presentar el recurso, las pruebas documentales y, en su caso, el dictamen pericial, implica que en el trámite del recurso no existe periodo de admisión de pruebas; es decir en este caso la prueba pericial se desahoga con la presentación del dictamen, caso distinto al que acontece en el procedimiento contencioso en el cual primero se ofrece y luego se desahoga. En el procedimiento del recurso de revocación la pericial si no es rebatida por la autoridad, será una documental privada con gran valor, de lo contrario deberá ofrecerse con las reglas formales del procedimiento contencioso.

Existe una excepción a la presentación del dictamen como anexo al interponer el recurso y éste es el caso del recurso de revocación en contra de los avalúos practicados dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, de acuerdo con lo previsto en el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

El párrafo siguiente a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece que: “Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia



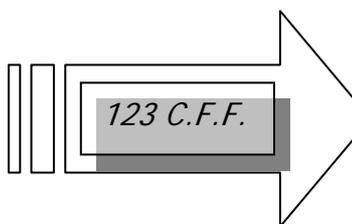
simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.”

Tal disposición representa un avance en la simplificación administrativa, incluso hay quién la considera un beneficio para el particular en tanto conserva en su poder los documentos originales, la autoridad fiscal no puede exigir al contribuyente la exhibición de originales o copias certificadas, a menos que haya indicios que tales documentos no existen o son falsos.

Por otro lado es conveniente resaltar que las copias simples no serán muy útiles, en aquellos casos en los que se controvierta un requisito del acto impugnado que sólo se pueda verificar por medio del documento original, como podría ser la firma facsimilar, o cuando la autoridad pretenda acreditar con copia certificada que una resolución si contiene firma autógrafa.

Con la inclusión de los medios electrónicos y los documentos digitales, es de suponer que tratándose de escrituras públicas estas deberán presentarse en documento digital y confirma electrónica avanzada. Lo mismo sucederá en el caso de que el acto impugnado sea un documento digital y su notificación por medios electrónicos.

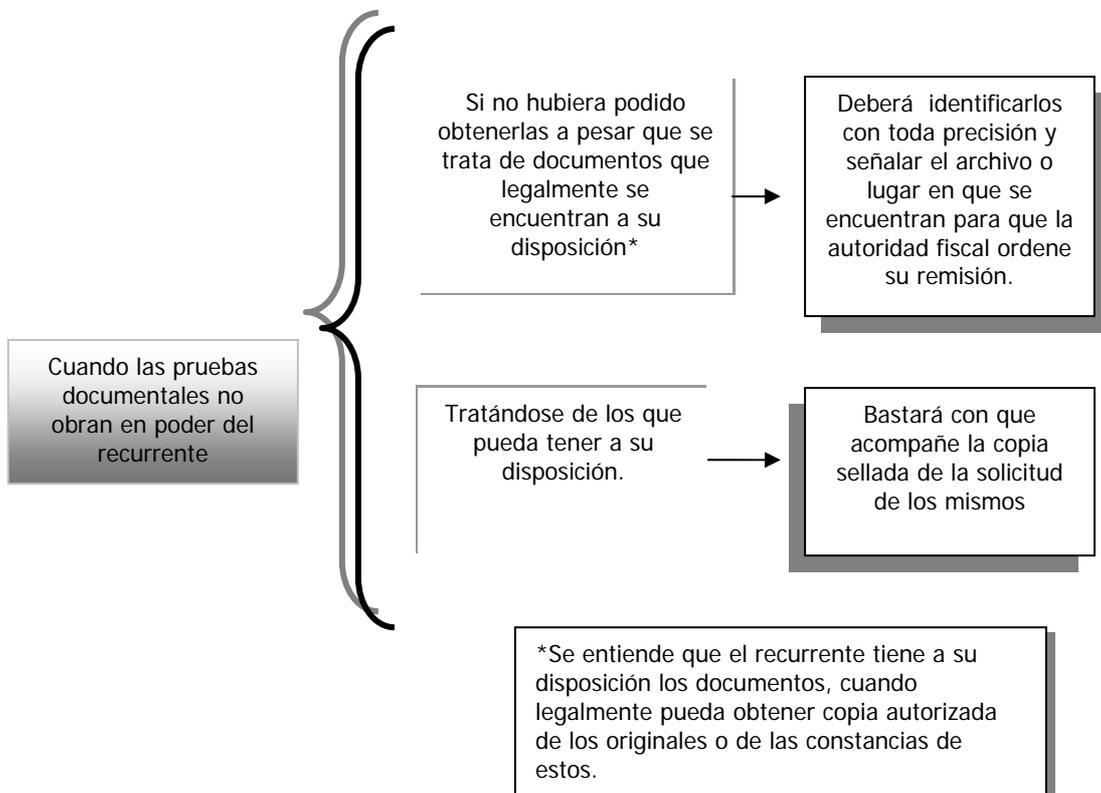
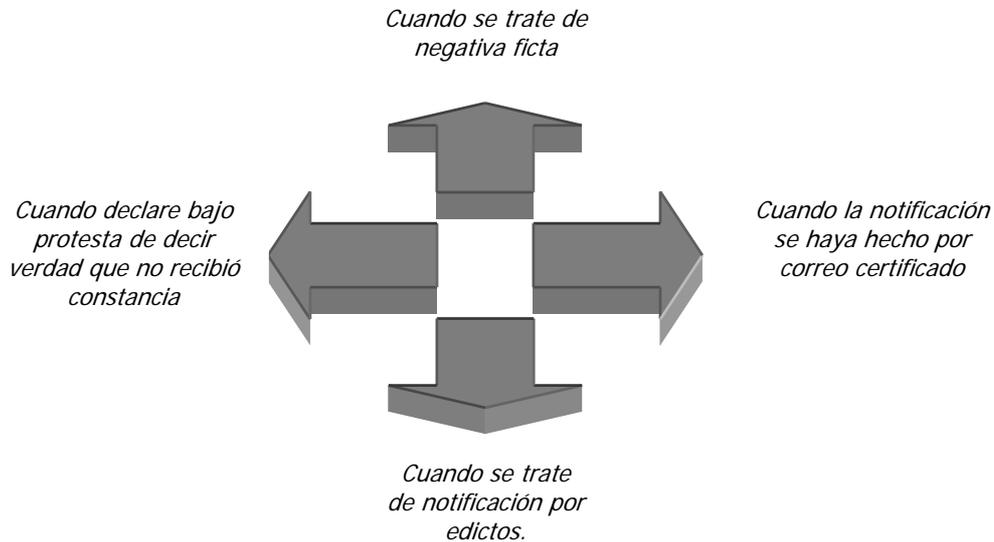
DOCUMENTOS QUE SE DEBEN ANEXAR AL ESCRITO DE PRESENTACIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.



- ❖ Documentos que acrediten la personalidad del promovente cuando actué a nombre de otro o de personas morales, en su caso constancia de que ya le fue reconocida por la autoridad o constancia de registro de representantes legales.
- ❖ Documento en que conste el acto impugnado.
- ❖ Constanza de notificación del acto impugnada excepto:
 - ✓ Cuando declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia
 - ✓ Cuando la notificación se haya hecho por correo certificado.
 - ✓ Cuando se trate de negativa ficta.
 - ✓ Cuando se trate de notificación por edictos.
- ❖ Las pruebas documentales que ofrezcan y el dictamen pericial, en su caso.



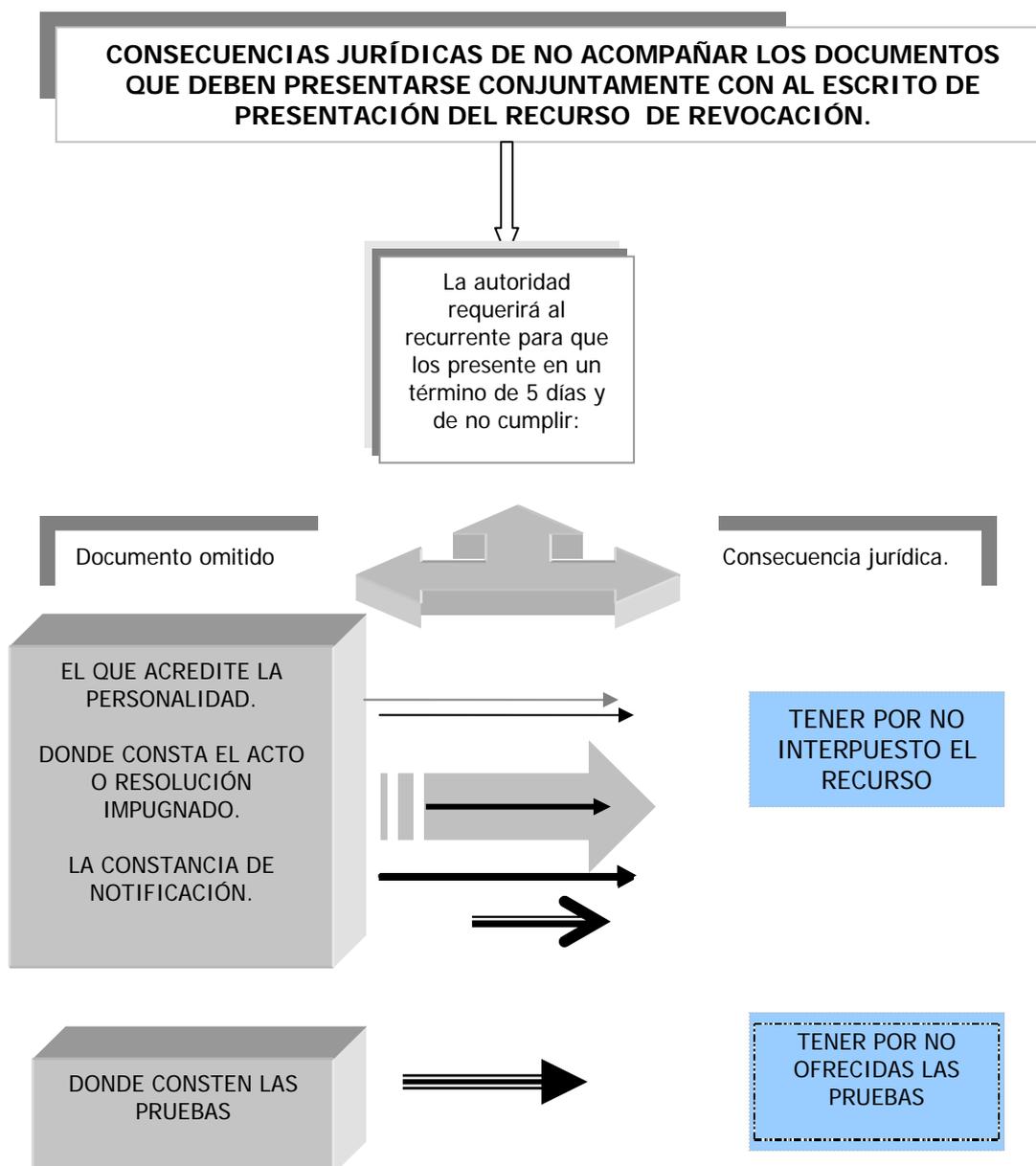
SUPUESTOS EN LOS CUALES EL RECURRENTE NO ESTA OBLIGADO A EXHIBIR CONSTANCIA DE NOTIFICACIÓN.





El penúltimo párrafo del artículo 123, establece la facilidad para el recurrente de pedir a la autoridad fiscal que recabe las pruebas que obren en el expediente del cual proviene el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas.

El último párrafo del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece las consecuencias jurídicas del recurso incompleto por falta de anexos y se resume en el siguiente cuadro:





B. FORMA DE PRESENTAR EL ESCRITO Y EFECTOS DE SU PRESENTACIÓN

1. Personalmente Ante Las Oficinas De La Autoridad Competente

Esta es la opción más adecuada, y sólo opera para los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

2. Personalmente Ante Las Oficinas De La Autoridad que Emitió o Ejecuto El Acto.

Esta posibilidad se encuentra contemplada en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo para fines prácticos, no es recomendable por el retraso en el envío a la oficina o unidad administrativa encargada de resolver el recurso y los riesgos que ello representa. Esta opción también será para los contribuyentes contemplados en el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

3. Por Correo Certificado Con Acuse De Recibo

Esta forma de presentación se expresa en el artículo 121, segundo párrafo de la siguiente manera:

“El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactota o se deposite en la oficina de correos.”

Obviamente esta opción opera para los contribuyentes que pueden presentar su recurso en forma escrita.

Respecto de las tres opciones mencionadas es evidente que lo más recomendable es la presentación directa en la oficialía de partes de las oficinas de la autoridad competente para resolverlo, pues ello otorga mayor seguridad en la presentación.



4. Por Medios Electrónicos A Las Direcciones Electrónicas Que Al Efecto Apruebe La Autoridad Fiscal.

Esta opción deriva de la reforma al artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, con vigencia a partir de que el Servicio de Administración Tributaria establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos o en documento impreso, y opera para todos los contribuyentes excepto para aquellos a los que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

Los efectos jurídicos de la interposición del recurso administrativo de revocación se pueden dividir en tres aspectos:

- En cuanto a la ejecutividad del acto.
- En cuanto a las facultades de la autoridad fiscal.
- En cuanto a la obligación de los particulares de conservar documentación relacionada con la presentación del recurso.

Como habíamos señalado en el primer capítulo, el acto administrativo tiene las características de presunción de validez y ejecutividad.

El actual artículo 133 –A adicionado el 5 de enero de 2004, en su penúltimo párrafo establece:

“Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia”

Se entiende que al hablar de efectos del acto, se refiere a la presunción de validez del acto administrativo y por lo tanto no podrán producirse los efectos que deriven de esa resolución.

La misma disposición establece que la suspensión durara en tanto se dicte la sentencia, termino que crea confusión en virtud de que en el recurso de revocación hablamos de resolución.

Por la interpretación del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, se establece la posibilidad de que la presentación del recurso de revocación, puede ser causa para que el procedimiento administrativo de ejecución no se inicie.

El artículo de referencia segundo párrafo establece:



“Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación... el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución”.

De acuerdo con lo anterior en el caso de la interposición del recurso administrativo de revocación, se puede interpretar que no es necesario solicitar en el mismo escrito la suspensión de la ejecución del acto impugnado, pues basta que se presente el recurso para mostrar la pretensión de que no se ejecute.

Cabe resaltar que el plazo para garantizar el interés fiscal, en este caso es de cinco meses, el cual es mayor a la propia duración del recurso que es de tres meses, por lo cual se deduce que no es necesario garantizar el interés fiscal, ya que no podría ejecutarse el acto sino hasta que se venzan los cinco meses y claro si no se garantiza.

En lo que se refiere a las facultades de la autoridad fiscal el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. Establece en términos generales que:

“Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años...

El plazo señalado en este artículo no esta sujeto a interrupción y sólo se suspenderá... cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio...”

Este efecto consiste en que durante la tramitación de dicho medio de defensa no se computara el plazo para que surta la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, y una vez resuelta tal instancia, reiniciará el cómputo para que en su caso se reinicie la misma.

Finalmente con motivo de la reforma de enero de 2004, se estableció la obligación a cargo del particular de conservar su



documentación que tiene efectos fiscales y sobre todo su contabilidad, pero además debe conservar aquella información que tenga estrecha relación con la interposición de un recurso o juicio.

El artículo 30 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece al respecto: "...Cuando se trate de documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarlas se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin...".

C. IMPUGNACIÓN DE NOTIFICACIONES.

Como ya se había comentado, en páginas anteriores hasta 1987 existía el recurso denominado "De nulidad de Notificaciones", el cuál se tramitaba independientemente a los recursos de revocación y al de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; dicho recurso, entre otras cosas, se caracterizó por que en tanto no se resolvía, quedaba suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo y suspendía además los plazos para el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, lo que hacía muy tardados los procesos administrativos.

Actualmente la impugnación de notificaciones se encuentra prevista en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación de acuerdo con el cuál, para impugnar la notificación de un acto administrativo es requisito indispensable que el mismo se ubique en los presupuestos de procedencia a que se refiere el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación y dicha impugnación tiene dos modalidades:

- Cuando el particular afirma conocer el acto administrativo (fracción I)
- Cuando niega conocerlo (fracción II)

En el primero de los casos la impugnación se hará valer mediante la presentación del recurso administrativo, manifestando la fecha en que se hizo sabedor del acto o resolución de la cual reclama su notificación, a fin de que la autoridad conozca si éstos se encuentran



dentro del plazo para combatirlos o se trata de actos consentidos. Si impugna además el acto administrativo, deberá expresarlo en los agravios.

Ahora bien para el supuesto de que el particular alegue desconocer el acto, así lo hará saber a la autoridad que fuere competente para notificarlo, mediante la presentación del recurso administrativo, la autoridad dará a conocer al particular el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para ello es indispensable que el recurrente señale el domicilio en que se le puede dar a conocer y la persona facultada para ello, si el particular omite estos datos, el acto se dará a conocer por estrados. Una vez realizado lo anterior el particular tiene un plazo de 45 días contados a partir del siguiente en que la autoridad se lo haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo; en la ampliación del recurso el particular podrá formular agravios en contra del acto y su notificación, o en su defecto sólo en contra de la notificación; en este último supuesto, al no formular agravios en contra del acto o resolución implicará su consentimiento.

De acuerdo con la disposición de referencia la autoridad esta obligada a estudiar primero los agravios referentes a la impugnación de notificación, situación lógica, atendiendo a que si esta fue legalmente practicada probablemente el recurso intentado resulte extemporáneo, caso en el que la autoridad debe desechar el medio de defensa sin entrar al estudio de los agravios que se hicieran valer en contra de la resolución o actos combatidos.

De acuerdo con la fracción IV del artículo en comento, la autoridad respecto a la impugnación de notificación sólo podrá resolver en tres sentidos:

- a) Que no hubo notificación.
- b) Que la notificación fue ilegal.
- c) Que la notificación fue legalmente practicada.

Si la notificación fue legalmente practicada y como consecuencia de ello el recurso se presento extemporáneamente, se desechará, si por



el contrario fuera presentado en tiempo., así lo determinará la autoridad resolutoria y entrara al estudio de los agravios de fondo.

En los casos de los incisos a) y b) y si el recurrente impugna tanto la notificación como el acto o resolución, se tendrá al recurrente como sabedor de acto desde la fecha en que manifestó conocerlo o en la fecha en que se le dio a conocer, y procederá al estudio de la impugnación formulada contra el acto mencionado, pero de ninguna forma debe ordenar la reposición del procedimiento para que se lleve a cabo de nueva cuenta la notificación pues el particular ya está en aptitud de interponer oportuna y eficazmente, el recurso en contra del acto o resolución en tanto el particular ya se hizo sabedor del acto o se le dio a conocer, lógicamente no hay razón alguna para que se mande reponer el procedimiento y no se estudié la impugnación hecha valer contra el acto administrativo. Cabe aclarar que esta impugnación no es recurso administrativo, es bien sabido que las reglas contenidas en esta disposición son el resultado de haber eliminado el antiguo recurso de nulidad de notificaciones, y con ello evitar entorpecer el conocimiento de los asuntos, y evitar la suspensión del procedimiento en tanto se resolviera, ya que en este sistema opera la retroacción de los efectos si declara la legalidad de la notificación y a partir de la fecha en que el particular se haya dado por conocedor de la resolución o de la fecha en que la autoridad no puso lo puso de su conocimiento, en caso de alegar haberla desconocido. La otra diferencia con el sistema anterior es que la impugnación se hace valer mediante el recurso de revocación, el cuál debe tener dos tipos de agravios, los que tienden a combatir la notificación y aquellos tendientes a impugnar el acto o resolución.

D. LAS PRUEBAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Lo relativo a las pruebas en el recurso administrativo de revocación se encuentra establecido en el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación.

En términos generales en este recurso se admiten todo tipo de pruebas, experta la testimonial y la confesión de las autoridades mediante



absolución de posiciones. Las pruebas se deben ofrecer desde el escrito inicial, pero si surgieran pruebas supervenientes, éstas se podrá, ofrecer hasta antes de que se emita la resolución del recurso. El Código Fiscal de la Federación no contiene la especificación en particular de cada una de ellas por lo que supletoriamente debemos acudir al Código Federal de Procedimientos Civiles que reconoce como medios probatorios:

- ❖ La confesión.
- ❖ Los documentos públicos.
- ❖ Los documentos privados.
- ❖ Los dictámenes periciales
- ❖ El reconocimiento inspección judicial.
- ❖ Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general todos aquellos elementos aportados por los demás descubrimientos de la ciencia.
- ❖ Las presunciones.

La razón de la prohibición de la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones, se entiende en razón de la tardanza que ello representa, sin embargo la autoridad si puede proporcionar informes sobre hechos que consten en determinados expedientes o documentos. La prohibición de la testimonial es general.

En lo relativo a la valoración de las pruebas, el Código Fiscal de la Federación, expresamente dispone que harán prueba plena, la confesional expresa, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario al igual que los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales , excepto cuando los documentos contengan manifestaciones de hechos de particulares, y los documentos solo prueben plenamente que ante la autoridad que los expidió se hicieron determinadas manifestaciones pero no prueba la verdad de lo declarado o manifestado. Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, su valoración estará a lo dispuesto por el artículo 210 – A del Código Federal de Procedimientos Civiles.



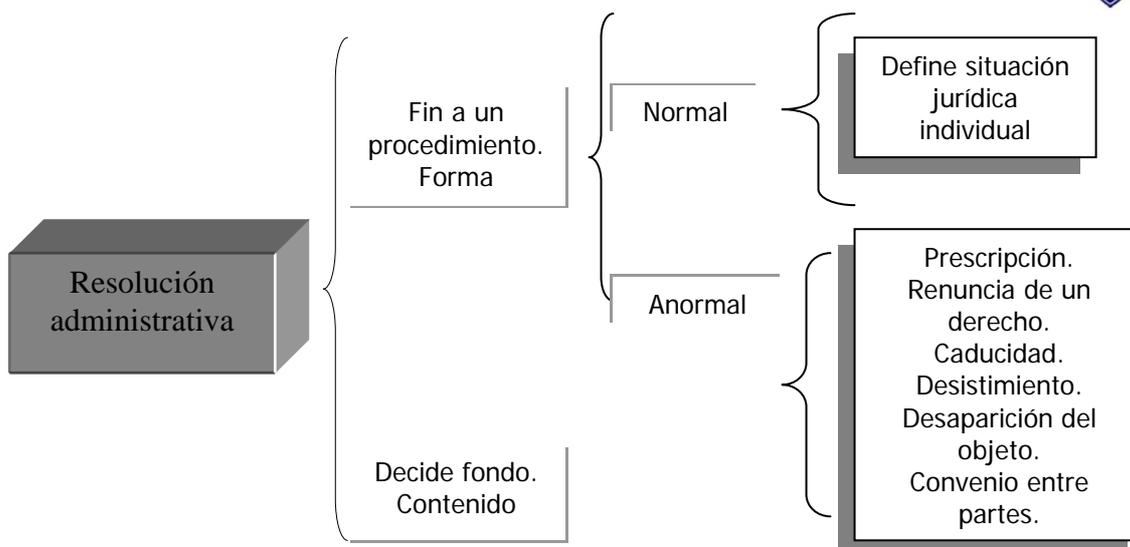
Por lo que hace a las demás pruebas y su valoración el texto resulta un tanto confuso. Primero determina que las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad, luego libera a la autoridad de sujetarse a lo dispuesto en éste artículo sobre el particular cuando de las pruebas enlazadas y rendidas la autoridad adquiere convicción distinta acerca de los hechos.

Finalmente para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas, se hace remisión expresa a las reglas contenidas en el juicio contencioso administrativo y éste a su vez a las del Código Federal de Procedimientos Civiles.

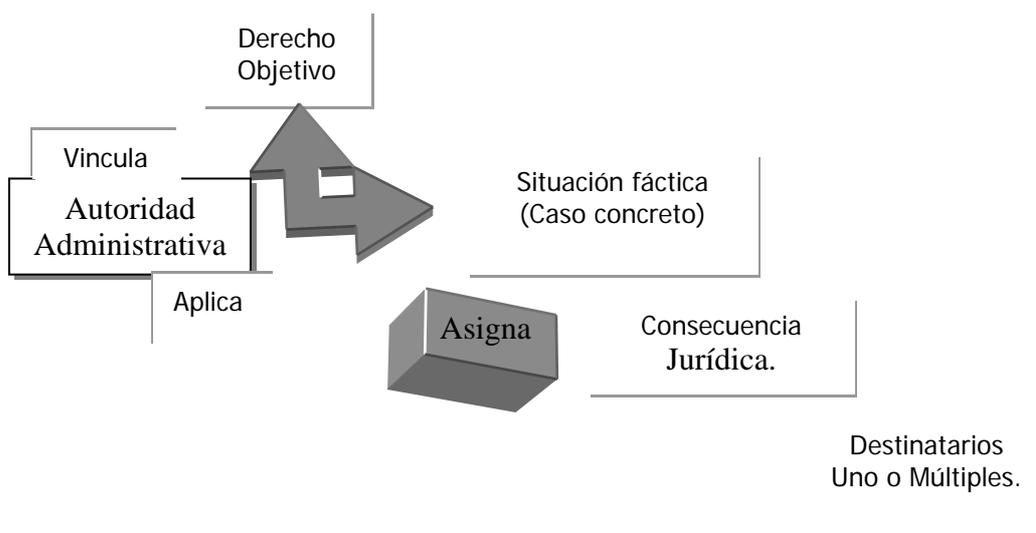
E. LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO.

Desde los primeros Capítulos de este trabajo, habíamos resaltado que el recurso administrativo, es un medio de defensa que se tramita a través de un procedimiento administrativo y que culmina con la emisión de otro acto administrativo denominada resolución.

La resolución es un acto administrativo decisorio, pues define una situación legal, y como acto administrativo comparte de éste la presunción de legalidad, es decir, se parte del principio de que es legal salvo prueba en contrario, es así que quién dude de la legalidad de una resolución de autoridad administrativa tiene que acreditar que carece de ella. La trascendencia de la resolución administrativa es que viene a constituir, propiamente el Derecho perfecto o terminado sólo alcanzable con las normas individualizadas. Los principales aspectos de la resolución administrativa se concretan en el siguiente esquema:



La resolución administrativa crea una relación jurídica que incluye a los siguientes factores y actores:



Cabe aclarar que no todo acto administrativo es producto o efecto de un procedimiento y lo relevante para definir el concepto de resolución, es que implique o constituya la última voluntad de la autoridad.

1. Requisitos Jurídicos De La Resolución.

En este sentido y como una especie más del acto administrativo, la resolución que recae a un recurso administrativo de revocación, debe



ceñirse al principio de legalidad y por tanto a las disposiciones que regulan su emisión.

El artículo 132 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos jurídicos que debe cumplir una resolución en materia de recurso de revocación. El primer párrafo de dicha disposición establece:

“La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.”

De lo anterior podemos desprender lo siguiente:

a) La resolución del recurso debe fundarse en derecho.

En mi opinión, resulta innecesario insistir en que la autoridad administrativa tiene la obligación de respetar el orden jurídico, cuando al resolver un recurso administrativo, la autoridad fiscal está emitiendo una resolución administrativa que determina una situación jurídica específica, la cual por ser un acto administrativo, debe estar debidamente fundada y motivada y en tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“RECURSO DE REVOCACIÓN. SU RESOLUCIÓN DEBE MOTIVARSE Y FUNDARSE. Si en la resolución de un recurso de revocación se confirma una sanción administrativa consistente en la destitución del cargo de un servidor público, apoyándose en el hecho de que lo declarado en la audiencia celebrada ante la autoridad demandada se acreditó la responsabilidad de dicho servidor, pero no se efectúa un análisis de lo declarado para concluir que con ello se probó tal responsabilidad, a fin de establecer si existe adecuación entre el precepto que invoca la autoridad en su resolución y el caso concreto al cual se aplica, se considera que la resolución impugnada carece de la debida fundamentación y motivación que debe contener todo acto de autoridad exigida por el artículo 16 Constitucional y por esta razón la misma resulta ilegal (25)”⁷

Es claro y evidente que la autoridad al emitir la resolución debe resolver, basándose en las disposiciones legales que fueron violadas y argumentadas jurídicamente por el recurrente.

⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3a época, Año VII. No 94, tesis III-TASR-XV-492, p. 51.



b) La autoridad al resolver podrá invocar hechos notorios.

De acuerdo con el criterio sustentado en su jurisprudencia No. 204, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 650 del Semanario Judicial de la Federación 1917-1995 “es notorio lo que es público y sabido de todos o el hecho cuyo conocimiento forme parte de la cultura normal, propia de un determinado círculo social, en el tiempo en que ocurra la decisión”.

Es así que los hechos notorios, pueden servir como motivación al dictar una resolución ya sea para resolver en sentido favorable o desfavorable.

c) Posibilidad de estudiar uno sólo de los agravios para resolver.

En primer término el artículo de referencia establece, que se deberán estudiar cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente. Esto significa que se deberán analizar y examinar los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, lo que puede darse en los agravios implícitos que se pueden expresar en los hechos narrados en el escrito de interposición del recurso del particular. Es decir, se deben examinar todos los agravios y argumentos del escrito del recurso, pero si uno de ellos es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, batará con el examen de él.

Esto se entiende en atención al principio de economía procesal, sin embargo la situación es más complicada cuando existen agravios de forma o procedimentales y agravios de fondo o esencia, lo cual origina que deficiencias en la distinción de unos y otros permitan a la autoridad actuar según le convenga y con ello provocar una afectación mayor al particular. En contra de esta tendencia y obligando a la autoridad a revisar primero el fondo que la forma existen diversas tesis.

RESOLUCIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS, ALCANCE DE LO PRECEPTUADO EN EL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. En términos del citado artículo 132, primer párrafo, la resolución del recurso



administrativo debe fundarse en derecho y examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, pero cuando uno de ellos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto. Ahora bien, no obstante que la autoridad se apoye en el numeral de referencia, y considere fundado uno de los motivos de impugnación, como suficiente para revocar el acto combatido, a fin de que se emita uno nuevo, debidamente fundado y motivado, evidentemente causa perjuicio a los intereses del promovente, en tanto que el recurso administrativo constituye un medio de defensa, a través del cual el particular tiene interés de que quede definida legalmente su situación y no se le deje en estado de indefensión, por el hecho de que se le reconozca que uno de los agravios le asista la razón, para que se repita el acto corrigiendo sus defectos, toda vez que aún cuando el numeral en comento, contempla la posibilidad de examinar el agravio que sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado. Se entiende necesariamente que esa validez sí se esté desvirtuando totalmente y no para que el acto se emita de nueva cuenta, con lo cual se contraria totalmente el texto del precepto, al no quedar dilucidada la cuestión de fondo, por ser ese el sentido de la consideración de agravio suficiente para desvirtuar la validez del acto.⁸

Con base en todo lo anterior, la autoridad debiera seguir el mismo criterio, así ha sido la tendencia o el rumbo que ha tomado últimamente la reforma fiscal, ya que a partir del primero de enero de 1996, el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación y actualmente el 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece: “Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana...”

Como se observa la tendencia es examinar los planteamientos de fondo y después los de forma, no hay alguna razón jurídica que impida que lo mismo se establezca para la tramitación del recurso de

⁸ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3 a, época, Año VII. No 86, III-PSS-422, p. 12.



revocación. Es así que algunos criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido lo siguiente:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. CORRECTA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL MISMO. Cuando el citado precepto del Código Fiscal de la Federación establece que para la resolución del recurso administrativo de revocación basta el estudio de uno solo de los agravios hechos valer, cuando éste sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, ello no implica que tal análisis se efectúe por parte de la autoridad de manera indiscriminada, es decir, para la debida resolución del recurso se debe atender a los agravios que por su naturaleza de ser fundados llevarían a una reovación definitiva del acto recurrido y que harían ocioso el estudio de las demás cuestiones hechas valer. De lo anterior se sigue que la forma correcta para resolver esta instancia se sujeta a dirimir primero aquellos argumentos que incidan directamente sobre la procedencia del acto combatido como cuestión de fondo, ello en un orden de análisis insoslayable, que obliga a pronunciarse preferentemente sobre aquellos planteamientos que llevan a la revocación definitiva del acto, habida cuenta que de sólo atender a las violaciones formales, innecesariamente queda abierta la posibilidad legal de expedición de un nuevo acto por parte de la autoridad dando lugar a una nueva impugnación (3).”

Recurso de Apelación No. 1000 (A)- 1950/96/274/96. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de agosto de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra. Magistrado Ponente. Ma. Del Consuelo Villalobos Ortiz. Secretario. Lic. Roberto Bravo Pérez (Tesis aprobada en sesión de 30 de septiembre de 1997).⁹

Esta tema tiene íntima relación con la adición del artículo 133- A el cual analizaremos posteriormente con mayor detenimiento, pero que se refiere a la consecuencia jurídica que resulta de declarar que la resolución impugnada en el recurso esta viciada en cuanto al fondo.

La interpretación hecha a las disposiciones y reglas anteriores se muestra claramente que el legislador partió del supuesto de que el medio defensivo de que se trata debe favorecer al contribuyente y lo corrobora con el segundo párrafo de esta disposición que en su primer parte señala:

“La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios. Así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de

⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3 a época, Año XI No 124, tesis III-TA-S-I-19, p.140.



resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. ...”

d) Suplencia de la deficiencia de la queja y prohibición de variar los hechos.

De la primera parte de este párrafo se puede destacar lo siguiente:

La autoridad administrativa esta obligada a **corregir errores en la cita de los preceptos violados**, es decir única y fundamentalmente el número del artículo legal considerado violado, situación que confirma el propósito del legislador en el sentido de proteger el derecho del contribuyente a defenderse y a ser priorizado en ello .El legislador reiteradamente impone a la autoridad la obligación de atender debidamente no sólo los agravios aislados, sino también en su conjunto, y no sólo a los agravios mismos sino también a los razonamientos, con el fin último de resolver la cuestión efectivamente planteada, lo cual implica el **examen integral de los argumentos jurídicos** y una muestra de que el recurso es considerado como un todo integrado y como tal debe ser examinado, independientemente que desde el punto de vista práctico el escrito de presentación se estructure en un “formato” delimitado y organizado en diferentes partes. Esto quiere decir que la autoridad deberá examinar todo el escrito independientemente de las divisiones en el formato que se haya empleado para expresar el recurso; esto significa que si existen argumentaciones jurídicas en la parte de hechos deberán examinarse a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada. Inclusive, aún cuando en el recurso, se invoquen preceptos constitucionales en agravios que controviertan cuestiones de legalidad, la autoridad esta obligada a estudiarlos y valorarlos.

Los puntos anteriores tienen la limitante de que no se podrán cambiar los hechos expuestos en el recurso, pues de cambiarse no se estaría en presencia de la misma cuestión planteada en los argumentos jurídicos, los cuales deben coincidir con los hechos.



La segunda parte del primer párrafo del artículo 132 establece.

“...Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.”

e) Revocación por ilegalidad manifiesta.

De acuerdo con lo anterior la autoridad tiene la facultad de revocar los actos administrativos por ilegalidad manifiesta de acuerdo a las siguientes reglas:

- ❖ Que exista una ilegalidad manifiesta.
- ❖ Que la ilegalidad se haya planteado en los argumentos jurídicos o agravios planteados.
- ❖ Que los agravios expresados sean insuficientes, es decir las argumentaciones jurídicas no logren crear convicción en la autoridad respecto de la ilegalidad del acto.

La autoridad deberá fundar, los motivos por los que considero ilegal el acto impugnado, es decir motivar la resolución y el alcance de la misma, lo cual resulta lógico y razonable porque es la autoridad la que expresa o plantea el razonamiento jurídico respecto de la ilegalidad del acto impugnado, por lo que debe decir si es una revocación absoluta, una revocación para efectos o una resolución de las demás que señala el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación en sus diversas fracciones.

f) Prohibición de revocar o modificar la parte del acto no impugnado.

El artículo 132 penúltimo párrafo señala:

“No se podrá revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.”

Si el contribuyente impugna una sola parte del acto o resolución administrativa, es lógico pensar que la parte no impugnada la consiente.



g) Precisar los actos modificados e indicar el monto del crédito cuando es parcial la modificación.

Por otro lado el último párrafo del artículo de referencia se refiere a los efectos modificatorios de la resolución que pone fin al recurso y por lo que se puede advertir a aquellos casos donde la cuantía de un crédito fiscal esta en conflicto, por lo que amerita un ajuste.

“La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberá señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo.”

Este último párrafo se refiere a la obligación de precisar el alcance de la resolución, así como si la misma es modificatoria indicando si es parcial en cuyo caso de existir un crédito fiscal dicho monto también deberá ajustarse.

h) Obligación de la autoridad resolutora de señalar los plazos en que la misma pueda ser impugnada.

Con motivo de la reforma fiscal publicada el 5 de enero del 2004, se incorpora una parte al último párrafo del artículo 132, en la que se establece la obligación a cargo de la autoridad resolutora del recurso de señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada, en el contencioso administrativo, la omisión del señalamiento trae como consecuencia que el particular cuente con el doble del plazo para interponer el juicio contencioso administrativo.

Al respecto podemos comentar que se trata de un requisito muy sencillo, de tal forma que debe resultar raro que las autoridades omitan el señalamiento de referencia, sin embargo aún cuando en el caso específico procediera la duplicación del plazo legal para interponer el contencioso administrativo, tratándose de impugnación de créditos



fiscales en términos de los artículos 65, 144 y 151 del Código Fiscal de la Federación, una vez transcurrido el plazo de 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surtió efectos la notificación, los ejecutores fiscales podrán presentarse al domicilio fiscal del contribuyente deudor para iniciar o continuar con el PAE, y si el contribuyente no acredita ni siquiera que los créditos fiscales están impugnados, los ejecutores llevarán a cabo adelante su ejecución. Independientemente de que el contribuyente cuente con el doble del plazo para interponer los medios de defensa, la garantía del interés fiscal deberá ofrecerse y la suspensión del PAE solicitarse dentro de los 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación en términos de los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, por lo que los ejecutores podrán presentarse a requerir el pago de los créditos fiscales una vez transcurrido el referido plazo de 45 días, resultando muy peligroso aprovechar el doble del plazo para interponer los medios de defensa.

2. Clases De Resolución Al Recurso.

La resolución del recurso constituye un acto administrativo decisorio, que rige una situación jurídica concreta, el proceso decisorio parte de un contexto de descubrimiento de donde se obtiene información, planeamientos o pretensiones y produce el análisis lógico. En materia administrativa o del acto administrativo, desde el punto de vista teórico, la peculiaridad del acto administrativo es la satisfacción del interés público, y que condiciona junto con la legalidad la decisión, en razón también de las consecuencias que produzca. La realidad de los problemas, supuestos y conflictos cotidianos que gracias a una resolución deben abordarse y decidir, desborda en mucho a las previsiones teóricas y legislativas que puedan preverse, el decisor puede verse influido por fines de interés público que incidan en las interpretaciones predeterminadas por las consecuencias que la Administración plantea, desea y debe conseguir en su afán y obligación de privilegiar los intereses de la comunidad.



El esquema de ilegalidad que rige en el recurso administrativo de revocación, se basa sin lugar a dudas en la postura teórica de que una ilegalidad del acto debe ser valorada en razón de la magnitud de violación y afectación al orden público, derechos fundamentales y legalidad, lo cual se verá reflejada en la seguridad jurídica que produzca. Ello puede impedir la total anulación de actos viciados, aunque contrariara el principio de legalidad. En estos razonamientos se encuentra la razón de los tipos de resoluciones que ponen fin al recurso.

Los tipos de resoluciones que ponen fin al recurso se encuentran contempladas en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación y son:

- Desechar lo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- Confirmar el acto impugnado.
- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se imita una nueva resolución.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

a) Causas para desecharlo por improcedente.

-Causal prevista en el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación.

Esta causal se actualiza cuando en el escrito de interposición del recurso no se expresen los agravios y se hubiera requerido ante lo cual, el recurrente no hubiera subsanado la omisión en el plazo de cinco días que contempla el propio Código.

Es decir que si no hay agravios no hay materia sobre la cual resolver. Se considera que, al obligar a la autoridad a requerirle, para que subsane su omisión al particular no se le deja en estado de indefensión y se le da una segunda oportunidad.



-Causales previstas en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

Estas causales de improcedencia ya habían sido analizadas en su oportunidad, ya se había comentado que traen como consecuencia que la autoridad no pueda entrar al estudio de la cuestión planteada pues existe un impedimento legal para analizar el asunto en cuestión.

-Causal prevista en el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación.

De acuerdo con esta disposición el recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales, de tal forma que permite a las compañías de fianzas su defensa directa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la disposición tiene por objeto no hacer mas tardado el cobro que se les exige a las empresas afianzadoras por parte de la autoridad.

-Causal Específica contemplada en el artículo 129, fracción IV, segunda parte, del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo se refiere a las reglas para impugnar las notificaciones de los actos administrativos, como ya habíamos señalado en su oportunidad una de las reglas que se contemplan son para el caso en que el particular alegue el desconocimiento de un acto, caso en el cuál la autoridad deberá darle a conocer el acto conjuntamente con su respectiva notificación, a efecto que una vez contando con los elementos necesarios el particular amplié su recurso y exprese los agravios correspondientes tanto del propio acto considerado como desconocido como de la notificación. Ahora bien si en el estudio que haga la autoridad de los argumentos esgrimidos por el particular, resuelve que la notificación fue legalmente practicada, desde el punto de vista lógico y jurídico el recurso fue presentado extemporáneamente y por tanto se tiene por consentido el acto que se pretende impugnar, caso en el cuál procede desechar el recurso.



b) Causas para sobreseerlo.

Estas causales se encuentran previstas en el artículo 124–A disposición que fue adicionada en 1998. La característica de esta resolución es que en ella la autoridad resolutora dará por terminado la resolución del recurso, sin resolver la cuestión de fondo planteada.

c) Causas para tenerlo por no interpuesto.

Las causales para tener por no interpuesto un recurso, se establecen en tres artículos del Código Fiscal de la Federación, 18, 122 Y 123.

-Causal derivada del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

En la parte relativa, esta disposición establece los requisitos que deben tener las promociones presentadas ante las autoridades fiscales, el incumplimiento de alguno de estos requisitos trae como consecuencia un requerimiento de la autoridad para subsanar la omisión en un plazo de 10 días, de no hacerlo se tiene por no presentado el recurso.

Es así que el no cumplimiento en tiempo y forma del requerimiento hecho a efecto de subsanar omisiones de requisitos de la promoción trae como consecuencia tener por no interpuesto el recurso.

Cabe resaltar que en el caso de que el requisito omitido sea contar con correo electrónico (en el caso de documentos digitales) se tendrá por no presentada la promoción, sin previo requerimiento.

-Causal derivada del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación.

Causal que se actualiza en el momento en que el recurrente no subsana en el término de 5 días (requerimiento) la omisión de señalar el acto o resolución que se impugna. Resulta lógico que ante la inexistencia de acto o resolución que afecte la esfera jurídica del recurrente, no habrá materia sobre la que verse dicho medio de defensa, pues no se estaría impugnando acto alguno.

-Causal derivada del artículo 123 Código Fiscal de la Federación.

Se refiere al caso en que el recurso sea irregular, por no presentar o anexar, los documentos que conforme al propio Código



deben anexarse al escrito de presentación a pesar de haber hecho el requerimiento respectivo que contempla el propio Código.

Resulta conveniente destacar que la forma de resolver, de tener por no interpuesto el recurso, otorga al recurrente, en caso de que se encontrara todavía en tiempo para interponerlo, la posibilidad de volver hacerlo.

d) Confirmación de la resolución impugnada.

Desde el punto de vista jurídico, la confirmación del acto debe declararse ante la deficiente expresión de agravios, que no logran probar que el acto o resolución impugnada carece de la legalidad que debe revestir todo acto de autoridad.

Sin embargo los especialistas en la materia resaltan que, la confirmación del acto impugnado no siempre se da por las razones antes descritas ya que existen servidores públicos que invariablemente asumen una postura confirmatoria, por una mal entendida lealtad y fidelidad a la Administración Pública Tributaria, situación a todas luces ilegal y que viola el Estado de Derecho y por ende el principio de legalidad. Sin embargo la postura confirmatoria de la autoridad solo genera más trabajo para la propia Administración Tributaria, cuando dichas resoluciones son impugnadas por el juicio de nulidad, con el evidente costo económico que ello representa para el Estado.

e) Mandar reponer el procedimiento.

Esta forma de resolver es aplicable cuando se resuelva un recurso interpuesto en contra de un procedimiento administrativo que haya llevado a cabo la autoridad fiscal, como podría ser el Procedimiento Administrativo de Ejecución o en algunos de los procedimientos de fiscalización, como lo serían las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete en los que se lleva a cabo procedimientos de tipo secuencial y dentro de los cuales se dan actos y formalidades que deben respetarse a efecto de que el acto o resolución definitiva surta eficazmente todos sus efectos legales.



Las violaciones al procedimiento deben ser tales que afecten las defensas del particular al que se le haya instaurado el procedimiento y trasciendan al sentido de la resolución o acto definitivo que deriva de dicho procedimiento, por cualquier formalidad, acto o regla que no se encuadre en cualquiera de las dos condiciones no viciará el procedimiento.

Cuando una resolución al recurso es favorable al particular pero no satisface plenamente su interés jurídico es procedente el juicio de nulidad.

f) Emitir una nueva resolución.

Este tipo de resolución tiene la finalidad de dar sustento aquellas que se emiten dejando sin efectos la resolución impugnada para el efecto que se emita una nueva. Principalmente sirvió para ubicar aquellas resoluciones emitidas ante la impugnación por vicios de forma, sobre todo de fundamentación y motivación, las cuales se revocaban, para el efecto de que se emitiera una nueva por la autoridad emisora de la misma, en la que subsanara la deficiencia referida.

g) Dejar sin efectos el acto impugnado.

Esta posibilidad de resolución se encuentra contemplada en la fracción IV del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación. En términos generales, implica que hubo violación a requisitos de validez planteados, mediante agravios de fondo en el recurso, en términos generales las violaciones de fondo, recaen en aspectos como los hechos que motivaron la resolución, en el derecho aplicable o en los fines del acto que justifiquen la concesión de facultades discrecionales, así como serían aquellos agravios en los que haga valer, por ejemplo, la ausencia de firma autógrafa del funcionario o la incompetencia del funcionario de



la misma, requisitos cuya ausencia invalidan absolutamente el mismo acto.¹⁰

En este supuesto el acto deja de tener existencia jurídica, aunque por lo regular quedan a salvo las facultades de la autoridad emisora del acto impugnado, que fue dejado sin efecto, para que si así lo considera conveniente, emita otra nueva en uso de facultades discrecionales, es decir no se refiere al mismo supuesto contemplado en la fracción III del artículo en análisis en el cual existe una facultad reglada de cumplimentación, en el caso se refiere a reserva de derechos que no implica que se le este imprimiendo algún efecto, pues no se le ordena a la autoridad la realización de algún ato, sino solamente se le indica que están a salvo sus facultades las cuales puede o no ejercer.

El sentido de la resolución que deja sin efectos el acto impugnado es equiparable a la que produce la nulidad en el juicio contencioso, sin embargo en materia de recurso de revocación no se acepta la declaración de nulidad de la resolución impugnada, porque esta no es un tipo de resolución contemplada en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

A pesar de lo anterior con motivo de la reforma de enero de 2004, se incorporó de manera expresa pero indebida, que cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución dictada en el recurso declarara la nulidad lisa y llana, lo que impedirá que la autoridad vuelva a emitirlo, sin que exista en e propio artículo el señalamiento de este tipo de efecto para la resolución.

h) Modificar el acto impugnado o dictar uno que lo sustituya.

Esta forma de resolución aplica cuando el recurso, por los agravios y pruebas planteados y ofrecidos haya dado lugar a que la resolución sea favorable total o parcialmente al recurrente.

¹⁰ *Existen algunos vicios en el procedimiento que tienen el mismo efecto de resolver, revocando o dejando sin efectos; por ejemplo, cuando se refiere, a vicios al inicio del procedimiento, o cuando la resolución impugnada deviene de un requerimiento infundado o ilegal.



Como puede apreciarse, la fracción III y la que aquí se analiza tiene similitud, la diferencia estriba en que de acuerdo con la interpretación dada en este supuesto es la propia autoridad resolutora quien deberá modificar el acto o en su defecto dictar uno nuevo que lo sustituya, es decir corresponde a la propia autoridad que conoce del recurso de revocación determinar la nueva situación jurídica resultante, en tanto que en aquella, la autoridad fiscal que dicta la resolución debe ordenar a otra unidad administrativa la reposición del procedimiento o la emisión de una nueva resolución.

Esta fracción contempla un tipo de resolución, que debido a la especialización de cada una de las áreas en que se divide la Administración Tributaria, debe atender a la competencia y facultades que la autoridad que resuelve el recurso tiene sobre el particular.¹¹ Es decir se considera que de ser necesario modificar la resolución recurrida o emitir una nueva que la sustituya, deberá hacerse, por el órgano de la Administración Pública que este facultado y en consecuencia sea competente para emitir una resolución de la naturaleza que se requiera. Esto es si el órgano competente para resolver los recursos administrativos sólo esta facultado para pronunciarse o declarar la legalidad o ilegalidad del acto recurrido, no podrá entonces emitir un acto o resolución en la que se determinan contribuciones o imponer sanciones que sean de su competencia, es así que actualmente la situación de la fracción V del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación cambió, ya que a partir de 1998 la autoridad resuelve conforme a la fracción III y no a la V.

Con respecto al caso en el que se resuelve totalmente favorable al recurrente, hay que aclarar que en la fracción IV del artículo de referencia existe contemplada una forma de resolver totalmente favorable al recurrente y en este caso la autoridad resolutora no dicta

¹¹ Desde el punto de vista procesal, podría afectar al recurrente ya que la autoridad tiene la oportunidad de mejorar la motivación de la resolución al modificarla en el mismo acto de resolución o en el dictado de una nueva, aunque ello podría traer una gama amplia de hipótesis de impugnación que va desde la competencia de la autoridad emisora de la nueva resolución, hasta el estudio de la caducidad de sus facultades



una acto nuevo que lo sustituya o lo modifique, simplemente lo deja sin efectos.

Cuando nos referimos a la naturaleza del recurso de revocación, resaltamos que la finalidad fundamental y estricta era dejar sin efectos el acto impugnado de comprobarse la ilegalidad. Sin embargo también señalamos el principio de auto tutela, consistente en la oportunidad que se da a la Administración Pública de corregir sus propios actos y ajustarlos a la legalidad que deben contener. Siguiendo estos principios tenemos dos partes contrapuestas en materia de recursos administrativos, por un lado el particular afectado por un acto o resolución administrativa que considera ilegal y por el otro, la autoridad que tiene la posibilidad de ajustar sus actos a la legalidad y quien además tiene funciones o fines públicos que atender, ante ello se considera que debe haber una valoración del tipo de ilegalidad y de la ineficacia que debe producir en atención a la gravedad y los efectos que produciría su anulación o conservación.

A pesar de lo anterior corrientes doctrinarias sostienen que los efectos modificatorios de una resolución, son en estricto sentido contrarios al sentido genuino de esta clase de defensa pues el mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, o modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente, es contrario a la naturaleza del instrumento legal de que se trata.

Sin embargo el esquema de ilegalidades y la ineficacia que la ley le atribuye a cada una de ellas, es más complicado de tal forma que dependiendo de que tan hondo o trascendente, estructural y funcionalmente es el elemento afectado por ilegalidad o violación, se deduce en cada caso, si el acto es subsanable o requiere emitir uno nuevo o bien si debe dejarse totalmente sin efectos.



3. Plazo Para La Resolución Y Su Notificación.

El artículo 131 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad indicara que se ha confirmado el acto.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado”

De lo anterior podemos desprender varios aspectos:

El artículo se refiere a un plazo que se establece para dos situaciones; la primera dictar la resolución y la segunda para notificarla, lo que significa que la autoridad deberá emitir su resolución en un tiempo suficientemente anterior al plazo de tres meses, a efecto de que la unidad administrativa encargada de notificarla la pueda llevar a cabo, cumpliendo el citado plazo de los tres meses.¹²

En virtud de que no es la autoridad que resuelve la misma que notifica la resolución, la realización de la notificación dentro del tiempo, puede ser complicada e incluso generar la confirmación ficta. Es decir que en caso de producirse el silencio de la autoridad al término del plazo que tiene para resolver el recurso de revocación, la resolución recurrida ha quedado confirmada. La figura de la confirmación ficta que si bien es una ficción legal establecida con la intención de darle seguridad jurídica al particular, en la realidad produce una tardanza mayor en la expedición de justicia administrativa y obliga al particular a acudir al contencioso administrativo.

La figura de la confirmación ficta es diferente a la regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, en este último caso el efecto que se le da al silencio de la administración es haber negado la petición, y existe suspensión del plazo para su configuración, cuando exista un requerimiento al promovente para que cumpla con los

¹² * De acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración tributaria, le corresponde a la Administración Local de Recaudación notificar la resolución recaída a un recurso



requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, en cuyo caso el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido. La situación antes descrita no opera para el caso de la confirmación ficta, de tal suerte que el artículo 131 no establece tal posibilidad, por lo que se entiende que ningún tipo de requerimiento interrumpe el plazo de tres meses que tiene la autoridad para emitir y notificar la resolución al recurso.



CAPITULO V

DEL CUMPLIMIENTO DE LAS RESOLUCIONES

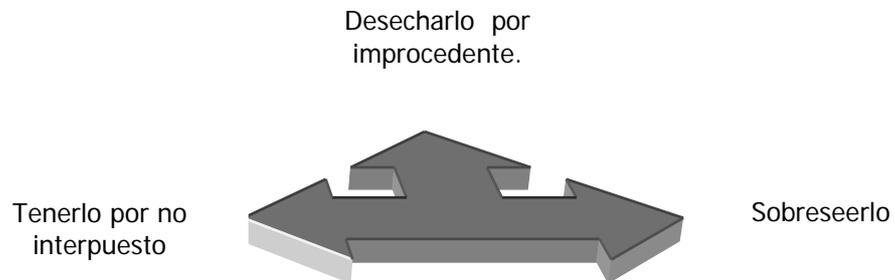
La autoridad administrativa procesalmente hablando, está indefectiblemente obligada, en términos de igualdad ante la ley, a conducirse ante el contribuyente con el mismo grado de obligatoriedad con el que éste debe someterse a sus actos fiscalizadores.

En el uso común la palabra cumplimiento (del latín *complementum*) significa acción y efecto de cumplir, ejecutar, llevar a efecto, es decir hacer aquello que debe o a lo que está obligado. Cuando hablamos de cumplimiento en el campo específico del recurso de revocación, nos referimos a la obligación de la autoridad de seguir los lineamientos que se encuentran indicados en la resolución que puso fin al recurso. Recordemos que al grado de ilegalidad del acto o resolución que se impugna, corresponde o debe corresponder el grado de eficacia que deba tener el acto administrativo y esto es determinado por la resolución que recaiga al recurso.

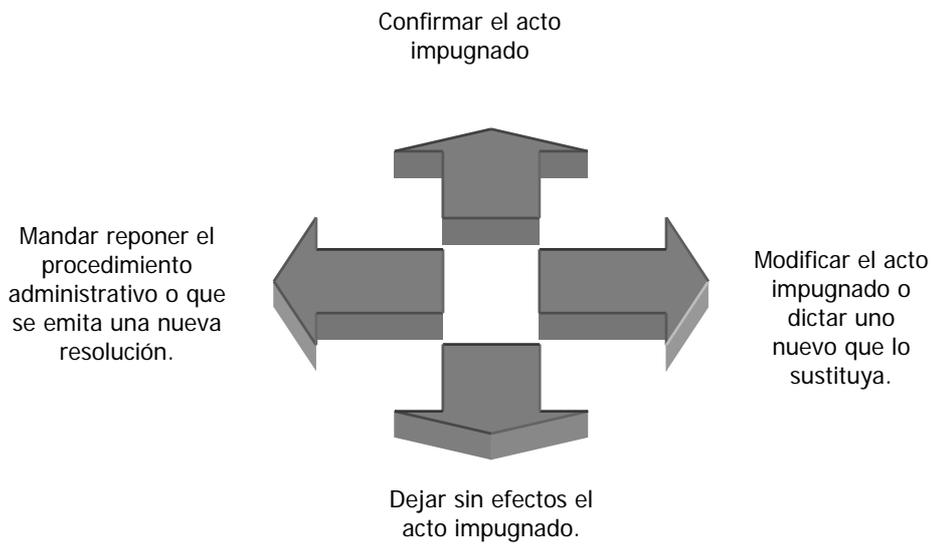
En este sentido resulta útil recordar que en términos generales las resoluciones que ponen fin al recurso pueden dividirse en aquellas que resuelven el fondo controvertido y las que no lo hacen.



**LAS QUE NO RESUELVEN EL FONDO
CONTROVERTIDO.**



**LAS QUE RESUELVEN EL FONDO
CONTROVERTIDO.**





De este último grupo de resoluciones posibles las que resultan de particular importancia, son aquellas respecto de las cuales la autoridad debe realizar una determinada conducta para dar cumplimiento a la resolución.

- Mandar reponer el procedimiento.
- Que se emita una nueva resolución
- Modificar el acto impugnado.
- Dictar uno nuevo que lo sustituya.

De esta forma, la obligación de cumplir las resoluciones recaídas a los recursos de revocación, desde el punto de vista lógico jurídico, tiene mayor trascendencia respecto de aquellas en las que la autoridad debe de acuerdo con los lineamientos fijados en la resolución, realizar determinado acto. Lo que se ha llamado cumplimentar la resolución recaída al recurso.

A. CONTEXTO Y ORIGEN DE LA ADICIÓN DEL ARTÍCULO 133-A AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La regulación del cumplimiento de las resoluciones dictadas en los recursos administrativos ha cambiado, hasta 1995 los lineamientos señalados en el Código Fiscal de la Federación para el cumplimiento de las resoluciones de referencia se encontraban contemplados en el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

“Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición de un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, aun cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código.”

Como aparece redactada la disposición anterior se entiende que la obligación de cumplimiento se limita a aquellos casos en los cuales la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición de un procedimiento, donde opera la llamada cumplimentación.

En 1996 el texto del artículo 133 en la parte conducente fue modificado, para quedar en los siguientes términos:



“ Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición de un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se notifique al contribuyente, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código.”

De lo anterior puede desprenderse que en esta ocasión ya se establece a partir de que fecha debe computarse el plazo de cuatro meses y se establece que el cumplimiento deberá realizarse aún cuando haya transcurrido el plazo que establece el artículo 67 (caducidad), el que señala el artículo 46-A (plazo para concluir visitas domiciliarias y revisiones), ambos del Código Fiscal de la Federación.

Es así, que la autoridad debía cumplir en el plazo de cuatro meses contados a partir de que la resolución se notificara al recurrente, lo que traía como consecuencia que la autoridad debía cumplir una resolución que el recurrente todavía podía impugnar mediante el juicio de nulidad, por lo que, en tal caso no se podía considerar firme la resolución al recurso.

Este texto estuvo vigente en el año de 1997, para 1998 sufre una reforma más: se cambia el momento a partir del cuál inicia el cómputo de cuatro meses; con la reforma el plazo se computará a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, entendiéndose por firmeza el que hayan transcurrido los plazos para impugnar la resolución sin que hubiera interpuesto los medios legales de defensa, solucionando el problema que producía el texto anterior. Tal disposición se expresó en el último párrafo del artículo 133, en los siguientes términos:

“Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código”.



Durante la vigencia del último párrafo del artículo de referencia los problemas de interpretación y aplicación de las reglas contenidas en esta disposición se referían a varios aspectos.

Uno de los temas principales consistía en determinar la naturaleza de la facultad de cumplimiento, el Tribunal Fiscal de la Federación ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió las siguientes tesis:

PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 133, último párrafo, le señala a la autoridad un plazo de cuatro meses para cumplir con la resolución recaída al recurso de revocación. Esta disposición contiene una facultad reglada cuando usa en su texto el término “deberá” en lugar de “podrá”; establece un deber jurídico, en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir las resoluciones referidas. De lo anterior se entiende que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por la resolución recaída al recurso, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, este deberá ser anulado.¹

De esta tesis se desprende que el cumplimiento de las resoluciones en el plazo establecido en la ley constituye un deber jurídico, es decir es un comportamiento requerido por la norma, una conducta obligada, además se evidencia la finalidad de tal obligación consistente en obligar a la autoridad administrativa a cumplir en un plazo máximo, a fin de otorgar seguridad jurídica al particular.

Por otro lado, y esto más enfocado al criterio adoptado sobre los efectos del incumplimiento, señala que el cumplimiento extemporáneo tiene como efecto la anulación de la resolución así dictada si se inicia el contencioso administrativo.

Otra tesis relacionada con el tema señala:

PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. ES INDEPENDIENTE DEL DE CADUCIDAD. El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece un plazo de cuatro meses para cumplimentar la resolución recaída a un recurso, aun cuando haya transcurrido el plazo de la caducidad; esto es, inclusive habiendo

¹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 3 a época, Año XI No 127, tesis III-TA-S-II-45. p.131.



caducado las facultades de la autoridad, ésta deberá cumplir lo ordenado por la resolución recaída al recurso en un plazo máximo de cuatro meses. Así el legislador desligó el plazo de la caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, del plazo de cumplimiento señalado por el artículo 133 del mismo ordenamiento. Por lo que, aun sin haber caducado sus facultades, la autoridad únicamente cuenta con cuatro meses para cumplir con la resolución, inclusive cuando esta ordene determinar contribuciones y accesorios o imponer sanciones. Sostener lo contrario, equivale a interpretar la expresión deberá como podrá; y en consecuencia, concebirla como una facultad discrecional en virtud de la cual, la autoridad podría actuar, dentro el término de cuatro meses, si ya caducaron sus facultades o bien, con posterioridad, hasta que las mismas caduquen (10)²

Esta tesis desliga el plazo de caducidad prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación y el del cumplimiento señalado en el artículo 133, con el fin de garantizar el cumplimiento de resoluciones dictas en recursos. De esta forma de acuerdo con la tesis señalada, así sea que las facultades de la autoridad hayan caducado o no, la autoridad debe cumplir la resolución al recurso dentro del plazo de cuatro meses, que señala el artículo 133 de referencia, con el fin principal de garantizar el cumplimiento de las resoluciones y en consecuencia la seguridad jurídica del particular.

Cabe destacar que existe otra tesis sustentada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sentido contrario a la primera de las señaladas anteriormente:

“PLAZO PARA CUMPLIR LA RESOLUCIÓN DE UN RECURSO. EL INCUMPLIMIENTO AL ARTÍCULO 133, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE CONFIGURA COMO CAUSAL DE NULIDAD. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 133, último párrafo, establece: Si la resolución ordena realizar un determinado acto iniciar la reposición de un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aún cuando haya transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código. De la anterior transcripción, se entiende que si bien el legislador estableció un plazo de cuatro meses para cumplir una resolución recaída a un recurso de revocación, incluso habiendo transcurrido el término a que se refieren los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que el cumplimiento efectuado fuera de dicho

² Revista Del Tribunal Fiscal de la Federación, 3 a época, Año XI. No 127, tesis III-TA-SII-50, p.172.



plazo de cuatro meses, no es causal de nulidad del acto cuestionado, salvo que ya hubiere transcurrido también el plazo de caducidad y así se hubiera hecho valer como concepto de ilegalidad, Esto obedece a que en la disposición de que se trata no se contempla que la autoridad ya no pueda cumplirla fuera de ese término, ni se estatuye sanción para el caso de que se sobre pase el plazo establecido. En consecuencia, si la autoridad administrativa cumple lo dispuesto por la resolución recaída a un recurso fuera del plazo señalado por la ley siempre que el particular impugne el acto administrativo, este no podrá ser anulado por esta razón al no configurarse ninguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación (3.)³

La tesis anterior resalta los siguientes razonamientos:

El cumplimiento fuera de plazo de cuatro meses establecido en el último párrafo del artículo 133, no constituye causa de nulidad en el contencioso administrativo.

La disposición de que se trata no contempla que la autoridad ya no pueda cumplirla fuera de ese término, ni se establece sanción para el caso de que se sobrepase del plazo establecido.

La resolución no podrá ser anulada en el contencioso administrativo, por cumplimiento extemporáneo, en virtud de no configurarse alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, a menos que además se alegue como concepto de ilegalidad que hubiere transcurrido el plazo de caducidad.

De la misma forma existen tesis contradictorias emitidas por el Poder Judicial en este sentido. Un tribunal Colegiado emitió la siguiente tesis:

“NULIDAD LISA Y LLANA. PROCEDE DECRETARLA, CUANDO LA RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL RECURSO DE REVOCACIÓN SE CUMPLIMENTA FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El cumplimiento de la sentencia dictada en la revocación que declara insubsistente una resolución administrativa, debe sujetarse al plazo perentorio de cuatro meses conforme al artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, so pena de nulidad lisa y llana, cuando se haga valer el juicio correspondiente por el particular afectado sin que ello pugne con el criterio jurisprudencial número 2ª.IJ 41/2000, sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver

³ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 4ª, época, Año II. No13, tesis IV-TA-1a S-16, p.146



la contradicción de tesis 86/99-SS, publicada en las páginas 226 y 227, del tomo XI, mayo de 2000, Pleno y Salas, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta bajo 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 A ELLA.' Toda vez que tal criterio deriva de un supuesto distinto, previsto en el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, que no es el mismo que contempla el numeral 133 del propio ordenamiento legal, aplicable al caso concreto, pues aún cuando la redacción de los preceptos en cita resulta muy similar e incluso parecen una reproducción literal, cada uno se refiere a situaciones distintas, con consecuencias también diferentes, pues el artículo 239 se refiere a los efectos de las sentencias definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo o juicio de nulidad, especificando en su penúltimo párrafo que: 'Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A Y 67 de este Código.', y cuando la autoridad incumpla con el plazo perentorio de referencia, el artículo 239 -B, del propio Código, prevé el recurso de queja, y en caso de declararse procedente por omisión total de cumplimiento al fallo, procediendo también a imponerle una multa equivalente a quince días de salario y a notificar a su superior para que proceda jerárquicamente. Ahora bien, el artículo 133 del ordenamiento legal en cita, se refiere a los efectos de las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación, determinando expresamente que: 'Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 47 de este Código.'; sin que el efecto se prevea recurso alguno para el particular, en caso de que la autoridad incumpla con el plazo perentorio de mérito, ya que en contra del incumplimiento de la resolución recaída en la revocación no procede el recurso de queja, pues del dispositivo que regula su trámite se desprende que dicho medio de impugnación procede por una sola vez, contra sentencias definitivas dictadas por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que hubiera dictado la sentencia cuyo incumplimiento se impugna, lo que no resulta aplicable tratándose de las resoluciones relativas al recurso de revocación; y sin que, por otra parte, proceda el juicio de amparo, pues de promover tal medio de impugnación teniendo expedito el juicio de nulidad, se incumpliría con el principio de definitividad y por tanto el aludido juicio de garantías sería improcedente."

Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. XV. 2º. 20A. Revisión Fiscal 25/2000. Secretario de Hacienda y Crédito Público. 26 de octubre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente Jorge Martínez Aragon. Secretaria: MAGALY Herrera Olaiz.⁴

⁴ Semanario Judicial de la Federación, 9 a época, tomo XII, tesis XV-2 o .20.A, p. 1755



La tesis anterior señala:

- ❖ El cumplimiento extemporáneo de una resolución recaída a un recurso de revocación, es suficiente para decretar la nulidad lisa y llana, cuando el particular impugne la resolución en el contencioso administrativo.
- ❖ La falta de previsión en la ley de un recurso o medio de defensa que contemple la posibilidad de exigir la responsabilidad de un funcionario y la imposición de una sanción, justifica, la declaración de ilegalidad de la resolución cumplimentada en forma extemporánea.

En sentido contrario la siguiente tesis expresa:

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA EL CUMPLIMIENTO FUERA DEL TÉRMINO LEGAL DE CUATRO MESES, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES CAUSA DE NULIDAD DE LA DETERMINACIÓN DICTADA EN ACATAMIENTO DE ELLA. El cumplimiento extemporáneo de la resolución dictada por una autoridad administrativa, que ordena realizar determinado acto o la reposición del procedimiento dentro del término de cuatro meses a que alude el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, no es motivo para declarar la nulidad de la determinación dictada en acatamiento de ella, pues aún cuando la inobservancia de la ley constituye una irregularidad en la que la autoridad no debería incurrir, dicha omisión no puede considerarse causa de anulación, ya que esto implicaría, por una parte, otorgar legitimidad a la omisión del funcionario, de cumplir con la obligación emanada de una resolución anterior que lo vincule a realizar un acto o reforzar un procedimiento y , por otra, al considerar nula la resolución, por el hecho de no haberse cumplimentado el procedimiento o haberse realizado el acto dentro del término de cuatro meses, se exoneraría a la autoridad administrativa del cumplimiento de la resolución antecedente y de la ley, al dejar de obedecer la determinación recaída a un recurso o medio de defensa, lo que implicará una contravención a la garantía de plena ejecución de las resoluciones, contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a lo cuál, tanto los tribunales judiciales como las autoridades administrativas en el ejercicio de sus funciones materialmente jurisdiccionales, tienen la obligación de emitir las resoluciones correspondientes en los litigios planteados ante su jurisdicción, así como dar vigencia y efectividad a dichas resoluciones, procurando su debido cumplimiento, cuestión esta última , que de conformidad con la garantía señalada, es de orden público y de carácter obligatorio. Además, la simple declaración de nulidad no implica que se satisfaga las pretensiones del contribuyente, toda vez que el orden jurídico exige a la autoridad la reparación de la violación detectada y



ésta no se colma con la declaración de nulidad sino que requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar incierta la seguridad jurídica del administrado. Por último, el hecho de que el citado artículo 133 no prevenga algún medio de defensa por el cuál se obliga a la autoridad administrativa a cumplir dentro del plazo legal las resoluciones emitidas por ésta y se le imponga una multa o diversa sanción, no es razón jurídica para exonerarla del cumplimiento de sus propias resoluciones, pues la falta de previsión en la ley de un recurso o medio de defensa que contemple la posibilidad de exigir la responsabilidad de un funcionario y la imposición de una sanción, no justifica, de ninguna manera, la declaración de ilegalidad de la resolución cumplimentada en forma extemporánea.⁵

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO TERCER CIRCUITO.

Clave: XXIII. 3º, Núm: 2ª

Revisión Fiscal 11/2002. Administrador Local Jurídico de Aguascalientes, por su propio derecho y en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Aguascalientes, del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Presidente del Servicio de Administración Tributaria. 7 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Herminio Huerta Díaz. Secretaria: Beatriz Eugenia Álvarez Rodríguez.

De esta tesis se desprenden nuevos razonamientos que señalan:

- ❖ El cumplimiento extemporáneo de la resolución dictada por una autoridad administrativa en los términos a que se refiere el último párrafo del artículo 133, no es motivo para declarar la nulidad de la determinación dictada en acatamiento a ella.
- ❖ Aceptar la nulidad de este tipo de resoluciones implicaría otorgar legitimidad a la omisión del funcionario, y se exoneraría a la autoridad administrativa del cumplimiento de una obligación y de la ley.
- ❖ Liberar a la autoridad del cumplimiento de una resolución implicaría una contravención a la garantía de plena ejecución de las resoluciones contenida en el artículo 17 Constitucional.
- ❖ La simple declaración de nulidad, no implica que se satisfagan las pretensiones del contribuyente, sería necesario, la reparación de la violación detectada, la cual requiere de un nuevo pronunciamiento para no dejar en inseguridad jurídica al administrado

⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª época, tomo XVI, tesis XXIII 3º. 2 A, p. 1372.



Como puede observarse las dos tesis señaladas anteriormente sostienen criterios contradictorios, motivo por el cual mediante jurisprudencia se resolvió tal contradicción, en los siguientes términos:

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 AQUEL. 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 de un 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 plazo se haya fijado considerando los efectos que el ejercicio de determinadas atribuciones de las referidas autoridades tienen 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 cuál 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, si implican que la respectiva atribución se haya desarrollado en contravención a las disposiciones aplicables, en términos de los previsto en el 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 tornarían nugatorios los fijados por el legislador atendiendo a los efectos de la atribución respectiva, los que reducirían en perjuicio del orden público cuando no se acatará la resolución en el lapso de cuatro meses, y la autoridad todavía contara con tiempo para ejercer la facultad correspondiente.

Clave. 2ª./ J., núm.: 8/2003. 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 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 del Alto Tribunal, en sesión privada de catorce de febrero de dos mil tres.⁶

Como puede apreciarse del texto de esta jurisprudencia por contradicción de tesis, fue emitida atendiendo básicamente a la naturaleza de la disposición y del artículo en el cuál se inserta y a la finalidad del establecimiento del plazo.

En este sentido se establece que 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, por las siguientes razones:

De acuerdo con la naturaleza de la disposición de referencia, la finalidad del plazo es que las autoridades fiscales realicen una pronta y completa ejecución de las resoluciones del recurso en las que se determine la invalidez del acto recurrido, por lo que este plazo no considera los efectos que los actos tendientes a dar cumplimiento a una resolución, tienen sobre algún bien jurídico del particular.

El establecimiento de dicho plazo no limita el ejercicio de las facultades de las autoridades necesarias para dar cumplimiento a una resolución del recurso.

Considerar que la única circunstancia de cumplimiento extemporáneo de lo resuelto en un recurso de revocación, es suficiente para trascender directamente a la validez del acto que se emite en cumplimiento de la resolución relativa, implicaría por un lado negar la naturaleza de la disposición y por otro hacer dudosos los plazos que el legislador estableció atendiendo a los efectos que producen las atribuciones necesarias a efecto de dar cumplimiento.

El límite temporal dentro del cuál debe ejercerse la respectiva atribución es el que legislador fijo en artículos como 46-A, 67 y 146 del

⁶ Semanario Judicial de la Federación, 9a época, tomo XVII, tesis 2 a /J. 8/2003, p. 277.



Código Fiscal de la Federación Y 153 tercer párrafo de la Ley Aduanera, cuyo incumplimiento implica contravención a las disposiciones aplicables, y por ende se configura la causal de nulidad del artículo 238 fracción IV.

En resumen los problemas de interpretación y aplicación del último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, anterior a la reforma de 2004, se centraba básicamente en los siguientes aspectos.

- La naturaleza de la obligación de cumplir la resolución recaída a un recurso, en el plazo establecido en la ley.
- Si el cumplimiento extemporáneo traería como consecuencia que la resolución así emitida fuera por ese sólo hecho anulado en el contencioso administrativo.

De los aspectos referidos se desprende que, en la práctica los problemas que creaban cierta inseguridad jurídica consistían en:

- ✓ Que lo resuelto no era cumplido obligatoriamente, pues las autoridades emisoras del acto revocado no se ajustaban necesariamente a la resolución, ya que no existía una disposición que estableciera consecuencias jurídicas por el incumplimiento de la misma.
- ✓ Que lo resuelto en el recurso no siempre era cumplido en el plazo establecido en la norma, con lo que no se cumplía la finalidad por la que fue establecida tal obligación.
- ✓ Resultaba improcedente la interposición del nuevo recurso contra la resolución que incumpliera con ella.

B. CUMPLIMIENTO DE RESOLUCIONES DEL RECURSO DE REVOCACIÓN. (Artículo 133-A)

El 5 de enero de 2004 se publica en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto Por El Que Se Reforman, Adicionan Y Derogan Diversas Disposiciones Del Código Fiscal De La Federación, que implicó cambios importantes sobre el cumplimiento de las resoluciones recaídas al recurso administrativo de revocación.



Con motivo de la multicitada reforma al Código se adicionó el artículo 133-A cuya finalidad, de acuerdo con la exposición de motivos, era otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, refrendando que la naturaleza de esta disposición es garantizar el cumplimiento de las resoluciones.

El texto del artículo 133 –A establece lo siguiente:

“Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:

I. En los casos en los que la resolución deje sin efectos el acto impugnado y ésta se funde en alguna de las siguientes causales:

a) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos, la autoridad demandada cuenta con un plazo perentorio de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

En el caso previsto en el párrafo anterior, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes en el plazo de cuatro meses no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la realización del acto correspondiente y aquél en el que se proporcione dicha información o se realice el acto. Transcurrido dicho plazo sin dictar la resolución definitiva, la autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo en los casos en los que el particular, con motivo de la resolución del recurso, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.



Si la autoridad tiene facultades discrecionales para iniciar el procedimiento o para dictar una nueva resolución en relación con dicho procedimiento, podrá abstenerse de reponerlo, siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación de la resolución impugnada o lo indemnice por los daños y perjuicios causados.

Los efectos que establece esta fracción se producirán sin que sea necesario que la resolución del recurso lo establezca y aun cuando la misma revoque el acto impugnado sin señalar efectos.

b) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede.

Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado a cumplirla.”

Antes de entrar al estudio de lo dispuesto en el texto del artículo transcrito, resulta interesante resaltar aspectos importantes en virtud de que inciden en el grado de seguridad que esta disposición ofrece.



1. Problemas De Técnica Legislativa.

De la lectura del artículo anterior se desprenden imprecisiones y una estructuración confusa, que podríamos atribuir a una mala técnica legislativa, que impide una interpretación legal segura.

No hay que olvidar que la técnica legislativa tiene por objeto mejorar la calidad de las leyes, siguiendo principios o reglas que permitan un ordenamiento jurídico bien estructurado en sus principios e integrado por normas correctamente formuladas, una buena técnica legislativa debe garantizar una disposición correcta en cuanto al fondo y a la forma.

De la adecuada técnica legislativa utilizada, depende el adecuado cumplimiento y aplicación de la ley de ahí la importancia de estudiarla. En atención a lo anterior son evidentes las deficiencias que al respecto se desprende de la lectura de esta disposición.

En cuanto a la organización o estructuración de este artículo los vicios se expresan de distintas formas:

En primer término, la estructuración de la disposición presenta deficiencias, toda vez que se pretende dividir en fracciones y sólo existe una. Debemos apuntar que dividir implica separar en dos o más partes un todo, no se puede dividir un artículo en fracciones cuando sólo existe la primera, siendo innecesario hacer tal señalamiento o distinción.

Las deficiencias en la estructuración de esta disposición tienen efectos importantes en el contenido y aplicación de la misma. El inciso a) de la fracción primera se refiere a los casos en que la resolución se deje sin efectos por vicios de forma y procedimiento y establece los lineamientos que debe dictar la autoridad y además el plazo para tal efecto, sin embargo no es hasta el final del siguiente párrafo donde se establece la sanción en caso de incumplimiento, misma que por su ubicación se entiende referida a la hipótesis de tener que realizar actos en el extranjero o solicitar informes a terceros.

Artículo 133-A



“(…)

a)

En ambos casos, la autoridad demandada cuenta con un plazo perentorio de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

En el caso previsto en el párrafo anterior, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes en el plazo de cuatro meses no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la realización del acto correspondiente y aquél en el que se proporcione dicha información o se realice el acto. Transcurrido dicho plazo sin dictar la resolución definitiva, la autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo en los casos en los que el particular, con motivo de la resolución del recurso, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.”

De esta última parte del artículo al que le hemos dado énfasis surge otro problema de interpretación.

El efecto establecido para el caso de incumplimiento del plazo establecido (no poder reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos), por las razones ya señaladas resulta aplicable solo a los casos de cumplimiento por vicios de forma y del procedimiento y además en casos de solicitud de información a terceros o a actos en el extranjero, por ende la salvedad consistente en dictar una resolución del recurso cuando el particular tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo, se vuelve ilusoria.



La parte final del inciso a), hace alusión a que se producirán todos los efectos señalados sin necesidad de que la resolución del recurso lo establezca, haciendo referencia a todos los efectos de la fracción I cuando esta disposición esta ubicada al final del inciso a), lo correcto sería ponerla al final del artículo.

En cuanto a la utilización de conceptos definidos, la disposición hace uso de conceptos propios de la materia procesal, lo anterior se manifiesta en el primer párrafo del artículo de referencia que establece:

“Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso, conforme a lo siguiente.”

El término “autoridad demandada” esta indebidamente utilizado atendiendo a la naturaleza de este medio de defensa. En este mismo fragmento de la disposición se hace referencia a otras autoridades relacionadas, cuando para efectos del recurso no existe otra autoridad más que el Servicio de Administración Tributaria y sus diversas unidades administrativas, que para efectos del recurso se consideran autoridades, sin que ello implique que son autoridades distintas, sino unidades administrativas con diversas facultades reglamentarias.

A pesar de lo anterior, y pasando por alto las deficiencias anotadas podemos al menos intentar descifrar la intención del legislador al establecer la adición del artículo 133-A, lo podemos hacer con base en una interpretación del contenido, el tiempo y las características de la reforma.

En atención a los problemas antes referidos, originados por el texto anterior a la reforma de 2004, la corrección de aquellos aspectos debía centrarse en varios puntos:

Establecer de una forma indubitable la obligación de las autoridades de cumplir con las resoluciones recaídas a los recursos, fijar un plazo y señalar una sanción para el caso de incumplimiento, establecer un medio de impugnación cuando las resoluciones emitidas



en cumplimiento, sean de tales características que deban ser impugnadas nuevamente por este medio.

Con el afán de obtener una respuesta sobre si la reforma realizada un avance en la solución de estos problemas debemos estudiar los aspectos que regula la disposición de referencia.

En términos generales el texto del artículo 133 - A se refiere a:

- ✓ La obligación de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria, de cumplir con las resoluciones dictadas en el recurso.
- ✓ Establecimiento de consecuencias jurídicas por el incumplimiento.
- ✓ Especial regulación, de las resoluciones en las que se deja sin efectos el acto impugnado.
- ✓ Establecimiento de manera explícita de dos grupos de violaciones que ameritan revocación.
- ✓ Señalamiento de efectos precisos a los que se debe ceñir la autoridad en cada tipo de violación.

2.- Obligatoriedad del cumplimiento de las resoluciones.

Como lo expresamos en líneas anteriores, el artículo 133 último párrafo, vigente hasta 2004, establecía la facultad de cumplimiento de las resoluciones que ordenarán realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento; es decir aquella en las que la autoridad de acuerdo con los lineamientos de la resolución debía hacer determinada conducta, lo que es equivalente en el contencioso a la nulidad para efectos, sin embargo no se señalaba de forma expresa sanción alguna para el caso de incumplimiento de esta disposición, que podía reflejarse en el no cumplimiento de la resolución o en el cumplimiento extemporáneo y por lo mismo no se regulaban los efectos de tales situaciones, provocándose la emisión de tesis contradictorias sobre la naturaleza de la obligación de cumplimiento o bien sobre el efecto de un cumplimiento de resolución extemporáneo.



En la disposición en comento se establece de forma indubitable la obligación de dar cumplimiento a las resoluciones, señalando de manera expresa que el plazo señalado es de naturaleza perentorio y especificando que dicha obligación esta establecida para cualquier unidad administrativa que integra el Servicio de Administración Tributaria, lo cual se desprende del primer párrafo del artículo de referencia que establece:

“Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir, las resoluciones dictadas en el recurso de revocación conforme a lo siguiente: “

Ya habíamos comentado que en este caso al hacer referencia a una autoridad demandada, se hace alusión de manera indebida a conceptos procesales, que no coinciden con la naturaleza del procedimiento mediante el que se tramita el recurso. Por lo que respecta a las demás autoridades relacionadas debemos aclarar: De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, este es un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y con el carácter de autoridad fiscal. A su vez el Reglamento Interior de este órgano señala que el Servicio de Administración Tributaria para el despacho de los asuntos de su competencia cuenta con unidades administrativas. Es así que la obligación de cumplir las resoluciones recaídas a los recursos se entiende referida a todas las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria que tengan relación con la impugnación de que se trata.

Si atendemos a la exposición de motivos de la reforma de 2004, y a la naturaleza de la disposición, debemos entender que la intención es señalar de manera categórica la obligación a cargo de la autoridad de cumplir las resoluciones recaídas a un recurso y sobre el particular podemos considerar que si bien se establece un plazo, este es excesivo, tomando en consideración el tiempo que el particular se encuentra en espera de una resolución definitiva.



3. Términos En El Cumplimiento De Las Resoluciones.

Un problema que surgía con el texto anterior, consistía en que la autoridad no siempre se ajustaba a los términos de la resolución, actitud que provocaba resoluciones emitidas en cumplimiento totalmente distintas, y sobre las cuales no procedía la presentación de nuevo recurso. Entendemos que con el fin de que los efectos de las resoluciones, se apeguen a lo establecido en la Ley, se tomó la medida de regular los efectos de la resolución.

En atención al texto del artículo 133-A, se desprende que el mismo regula especialmente las resoluciones que dejan sin efectos el acto impugnado y establece una relación entre el tipo de violación que se comprobó y los efectos que de acuerdo a cada tipo, debe imprimirle la autoridad a la resolución.

En este sentido, se establece un sistema análogo aunque no tan preciso, como el señalado en el esquema de ilegalidades previsto para el procedimiento contencioso administrativo. Debemos mencionar que ya habíamos resaltado que antes de la reforma referida, no existía de manera expresa o implícita las ilegalidades que ameritaban la presentación del recurso de revocación. Con esta disposición se establece de manera general los grupos de violaciones del acto administrativo, que además amerita revocación:

- ❖ Violaciones de Forma.
- ❖ Violaciones de procedimiento
- ❖ Violaciones de Fondo.

Sin embargo no se establece una relación entre requisito o presupuesto del acto administrativo sobre el que recae la violación y el tipo de violación (de las señaladas) a las que pertenece; por lo que entendemos que en este caso se seguirá atendiendo a lo que sobre el particular se aplica para el procedimiento contencioso administrativo. Debemos resaltar que el sistema adoptado en el contencioso administrativo, no establece las causas de ilegalidad relacionándolo causalmente con los elementos del acto administrativo, sino que sigue un esquema de conjunción de normas, atendiendo a su naturaleza y a



las etapas procesales en que ocurren, que genera confusión para determinar, la identidad de las violaciones que puedan darse como el régimen de ineficacia que corresponda aplicar.

En este caso, por la vinculación que existe entre el tipo de violación y los efectos de la resolución, resulta de particular importancia la capacidad de la autoridad para diferenciar perfectamente entre violaciones de forma, procedimiento y fondo.

El primer párrafo del artículo 133-A establece:

“Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:”

Esta parte de la resolución además de establecer una obligación de cumplimiento, anuncia el señalamiento de los reglas para tal efecto. La primera parte de la fracción I del artículo de referencia establece el primer caso en que se obliga la autoridad a cumplir con lo establecido y señala:

“En los casos en los que la resolución deje sin efectos el acto impugnado y este se funde en alguna de las siguientes causales:

a) Si tiene su causa en vicios de forma...”

Lo anterior establece la obligación de cumplimiento de las resoluciones que revocan el acto impugnado y respecto de las cuales se establecen efectos o lineamientos que la autoridad debe realizar para dar cumplimiento a la resolución.

a) Caso de revocación de la resolución recurrida por vicios de forma.

La Forma es algo que se entiende en comparación y relación con el fondo, la forma es el cómo y en ocasiones el cuándo, en tanto que el fondo es el qué, el contenido. La forma como expresión, límite, cauce o exteriorización, es neutral respecto al contenido, y con la misma forma son posibles contenidos variados. Ya habíamos señalado que el elemento formal del acto administrativo puede tener los siguientes alcances o significados:



- ◆ Formalidades procedimentales.
- ◆ Forma del acto en aspectos tales como: documento escrito, firmas, sellos.
- ◆ Fundamentación y motivación en su aspecto formal, básico y estructural.
- ◆ Formalidades o reglas de elaboración de la decisión.

Los vicios de forma a los que se refiere este inciso son, en términos generales aquellos que afectan los elementos de validez del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece los requisitos mínimos que debe contener los actos administrativos.

Antes de la aparición de esta disposición, la teoría administrativa, establecía que una resolución administrativa decisoria del recurso no siempre surte los mismos efectos, dependiendo del tipo de vicio, se desprenden los efectos. Así es conocido que si se reclama algún vicio de forma, entonces la autoridad no tendrá que emitir juicio sobre el fondo, sino que deberá limitarse al examen de tal cuestión, y en su caso resolver sobre la misma, pero si el recurso tiene por objeto atacar un vicio de fondo se declarará la nulidad del acto y en su caso se remplazará por un nuevo acto administrativo que satisfaga la pretensión del interesado.

En este sentido y de acuerdo con la propia disposición, los anteriores razonamientos fueron reconocidos al integrarlos a la norma, en el caso de vicios de forma, el efecto del cumplimiento de la resolución implica la reposición de la resolución subsanando el vicio que produjo su revocación.

Subsanar consiste en eliminar los defectos del acto, corrigiendo lo anómalo, para adaptarlo al ordenamiento. Pueden darse dos hipótesis respecto de la corrección:

-Cuando el acto nuevo conserva el contenido del anterior. La Administración sin necesidad de anular el acto viciado, puede enmendarlo ya que se trata de una técnica de convalidación. Implica solo añadir un pronunciamiento del que carecía, pero sin afectar los posibles derechos declarados por el acto incompleto.



-Se anule el acto irregular para que la Administración pueda enmendar el defecto, en tanto que la corrección implica modificar su contenido, se trata de una auténtica sustitución.⁷

El sentido de la disposición al respecto es coincidente con la segunda de las opciones, lo que significa que la autoridad emite una nueva resolución que corrija el vicio.

b) Caso de revocación de la resolución recurrida por vicios del procedimiento.

Los vicios del procedimiento se pueden determinar cuando el acto o resolución recurrida se refiere a un procedimiento administrativo, entendido por estos aquellos en los que se realizan actos de tipo secuencial y dentro de los cuáles se dan actos y formalidades que deben respetarse a efecto de que el acto o resolución definitiva última surta eficazmente todos sus efectos legales.

Las normas del procedimiento tienen como finalidad, que para emitir el acto, se garantice que la actividad administrativa se adecue a ciertos criterios de objetividad y eficacia y el pleno respecto de los derechos de los particulares en sus relaciones con la Administración, la clave de las violaciones procesales que pueden causarse, radica en el cumplimiento o incumplimiento de tales objetivos.

En razón de la analogía que existe en el régimen de nulidad del acto administrativo por violaciones procesales, con el aplicable al juicio de amparo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que en ambos casos, se aplica el principio de trascendencia de la violación y del agravio sustancial.

Por tanto, además de las irregularidades procesales, debe existir un perjuicio material en la resolución, que a la postre se dicte es decir además de que el vicio afecte una etapa del procedimiento, deben afectarse las defensas del particular al que se haya instaurado el

⁷ Por contenido debe entenderse la declaración de voluntad, de conocimiento, de juicio o de deseo materia del acto, es decir el efecto práctico que con dicho acto se desea obtener



procedimiento y trascendiendo al sentido de la resolución o acto definitivo.

Es así que la revocación de la resolución recurrida por vicios de procedimiento, se cumple reanudando el mismo, mediante la reposición del acto viciado y a partir del mismo.

En un estudio superficial de la disposición, se desprende que esto representa un beneficio para el recurrente que implicaría cierta limitación y obligaría a ceñirse a los sentidos que determina la resolución.

En la teoría de la nulidad del acto administrativo, las resoluciones que revocan para efecto de corregir los actos viciados tienen una explicación, basada en la conveniencia que representa para la función pública y el cumplimiento de los fines que le encomiendan, el que un acto en lugar de destruirlo sea corregido, sin embargo este principio de conservación no puede ser llevado al extremo que afecte la esfera jurídica de los particulares y incida en la seguridad de la que debe gozar.

c) Caso de revocación de la resolución recurrida por vicios de fondo.

Los vicios de fondo son aquellos que afectan la validez del acto o resolución de tal forma que no puede volverse a dictar una nueva resolución, a menos que por la naturaleza de la resolución se le señalen efectos que implique que la autoridad vuelva a dictar el acto.

Para que se den violaciones de fondo se requiere que la Administración, exprese en el acto o resolución impugnada una motivación suficiente que permita conocer la voluntad y decisión asumida; un procedimiento regular, y que sea competente quien emita el acto.

En términos generales son vicios de fondo los que recaen sobre aspectos tales como, los hechos que motiven la resolución, ya sea que no se realizaron, fueron distintos o apreciados en forma equivocada; en las disposiciones aplicadas o no aplicación de las debidas, o bien si



recae sobre los fines del acto que justifiquen la concesión de facultades discrecionales.

En este sentido una revocación por vicios de fondo implicaría la imposibilidad de volver a emitir una nueva resolución sobre los mismos hechos, a menos que la resolución le señale efectos o lineamientos que den lugar al dictado de una nueva resolución.

d) Plazo para el cumplimiento de la resolución al recurso.

El cumplimiento de las resoluciones recaídas a los recursos administrativos y la naturaleza de la obligación de cumplimiento en determinado plazo, fue un tema debatido durante la vigencia del artículo 133, anterior a la reforma de 2004. Es así, que desde el punto de vista lógico las modificaciones en este campo, deberían atender al perfeccionamiento de la norma que generará menos problema de aplicación y por ende mayor seguridad jurídica, es decir que tendiera al cumplimiento en un plazo máximo.

Por lo que respecta a este tema trasciende que se mantiene el plazo de cuatro meses, para dar cumplimiento a la resolución del recurso, sólo que ahora se le da el carácter de **perentorio**, lo que le da una connotación distinta a como estaba anteriormente regulado. Las reglas aplicables en lo que respecta al plazo se aplican dependiendo del tipo de vicio por el que se haya revocado la resolución.

-Por lo que se refiere a la revocación prevista en el inciso a) de la disposición (por vicios de forma y procedimiento) se establece:

“En ambos casos la autoridad demandada cuenta con un plazo perentorio de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.”

Lo anterior significa que al igual que en el texto anterior la autoridad esta desligando el plazo de cumplimiento de la resolución de los otros plazos contenidos en las disposiciones de referencia. Aplicando el mismo razonamiento que los tribunales sostuvieron con anterioridad ello tendría la finalidad de obligar a la autoridad a cumplir con las



resoluciones independientemente de si caducaron o no las facultades respectivas. En este caso el plazo se refiere a los casos de violaciones por vicios de forma o procedimiento.

Por otra parte se establece una suspensión del plazo de cuatro meses para la cumplimentación de la resolución al recurso en los casos de revocación por vicios de forma y de procedimiento en los siguientes términos:

“En el caso previsto en el párrafo anterior, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes, en el plazo de cuatro meses no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la realización del acto correspondiente y aquel en que se proporcione dicha información o se realice el acto.”

En mi opinión esta disposición, podría dar lugar a alargar indiscriminadamente el cumplimiento a la resolución del recurso, pues no existe regulación más precisa sobre la procedencia de tales solicitudes, lo cual deviene en una situación de inseguridad, no se sabe con precisión cuanto tiempo se pueda suspender el plazo por estas causas.

-Respecto de las resoluciones a que se refiere el inciso b) y especialmente en las que se señalen efectos que permitan volver a dictar el acto, se establece una limitante que se expresa así:

“... En ningún caso el acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido 4 meses...”

De lo anterior se deduce:

- ✓ La nueva resolución no puede perjudicar más al recurrente.
- ✓ No puede emitirse después de cuatro meses.



e) Efectos de la falta de cumplimiento.

Para los casos de incumplimiento de la obligación contenida en este artículo, en los plazos establecidos, se determina la siguiente consecuencia:

“...Transcurrido dicho plazo sin dictar la resolución definitiva, la autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo en los casos en los que el particular, con motivo de la resolución del recurso, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.”

Como puede apreciarse, la “sanción” para el incumplimiento de la obligación establecida en los términos señalados, a que se refiere este artículo, es una cierta limitación a la autoridad en sus facultades, para emitir una nueva resolución. Este efecto en mi opinión equivaldría a una resolución lisa y llana en el juicio de nulidad, que elimina de la vida jurídica el acto viciado, pero hay que aclarar que sin bien no podría darse otra resolución sobre el mismo contexto del que provino si puede hacerlo sobre otros hechos. No hay que olvidar que el último párrafo del artículo 50 último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece una posibilidad especial en cuanto a la determinación de contribuciones:

“Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueban hechos diferentes”

En este sentido, la limitación recae sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada, pero si se podrán determinar contribuciones si se comprueban nuevos hechos, aun cuando sean impuestos y periodos revisados.

Esta disposición desde el punto de vista de la autoridad significa que se le libera de cumplir con la obligación de dar cumplimiento a las resoluciones que recaen al recurso en el plazo y términos establecidos, lo cual en mi opinión no se estableció tanto en beneficio directo del



particular, sino mas bien para que la autoridad acelere la conclusión del recurso, situación que de todas formas beneficiará al contribuyente.

Específicamente en el caso de que con motivo de la resolución deba emitirse una nueva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo, no existe forma (en términos del Código Fiscal de la Federación) de que se obligue a la autoridad a emitir la resolución definitiva a la que tiene derecho y que debe dictarse aún cuando hayan transcurrido los 4 meses de plazo para emitirla, de tal forma que el estado de inseguridad jurídica persiste.

Es así que la “sanción” establecida para el caso de incumplimiento y resulta contradictoria e incluso en mi opinión inconstitucional y por supuesto incompatible para el caso de las resoluciones que señalen efectos y que estos consistan en algún tipo de beneficio para el particular por ello se deja a salvo de “sanción” cuando ésta represente una afectación al recurrente impidiéndole obtener una prestación (devolución de impuestos), le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo (que suspenda el procedimiento administrativo de ejecución), pues la “sanción” en este caso lógicamente resulta incompatible y perjudicial para el recurrente.

- Por lo que se refiere al inciso b) de la fracción I, los efectos del incumplimiento se expresan de la siguiente manera:

“Cuando la resolución impugnada este viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede.”

Lo trascendente en este caso debe referirse a aquellos supuestos en que la resolución señale efectos que permita volver a dictarla en el cual se utiliza el término “permitirle” y no “Obligarla”, que es lo que correspondería, en aras de otorgar seguridad jurídica.



Existe confusión respecto de cual es el segundo párrafo siguiente al inciso a), si se refiere al segundo párrafo del inciso a) sería aquel que determina el plazo de cuatro meses y lo desliga de los plazos señalados en los artículos 46-A Y 67 ; pero si se refiere a que aplica lo relativo a que transcurrido dicho plazo sin dictar resolución definitiva, no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, la consecuencia en este caso no sería aplicable, volviéndose ilusoria tanto la resolución definitiva en este contexto y por supuesto la seguridad jurídica que representa.

Finalmente existen dos disposiciones que resaltar:

La primera relativa a las facultades discrecionales de la autoridad para iniciar el procedimiento o dictar una nueva resolución, respecto de la cual tiene la posibilidad de no volver a emitir el acto, siempre que no afecte al particular o lo indemnice por los daños y perjuicios que le ocasione con la abstención. A primera vista resulta adecuada la disposición para el efecto de crear seguridad jurídica en el recurrente, sin embargo podría causar problemas lo relativo a la determinación de daños y perjuicios y la indemnización correspondiente.

Por otra parte la última parte del inciso a) establece que los efectos a que hace referencia toda la fracción I, se producirán sin que sea necesario que la resolución del recurso lo establezca y aún cuando la misma revoque el acto impugnado sin señalar efectos.

Por lo dispuesto en esta materia se entiende que el legislador intenta dar mayor seguridad jurídica al particular que recibe una resolución que no le señala efectos, por que en este caso de acuerdo con el tipo de vicio por el que se revocó y siguiendo los lineamientos contenidos en este artículo, estará en posibilidad de conocer los efectos que deben producirse pues estos deberán apegarse a lo dispuesto en el artículo 133 -A. Sin embargo, en este aspecto va a ser clave la determinación de si se está en presencia de vicios de fondo, forma o procedimiento.



f) De las resoluciones dictadas en cumplimiento a las emitidas en el recurso.

Debemos anotar que antes de la reforma de enero de 2004 el artículo 124 fracción II del Código Fiscal de la Federación, señalaba como causal de improcedencia del recurso que se tratara de resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de la emitidas en el recurso o de sentencias.

Para el caso de las resoluciones recaídas a los recursos, la razón de tal disposición consistía en que permitir tal impugnación, provocaría un círculo vicioso, que iría en contra de toda lógica y de la propia finalidad del recurso administrativo.

Sin embargo respecto de la imposibilidad de impugnar las resoluciones emitidas en cumplimiento de resoluciones al recurso, existieron dos posturas.

La primera postura consideraba, que en virtud de que no todas las resoluciones del recurso generaban los mismos efectos, debía tomarse en cuenta el sentido de la resolución, de tal forma que si la resolución al recurso se emitió en términos de las fracciones III Y V del artículo 133 del Código, es factible su impugnación mediante el mismo medio de defensa, ya que por la naturaleza de la resolución, la nueva podría ser diversa a la anteriormente recurrida con sus propios motivos y fundamentos.

Respecto de este tema ya existía pronunciamiento del Poder Judicial en el siguiente sentido:

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ALCANCE DE LA IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 124, FRACCIÓN II DEL. Al disponer el mencionado precepto que 'Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos: II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias...' debe estimarse que el alcance de la improcedencia no es lo que pudiera deducirse de una interpretación de sus términos literales que llevarían a la actualización de esa hipótesis normativa en todos los casos en que el acto administrativo impugnado se emitiera teniendo como base la resolución dictada en otro recurso o en el juicio de nulidad sin importar el alcance de ésta en la medida en que vinculó a la autoridad administrativa, sino que este motivo de improcedencia se da sólo



cuando las cuestiones que se plantean en el mismo recurso administrativo fueron objeto de una decisión directa y definitiva en la resolución del recurso o juicio anterior, pues evidentemente que lo que se quiere evitar con el establecimiento de la improcedencia en estudio, es que una misma cuestión concreta pudiera ser objeto de controversia y decisión en dos o más ocasiones con el peligro de que se produzca una cadena infinita de recursos o juicios sobre la misma materia.”⁸

La segunda postura, no discriminaba la forma y el sentido de la resolución, afirmaba categóricamente que en ningún caso procedía una nueva impugnación contra las resoluciones emitidas en cumplimiento a las recaídas al recurso.

Con motivo de las reformas al Código Fiscal de la Federación de 2004, y al procedimiento del recurso de revocación, las resoluciones dictadas en cumplimiento a las emitidas en un recurso están determinadas, en función al vicio que produjo la revocación de la resolución recurrida es decir si son violaciones de forma o procedimiento o si son de fondo

Así tenemos que se dividen en:

- ✓ Cuando la resolución es revocada por vicios de forma la resolución que se dicte en cumplimiento a esta deberá subsanar el vicio de forma por el que se revocó la resolución recurrida.
- ✓ Cuando la resolución es revocada por vicios de procedimiento la que se emita en cumplimiento deberá reanudar el procedimiento reponiendo el acto viciado a partir del mismo.

Si la revocación de la resolución fue por vicios de fondo, no se podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos. Salvo que en la resolución que revoque el acto se señalen efectos.

De esta manera las resoluciones a las que nos referimos en éste apartado deben cumplir con varios requisitos para que produzcan todos sus efectos: Dictarse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la resolución queda firme; en caso de revocación por vicios de fondo que señale efectos, ésta no puede perjudicar más al recurrente que la resolución que se revocó.

⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9 a época, Tomo IV, p.606.



El punto de mayor trascendencia es que ahora existe la posibilidad de presentar nuevamente el recurso contra estas resoluciones, que incumplan con los efectos de la resolución que se revoca.

De acuerdo con el artículo 124, fracción II, se admite recurso de revocación contra resoluciones dictadas en cumplimiento de resolución dictada en otro recurso, esto por que a partir de 2004, la fracción I de referencia eliminó la imposibilidad de tal impugnación al establecer lo siguiente:

“Artículo 124. Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

...

II Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

...”

Cabe resaltar que la reforma de referencia da por terminado con las diferentes posturas tanto doctrinales como jurisprudenciales, que se habían hecho con anterioridad, y que ya habíamos señalado.

Como puede apreciarse la primera postura fue reconocida legalmente.

Esta disposición, fue recibida con relativo optimismo, en tanto se abre una posibilidad de impugnación que antes no existía y que atacaba la garantía de audiencia y debido proceso y por ende la de seguridad jurídica. Sin embargo para poder ejercer esta posibilidad, las reformas en cuanto al plazo para cumplimiento deben dar sus frutos, y garantizar que la resolución en cumplimiento se emita en tiempo y estar en posibilidad de presentar nuevamente el recurso de revocación.

Es así, que del éxito en el cumplimiento de las resoluciones dependerá, que el particular pueda gozar de los beneficios de esta nueva posibilidad.



CONCLUSIONES.

PRIMERA. La Administración Pública, como instrumento de la actuación del gobierno, tiene fines definidos y encomendados que deben realizarse y consolidarse principalmente a través del acto administrativo.

SEGUNDA. El acto administrativo como parte de la actividad administrativa de carácter jurídico, debe ceñirse al principio de legalidad en aras de garantizar la seguridad jurídica a los particulares.

TERCERA. Uno de los instrumentos jurídicos que regula el reencauzamiento de la función administrativa del Estado, es el recurso administrativo, el cual si bien no es considerado como el instrumento jurídico de mayor perfección y eficacia, surgió para cumplir con finalidades específicas: poner al alcance de los particulares un medio de defensa, cuya tramitación se caracterizará por la sencillez y la resolución ágil y expedita, que evitará un conflicto costoso a los particulares y la recarga de trabajo a los órganos jurisdiccionales de tipo judicial y administrativo, además de proporcionar a la autoridad un conocimiento amplio de los errores de técnica legislativa y procedimiento, dando la oportunidad de corregirlos antes de ventilarlos ante un Tribunal.



CUARTA. El recurso administrativo de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, aparece por primera vez en éste Código en 1967 limitada su procedencia contra créditos fiscales. A partir de entonces, las reformas y modificaciones que ha experimentado son amplias, sin embargo en los últimos años este medio de defensa ha gozado de un desprestigio importante, fundamentalmente debido a las prácticas ilegales de la autoridad que lo resuelve, lo que ha llevado a desnaturalizar y aniquilar la esencia del recurso, por lo que en la actualidad su utilidad y funcionalidad es discutible.

QUINTA. Tal y como se encuentra regulado actualmente, el recurso administrativo de revocación es un procedimiento fiscal de impugnación que ofrece ciertas ventajas: Opera contra actos decisorios o resolutorios y también contra actos de trámite del Procedimiento Administrativo de Ejecución; tiene facilidades en cuanto a la garantía; la suspensión de la ejecución del acto pervive hasta que se resuelva el recurso, exige los requisitos formales necesarios para su resolución; el seguimiento lo puede realizar cualquier persona facultada en términos del artículo 19 del propio Código; existe suplencia en la cita de disposiciones aplicables; las pruebas pueden ser ofrecidas en copias simples y pueden ofrecerse pruebas supervenientes hasta antes de que se dicte resolución, ante la negativa ficta o resolución desfavorable procede juicio de nulidad.

SEXTA. EL principal asunto criticable de este medio de defensa lo constituye la falta de eficacia en el logro de una plena Justicia Administrativa.



SÉPTIMA. A pesar de que la incorporación de la informática en este campo, ha generado inquietudes e incertidumbre, el problema central del recurso de revocación, sigue siendo su resolución y el cumplimiento de sus resoluciones, por lo que la importancia actual del recurso, está íntimamente ligado al grado de eficacia que tenga en estos dos ámbitos.

ÓCTAVA. El artículo 133 -A adicionado para regular lo relativo al cumplimiento y efectos de las resoluciones, adolece de mala técnica legislativa, lo cuál impide una interpretación jurídica segura.

NOVENA. Sin embargo del examen integral del artículo 133-A trasciende que supera los problemas en lo relativo al establecimiento indubitable de la obligación de dar cumplimiento a la resolución recaídas al recurso, en tanto que en todos los casos las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, estableciendo como consecuencia por el incumplimiento de esta obligación una limitación a las facultades de la autoridad.

DÉCIMA. La obligación a cargo de la autoridad de dar cumplimiento a la resolución, se establece de forma clara, sin embargo el plazo par tal efecto me parece excesivo.

DECIMO PRIMERA. Los efectos de la falta de cumplimiento de una resolución en el plazo establecido para tal efecto, consisten en no poder reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, sólo pueden ser aplicados para el caso en que con tal incumplimiento no se afecte al recurrente.



DECIMO SEGUNDA. De cumplirse en su verdadero sentido, las disposiciones del artículo 133-A, la autoridad difícilmente dejará transcurrir el plazo de cuatro meses sin dictar la resolución en cumplimiento, sin embargo existe también la posibilidad de que se agudice la práctica de confirmar en todos los casos las resoluciones impugnadas, de tal forma que esta disposición resultara ineficaz.

DECIMO TERCERA. Especialmente respecto de aquellas resoluciones que revoquen por vicios de fondo forma y procedimiento y en las que la autoridad tiene obligación de dictar una nueva resolución definitiva, en la que se le otorgue o reconozca un derecho al particular, el efecto que se establece como “sanción” para el caso de falta de cumplimiento de la resolución en el plazo establecido para tal efecto en el artículo 133- A, resulta contradictorio, en tanto libera a la autoridad de la obligación legal de cumplir con una obligación emanada de una resolución que lo vincule a realizar un acto o reforzar un procedimiento, razón por la cual en estos casos la ley establece una salvedad, no pudiendo la autoridad dejar de dar cumplimiento a las resoluciones.

DECIMO CUARTA. Respecto de aquellas resoluciones que revoquen por vicios de fondo, forma o procedimiento y en las que la autoridad tiene la obligación de dictar una resolución definitiva, en la que se otorgue o reconozca un derecho, la inseguridad jurídica persiste, en tanto en lo relativo sigue siendo una norma sin sanción, es decir en términos del Código Fiscal de la Federación, no hay forma de obligar ni presionar a la autoridad a dictar la nueva resolución.



DECIMO QUINTA. En este sentido y con base en lo antes estudiado, un primer paso para solucionar los problemas generados por el cumplimiento de las resoluciones recaídas en el recurso de revocación del Código Fiscal de la Federación, implicaría una reforma al artículo 133-A que corrigiera las imprecisiones conceptuales y de técnica legislativa que permitieran una mejor interpretación.

DECIMO SEXTA. Por otro lado y aún de mayor importancia, a fin de presionar a la autoridad y amortiguar los efectos de inseguridad jurídica que genera el período para el cumplimiento de las resoluciones especialmente en los casos en que el cumplimiento represente un beneficio para el particular, se propone reducir el plazo de 4 meses a 45 días, suficientes para que la autoridad de cumplimiento a las resoluciones, si consideramos que es sabido que la autoridad tiene muy bien identificados y estudiados los asuntos que suelen impugnarse por ésta vía y ello le permita al particular (si es el caso) a la mayor brevedad iniciar el medio de defensa que le convenga.



BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Derecho Administrativo Especial*, México, Porrúa, 1999, Tomo II, 778 pp.

ARMIENTA HERNANDEZ, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, 6a ed., México, Porrúa, 2002, 302 pp.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Como elegir el Medio de Defensa Fiscal mas adecuados*, Gasca Sicco, 2005, IX + 236 pp.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 4a ed., México, Oxford, 1999, (col. Textos Jurídicos Universitarios), XIX + 690 pp.

_____, *Lecciones de Practica, Contencioso en Materia Fiscal*, 5a ed., México, Themis, 1995, (col. Textos Universitarios), 726 pp.

CARRILLO FLORES, Antonio, *La Defensa Jurídica de los particulares frente a la Administración en México*, México, Porrúa, 1939, 320 pp.

_____, *La Justicia Federal y la Administración Publica*, 2a ed., México, Porrúa, 1973, 372 pp.

COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS, A.C., *Justicia Administrativa*, México, Trillas, 1987, 165 pp.

CORONA FUNES, José, *Reformas Fiscales 2004, Comentarios y casos prácticos*, México, Gasca Sicco, 2004, XVIII + 271 pp.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3a ed., México, Limusa, 1988, 223 pp.

DIAZ GONZALEZ, Luis Raúl, *Temas fiscales selectos, los procedimientos fiscales*, 2a ed., México, Gasca Sicco, 2004, XIX + 221 pp.



DIEP DIEP, Daniel y Maria del Carmen DIEP HERRAN, *Defensa Fiscal, Tratado Teórico Practico*, México, PAC, 2001, 710 PP.

ECO, Humberto, *Como se hace una tesis*, trad. Baranda Lucia y Alberto Clavería Ibáñez, México, Gedisa, 2004, 233 pp.

FIX ZAMUDIO, Héctor, *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, México, Colegio Nacional, 1983, 151 pp.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 38a ed., México, Porrúa, 1998, 482 pp.

GOMEZ LARA, Cipriano, *Teoría general del proceso*, 10a ed., México, Oxford, 2004, (col. Textos Jurídicos Universitarios), XXII + 363 pp.

_____, *Derecho Procesal Civil*, 6a ed., México, Oxford, 1998, (col. Textos Jurídicos Universitarios), XXVII + 426 pp.

J. KAYE, Dionisio y Chistian KAYE TRUEBA, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, México, Themis, 2002, (col. Textos Universitarios), XI + 538 pp.

LOPEZ RIOS, Pedro, *La Justicia Administrativa en el Sistema Federal Mexicano*, México, Universidad de Guanajuato, 1995, 200 pp.

LOPEZ RUIZ, Miguel, *Elementos para la investigación, (Metodología y redacción)*, 3a ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1998, 167 pp.

LUCERO ESPINOZA, Manuel, *Teoría y Practica del Contencioso Administrativo Federal*, 7a ed., México, Porrúa, 2002, 255 pp.

MADARIAGA GUTIERREZ, Mónica, *Seguridad Jurídica y Administración Publica en el Siglo XXI*, 2a ed., Chile, Jurídica de Chile, 1993, 242 pp.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *El Recurso Administrativo en México*, 6a ed., México, Porrúa, 2001, 251 pp.

MARTINEZ MORALES, Rafael I, *Derecho Administrativo, 3er. y 4o. curso*, 3a ed., México, Oxford, 2000, (col. Textos Jurídicos Universitarios), XXX + 469 pp.

_____, *Derecho Administrativo, 1er. y 2o. curso*, 5a ed., México, Oxford, 2004, (col. Textos Jurídicos Universitarios), XXX + 352 pp.

MONROY MENDOZA, Luis Gabriel, *Litigio Fiscal. Nulidad Lisa y Llana y Nulidad para Efectos*, México, Tax Editores, 2003, 192 pp.



NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, México, Porrúa, 1954, 365 pp.

PAZ LOPEZ, Alejandro y José Guadalupe MESTA GUERRA, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, México, Isef, 2001, 316 pp.

PEREZ DAYAN, Alberto, *Teoría General del Acto Administrativo*, México, Porrúa, 2003, 457 pp.

PONCE RIVIERA, Alejandro y Alejandro PONCE RIVIERA Y CHAVEZ, *Estudio Practico Sobre las Reformas al Código Fiscal de la Federación 2004*, México, Isef, 2004, 159 pp.

QUINTANA VALTIERRA Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ, *Las Garantías de Seguridad Jurídica en Materia Fiscal*, 4a ed., México, Trillas, 1999, 502 pp.

RODRIGUEZ MICHEL, Moisés, *Recurso de Revocación Fiscal*, México, Porrúa, 2002, XII + 175 PP.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, *Medios de Defensa en Materia Fiscal 2004*, 2a ed., México, Isef, 2004, 265 pp.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 4a ed., México, Porrúa, 2004, XXII + 613 pp.

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., *Los Medios de Defensa en Materia Administrativa, Recursos Administrativos, Juicio de Nulidad, y Amparo en Materia Fiscal y Administrativa, Doctrina, Jurisprudencia y Formularios*, 3a ed., México, Porrúa, 2001, 917 pp.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, México, Porrúa, 1996, Tomo II, 581 pp.

TORRES FIGUEROA, Luis Roberto y Carlos García Lepe, *La Jurisprudencia en el Recurso Administrativo de Revocación en Materia Fiscal Federal*, México, Indetec, 1999, 237 pp.

TRON PETIT, Jean Claude y Gabriel ORTIZ REYES, *La Nulidad de los Actos Administrativos*, México, Porrúa, 2005, 367 pp.



HEMEROGRAFIA

Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española de la Lengua, Madrid, 1970, Tomo II.

Diccionario de Términos Fiscales, Reyes Altamirano Rigoberto, 4a ed., México, Tax Editores, 2004, 3 Tomos.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, Porrúa, 2005, 3 Tomos.

AGUIRRE RAMIREZ MORENO, Samuel, “Inseguridad Jurídica de Algunos Medios de Defensa en Materia Fiscal”, *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, mayo 1996, num. 159, p. 90.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La Reforma Fiscal para 1998 a los Medios de Defensa. Análisis y Comentarios”, *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, año 12, num. 203, 1998, pp. 61-64.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “Definitividad en el Procedimiento Administrativo Fiscal”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, enero-abril, 2002, num.100.

SÁNCHEZ SOTO, Gustavo, “Medios de Defensa del Código Fiscal”, *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, 1a quincena agosto 2001, num. 284, pp. 118-120.

SÁNCHEZ SOTO, Gustavo, “Recurso de Revocación”, *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, 1a quincena febrero 1998, num. 200, p. 179.

ARMIENTA CALDERON, Gonzalo, “El Tribunal Fiscal de la Federación: Integración Orgánica al Poder Judicial e Independencia Jurisdiccional”, *Cuadernos Procesales*, Mexico, año IV, num. 11, marzo 2001, pp. 4-10.



LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil Federal.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Resolución Miscelánea.

PAGINAS ELECTRÓNICAS

www.sat.gob.mx

www.bibliojuridica.org.mx

www.cddhcu.gob.mx