



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

"INEFICACIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES FISCALES FEDERALES"

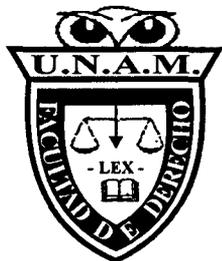
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A:

ORTEGA SOTO DE SILVA LETICIA



DIRECTORA DE TESIS LIC. MARGARITA MINO GUERRERO



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., a 30 de Enero de 2007

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIÉRREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **ORTEGA SOTO SILVIA LETICIA**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"INEFICACIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES FISCALES FEDERALES"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES.

DEDICATORIAS

Mi agradecimiento y amor a Dios, que me da la fuerza y la tenacidad para seguir adelante con mi vida profesional.

Al pueblo mexicano que a través de la gloriosa Universidad Nacional Autónoma de México, proporcionó mis estudios profesionales.

A mi muy amada Facultad de Derecho, que a través de mis ínclitos maestros compartieron conmigo su sabiduría y sus experiencias, construyendo en mí superación.

A la Doctora en Derecho Margarita Palomino Guerrero que gracias a su ayuda, comprensión, paciencia y fraternidad hizo posible la culminación de este estudio.

Con amor, respeto y gratitud a mi madre Silvia Soto Quezada y a mi padre José Ortega Márquez, que con su esfuerzo y ecuanímenes consejos, hicieron posible mis estudios universitarios.

Al amor de mi vida con gran admiración y respeto, Licenciado Ricardo Vargas Vargas, que gracias a su amor, apoyo, ánimo y tiempo ha compartido conmigo la culminación de esta etapa.

A mis amados hermanos Jesús, Isaac, Israel y Carlos que siempre están en mi corazón y pensamientos.

Con cariño a mi familia de sangre y política que estuvieron siempre pendientes de que me realizara como profesional en Derecho.

A mis amigos como agradecimiento a su fraternidad.

ÍNDICE

INEFICACIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES FISCALES FEDERALES.

INTRODUCCIÓN.

PÁG.

CAPÍTULO PRIMERO:

MARCO CONCEPTUAL.

1.1. CONCEPTO:

1.1.1. ACTO ADMINISTRATIVO.	1
1.1.2. MECANISMO DE DEFENSA.	10
1.1.3. RECURSO.	13
1.1.4. RECURSO ADMINISTRATIVO.	16
1.1.5. RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.	19

1.2. ANTECEDENTES DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION: 23

1.2.1. TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION DE 1929.	26
1.2.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.	27
1.2.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.	28
1.2.4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.	29
1.2.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981.	33
1.2.6. DECRETO DEL 5 DE ENERO DE 1988.	36
1.2.7. DECRETO DEL 15 DE DICIEMBRE DE 1995.	37

1.3. NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION. 39

1.4. PRINCIPIOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN. 47

CAPITULO SEGUNDO:

REGULACION Y OPTATIVIDAD DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

	PÁG.
2.1. OPTATIVIDAD.	55
2.2. INTERPOSICIÓN DEL RECURSO.	59
2.3. SOBRESEIMIENTO.	61
2.4. PROCEDENCIA:	70
2.4.1. RESOLUCIONES DEFINITIVAS QUE DETERMINEN CONTRIBUCIONES, ACCESORIOS O APROVECHAMIENTOS.	72
2.4.2. RESOLUCIONES QUE NIEGUEN LA DEVOLUCION DE CANTIDADES QUE PROCEDAN CONFORME A LA LEY.	89
2.4.3. LAS QUE DICTEN LAS AUTORIDADES ADUANERAS.	92
2.4.4. CUALQUIER RESOLUCIÓN DE CARÁCTER DEFINITIVO QUE CAUSE AGRAVIO AL PARTICULAR EN MATERIA FISCAL.	93
2.4.5. LOS ACTOS DE AUTORIDADES FISCALES FEDERALES QUE:	98
2.4.5.1. EXIJAN EL PAGO DE CREDITOS FISCALES.	100
2.4.5.2. SE DICTEN EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.	103
2.4.5.3. QUE AFECTEN EL INTERES JURIDICO DE TERCEROS (ART.128 DEL C.F.F.).	106
2.4.5.4. DETERMINEN EL VALOR DE LOS BIENES EMBARGADOS (ART. 175 DEL C.F.F.).	107
2.5. IMPROCEDENCIA.	111

CAPÍTULO TERCERO:

	PÁG.
INEFICIENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION COMO MECANISMO DE DEFENSA:	
ANÁLISIS Y EVALUACIÓN	131
3.1. EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN COMO MEDIO DE DEFENSA.	132
3.2. PROCEDIMIENTO.	133
3.3. TRAMITE:	136
3.3.1. FORMALIDADES.	138
3.3.2. REQUISITOS.	144
3.4. FORMAS DE RESOLUCION DEL RECUSO DE REVOCACION:	214
3.4.1. DESECHARLO POR IMPROCEDENTE.	217
3.4.2. SOBRESEERLO.	221
3.4.3. TENERLO POR NO INTERPUESTO.	225
3.4.4. MANDAR REPONER EL PROCEDIMIENTO.	230
3.4.5. QUE SE EMITA UNA NUEVA RESOLUCIÓN.	232
3.4.6. DEJAR SIN EFECTOS EL ACTO IMPUGNADO.	234
3.4.7. MODIFICARLO O DICTAR UNO QUE LO SUSTITUYA.	237
3.4.8. CONFIRMARLO.	241

	PÁG.
3.5. EFECTOS JURÍDICOS.	244
3.6. AUTORIDADES QUE RESUELVEN.	251
3.7. PROBLEMÁTICA.	258
3.8. CONSECUENCIAS:	262
3.8.1. VENTAJAS.	264
3.8.2. DESVENTAJAS.	266
CONCLUSIONES.	269
BIBLIOGRAFIA.	272

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

Debido a la trascendencia que tiene el recurso administrativo de revocación dentro de la Administración Pública Federal como medio de control de legalidad de la autoridad administrativa y de defensa para el contribuyente, ha surgido la necesidad de desarrollar de manera práctica y teórica, los temas de mayor importancia relacionados con este recurso. En este sentido, la presente investigación está encaminada a explicar y esclarecer la importancia y utilidad práctica del recurso administrativo, así como determinar su eficacia, pues es uno de los mecanismos de mayor controversia en la doctrina administrativa debido a su interposición, aplicación y sentido de sus resoluciones, ya que incluso se cuestiona su efectividad como medio de defensa, todo lo referido nos lleva a establecer como planteamiento del problema: ¿es un mecanismo de defensa eficaz el recurso administrativo de revocación en contra de las resoluciones fiscales federales?, y como hipótesis de trabajo: "Si el recurso administrativo de revocación como medio de defensa contra las resoluciones fiscales federales, lo resuelve el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto, luego entonces la propia autoridad se convierte en juez y parte, por lo que el gobernado decide acudir directamente al juicio de nulidad, toda vez que el agotamiento del recurso ya no es obligatorio, por tanto, el recurso administrativo de revocación resulta ineficaz". Hipótesis que demostramos a lo largo de tres capítulos: en el **primer capítulo**, titulado "Marco conceptual" establecemos los diversos conceptos de acto administrativo, y su función como mecanismo de defensa, desarrollamos también el recurso administrativo en su instrumentación, referimos sus antecedentes, así como su naturaleza jurídica y los principios que lo rigen. En el **segundo capítulo** titulado "Regulación y optatividad del recurso de revocación en el código fiscal de la federación" abarcamos temas como la optatividad, el sobreseimiento, su procedencia e improcedencia.

El tercer capítulo denominado "Análisis y evaluación" comprende el tratamiento del recurso como medio de defensa contra los actos y resoluciones definitivas de carácter fiscal federal, por lo que nos referimos específicamente al recurso de revocación, sus efectos y su problemática.

Todo lo referido nos lleva a sostener que el recurso administrativo de revocación, no es un instrumento jurídico idóneo para lograr una pronta y eficaz justicia administrativa, sobre todo si tomamos en consideración que un 50% del sentido de las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, declaran la nulidad de los actos o resoluciones administrativas que se impugnan ante éste y que corresponden a un recurso administrativo, lo que nos lleva a sostener que el recurso administrativo de revocación resulta ineficaz; sin embargo, es prudente que éste subsista dentro del procedimiento administrativo como un medio de defensa contra los actos y resoluciones definitivas emitidas por autoridades fiscales que causen un agravio a los contribuyentes, mientras no se cuente con otro mecanismo de protección en la vía administrativa.

CAPÍTULO PRIMERO:

MARCO CONCEPTUAL.

1.1. CONCEPTO:

1.1.1. ACTO ADMINISTRATIVO.

Para poder comprender el sentido primordial del recurso administrativo, en particular el de revocación, es necesario precisar el concepto de **acto administrativo** en cuanto a los diversos criterios doctrinales en materia administrativa:

Así tenemos que el maestro JORGE OLIVERA TORO nos dice que “el acto administrativo es aquel por medio del cual se exterioriza la función administrativa, siendo dicha función producto de la actividad del Estado”.¹

De igual manera Jorge Olivera citando al autor ERNEST FORTHOFF, en su obra Tratado de Derecho Administrativo, establece que el acto administrativo es “toda actividad de la Administración individualizable como acción particular, sin referencia a su objeto o su fin, en particular, prescindiendo de si esta actividad se mueve en el ámbito del Derecho privado o del público. Lo único que serviría para caracterizar este concepto del acto administrativo sería el hecho de que es justamente la Administración la que obra.

En verdad este concepto no sería falso, pero tendría el inconveniente de ser demasiado general, que no dice nada, y, en consecuencia, de carecer de utilidad. Se requiere, por lo tanto, una esencial restricción”.²

¹ JORGE OLIVERA TORO, Manual de Derecho Administrativo, 7ª edición, Porrúa, México, 1997, pág. 141.

² Ibidem, pág. 141.

Por su parte, ANTONIO ROYO VILLANOVA, lo conceptualiza como: "un hecho jurídico que por su procedencia, emana de un funcionario administrativo; por su naturaleza se concreta en una declaración especial; y, por su alcance, afecta positiva o negativamente a los derechos administrativos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la administración pública".³

FERNANDEZ DE VELASCO, nos dice que el **acto administrativo** es "toda declaración jurídica, unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la Administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas".⁴

Y en similar opinión con el concepto anterior ENRIQUE SAYAGUES LASSO, lo conceptualiza como "toda declaración unilateral de voluntad de la Administración que produce efectos jurídicos subjetivos".⁵

Ahora bien, retomando la opinión de Jean Rivero, el maestro ANDRÉS SERRA ROJAS nos dice que el **acto administrativo** basado en la Teoría General del Derecho "es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general".⁶

³ ANTONIO ROYO VILLANOVA, *Elementos de Derecho Administrativo*, tomo I, España, 1950, págs. 92-93.

⁴ RECAREDO FERNÁNDEZ DE VELASCO, *El acto administrativo*, Madrid, 1929, pág. 15.

⁵ ENRIQUE SAYAGÜES LASSO, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo I, 1953, pág. 388.

⁶ ANDRÉS SERRA ROJAS, *Derecho Administrativo*, Primer curso, 22ª ed., Porrúa, México, 2001, pág. 238.

Sin embargo, consideramos importante señalar la diferencia que existe entre acto administrativo y acto de administración, ya que la doctrina los distingue en cuanto a que el primero, que es, por lo que se ha analizado, *el creador de una situación jurídica concreta*, y el segundo, *son todos los demás actos internos que no se clasifican como actos administrativos por no producir efectos con relación a terceros, ya que su eficacia se agota en lo interno de la administración.*⁷

A este respecto, la doctrina excluye como actos administrativos los llamados **actos de gobierno** y también los **actos de administración sometidos al régimen de Derecho Privado**, sin que ello signifique que a estos últimos no se les considere actos de la administración. Ahora bien, dentro de las características y cualidades del acto administrativo encontramos, según la doctrina, que son en cuanto a las primeras: *su unilateralidad y la producción de efectos jurídicos subjetivos*; y respecto a lo segundo, tenemos: *la ejecutoriedad y la presunción de legitimidad.*⁸

Antes de conocerse la expresión **acto administrativo**, estos actos se llamaban actos del rey, de la corona o actos del fisco. La expresión acto administrativo era prácticamente desconocida antes de la revolución francesa. El primer texto legislativo francés que contiene una expresión próxima a la actual, es la del 16 Fructidor del año III, por el que se prohibía a los Tribunales Judiciales el conocimiento de actos administrativos de toda especie. A partir de ese entonces, la expresión acto administrativo se incorpora a la literatura francesa, y es utilizada especialmente cuando se trata de determinar la materia que compete a lo contencioso administrativo y que en consecuencia, escapa a la autoridad judicial.⁹

⁷ Andrés Serra Rojas, ob. Cit., págs. 241-142.

⁸ Jorge Olivera Toro, ob. Cit., págs. 143-144.

⁹ Ibidem, págs. 145-146.

En opinión del maestro MIGUEL ACOSTA ROMERO nos dice que: "el **acto administrativo** es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general".¹⁰

Analizando las definiciones de acto administrativo y atendiendo a los diversos criterios doctrinales, se puede apreciar que no hay un consenso que coincida sobre un concepto único del mismo; sin embargo, de lo anterior, se desprenden ciertos elementos que nos llevan a entender por **acto administrativo**, *toda conducta jurídica, unilateral y ejecutiva de la administración, tendiente a crear, reconocer, modificar o extinguir derechos u obligaciones o bien situaciones jurídicas subjetivas*. En consecuencia se confirma el hecho de que toda conducta de acción u omisión por el órgano administrativo trasciende en la esfera jurídica de los gobernados ya sea en beneficio o en perjuicio de sus intereses, por ende, es necesario que todo actuar de la autoridad deberá de ser fundado y motivado tal como lo establece nuestra Carta Magna en su artículo 16º párrafo primero que a su letra dice:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

¹⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, primer curso, 11ª ed., Porrúa, México, 1993. pág. 718.

Además, de estar obligada a cumplir con lineamientos y principios fundamentales del derecho positivo mexicano, para que su actuar se encuentre dentro de la legalidad y su fin más próximo debiera ser en beneficio del Estado y el particular, buscando un equilibrio en cuanto a sus intereses jurídicos y no utilizar dicha facultad como un proteccionismo de poder en la actividad administrativa para ocultar lagunas o deficiencias que pudieran surgir en razón de la misma; en el entendido que la representación del primero se da a través de la **administración.**

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece:

Octava Epoca

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 968

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. CUANDO PUEDE CONOCER DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO. La jurisdicción contencioso-administrativa adoptada en el sistema mexicano por influencia de sistemas jurídicos extranjeros, principalmente el francés, corresponde a la imperiosa exigencia del Estado contemporáneo de preservar la legalidad de la actuación administrativa, esto es, el sometimiento de las autoridades administrativas a las leyes emanadas del Poder Legislativo por ser éstas la fuente directa de la validez y legitimidad de su actuación. Por ello, la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación es de naturaleza ordinaria y no tiene como propósito fundamental otro distinto del de salvaguardar y controlar la legalidad de los actos administrativos. Dado que la legalidad de los actos administrativos está elevada en nuestro país al rango de garantía individual por efecto de los artículos 14 y 16 constitucionales, se explica que en repetidas ocasiones se haya predicado el deber de las Salas Fiscales de conocer inclusive de irregularidades planteadas como violaciones a preceptos constitucionales. Sin embargo, como puede atestiguar la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible con el número trescientos veintiséis de la Tercera Parte del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación con el rubro de "TRIBUNAL

FISCAL DE LA FEDERACION, FACULTADES DEL, PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO", y los precedentes que le dieron origen, la inconstitucionalidad de los actos administrativos de que puede conocer este Tribunal, es la derivada de la inobservancia de las formalidades esenciales del procedimiento a que se refieren los artículos 14 y 16 constitucionales, en cuanto configura la causal de anulación prevista en la actual fracción II del artículo 238 del Código Fiscal vigente. En suma, la jurisdicción del Tribunal Fiscal en términos de las causales de anulación previstas en el numeral antes citado, está constreñida a la materia de legalidad, aunque ésta se refleje en todos los casos en una violación a las garantías constitucionales mencionadas, de allí que su competencia no pueda extenderse al grado de obligarlo a conocer de violaciones a otra clase de garantías de la Carta Suprema, ni siquiera cuando tales infracciones se atribuyen no a una ley sino a un acto administrativo, pues ello significaría investirlo de facultades propias del sistema de control de la constitucionalidad, de las que desde luego carece al tenor de los artículos 103, 104 y 107 de la Constitución.

De esta manera podemos analizar el criterio jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto del principio de LEGALIDAD de todo acto administrativo el cual, en principio se presume fundado y motivado dando origen a una importante garantía individual, de ahí que todo acto de autoridad se supone investido de este principio, originando de esta manera un supuesto "bien actuar" de la autoridad opuesto al "error humano" o error de la misma autoridad que emitió el acto, provocando de esta manera una afectación personal y directa sobre el gobernado respecto de un beneficio para ambas partes. Y ante ello ha establecido el siguiente criterio:

Novena Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XII, Agosto de 2000
Tesis: P. CXVI/2000

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL CUMPLIMIENTO A DICHA GARANTÍA TRATÁNDOSE DE RESOLUCIONES JURISDICCIONALES SE VERIFICA SIN QUE SE INVOQUEN DE MANERA EXPRESA SUS FUNDAMENTOS, CUANDO LOS RAZONAMIENTOS DE ÉSTAS CONDUZCAN A LAS NORMAS APLICADAS. La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Federal consiste en la obligación que tiene la autoridad de fundar y motivar todo acto de molestia que se

dirija a los particulares, pero su cumplimiento se verifica de manera distinta tratándose de actos administrativos y de resoluciones jurisdiccionales. Lo anterior es así, porque en el acto administrativo que afecta de manera unilateral los intereses del gobernado, se debe cumplir con la formalidad de invocar de manera precisa los fundamentos del mismo, a efecto de que esté en posibilidad de conocer el sustento jurídico del acto que le afecta, mientras que la resolución jurisdiccional presupone el debido proceso legal en que se plantea un conflicto o una litis entre las partes, en el cual el actor establece sus pretensiones apoyándose en un derecho y el demandado lo objeta mediante defensas y excepciones, constituyendo la fundamentación de la resolución el análisis exhaustivo de los puntos que integran la litis, es decir, el estudio de las acciones y excepciones del debate, sin que se requiera de la formalidad que debe prevalecer en los actos administrativos, toda vez que dentro del citado análisis se dan razonamientos que involucran las disposiciones en que se funda la resolución, aun sin citarlas de forma expresa. En consecuencia, aun cuando por regla general la autoridad emisora de una resolución jurisdiccional está obligada a fundar tal acto citando los preceptos con los que se cumpla esa exigencia, excepcionalmente, si los razonamientos de la resolución conducen a la norma aplicada, la falta de formalidad puede dispensarse, de ahí que las resoluciones jurisdiccionales cumplen con la garantía constitucional de referencia sin necesidad de invocar de manera expresa el o los preceptos que las fundan, cuando de la resolución se advierte con claridad el artículo en que se basa.

Así mismo se vuelve a confirmar que todo **acto administrativo** debe estar fundado y motivado de manera precisa y clara, ya que, pudiera existir la posibilidad de dejar en estado de indefensión al particular con la emisión del acto, sustentando así, "la presunción de legalidad" de la autoridad lo que hace más difícil pensar que la misma pudiera equivocarse. Lo que a contrario sensu procede en los actos jurisdiccionales en donde el principio de fundar y motivar se precisa durante la litis.

ACTOS ADMINISTRATIVOS. PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE LEGALIDAD PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, DEBEN CONTENER EL LUGAR Y LA FECHA DE SU EMISIÓN. De conformidad con lo establecido por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, todo acto de molestia debe ser emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, entendiéndose por ello que han de expresarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. En tal virtud, a efecto de satisfacer estos requisitos, es menester que la autoridad señale con exactitud el lugar y la fecha de la expedición del acto administrativo, a fin de que el particular esté en posibilidad de conocer el carácter de la autoridad que lo emitió, si actuó dentro de su circunscripción territorial y en condiciones de conocer los motivos que originaron el acto, los fundamentos legales que se citen y si existe adecuación entre estos elementos, así como la aplicación y vigencia de los preceptos que en todo caso se contengan en el acto administrativo para preparar adecuadamente su defensa, pues la falta de tales elementos en un acto autoritario implica dejar al gobernado en estado de indefensión, ante el desconocimiento de los elementos destacados.

Cabe mencionar, que en este caso a la autoridad se le exige nuevamente que al emitir un acto administrativo debe fundarlo y motivarlo, confirmando la precisión que debe contener todo lo emitido por la misma; además de ser coherente los razonamientos con los preceptos aludidos en su actuar; siendo de suma trascendencia los "requisitos de forma" de todo escrito emitido por ella a fin de conocer su jurisdicción y facultad para emitir sus actos. Toda vez que los mismos no deben entorpecer la actividad jurídica del Estado ni menoscabar su representatividad ante los gobernados, tomando como base el principio de una justicia pronta y expedita, conformado con una acción en el marco de la legalidad.

Sexta Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, FACULTADES DEL, PARA EXAMINAR LA CONSTITUCIONALIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO. Conforme al artículo 202, inciso b), del Código Fiscal, son causas de anulación la omisión o el incumplimiento de las formalidades de que deben estar revestidos la resolución o el procedimiento impugnados. El Tribunal de la materia está facultado para anular un acuerdo de la autoridad gubernativa tanto si no se llenaron los requisitos previstos por la norma legal correspondiente, cuanto en el caso de que se hayan omitido las formalidades esenciales de procedimiento consagradas por la Constitución.

Este criterio jurisprudencial concretiza la idea que se ha venido sustentando respecto de que todo acto administrativo emitido por la autoridad competente debe cumplir con las formalidades esenciales establecidas por la norma jurídica vigente, así, como de nuestra Carta Magna para cumplir con el principio de legalidad para no originar vicios en el procedimiento administrativo que trasciendan al sentido de la resolución y lleguen a afectar la defensa del particular, entorpeciendo de esta manera, la impartición de justicia.

En conclusión podemos establecer que para que todo acto administrativo sea legalmente reconocido por el particular y valido para la misma autoridad o su superior jerárquico es necesario además de cumplir con los requisitos establecidos en la ley, tratarse de un acto administrativo y no jurisdiccional, para evitar una confusión en cuanto a su fundamentacion y motivación al hacerse indispensables dichas formalidades o no.

1.1.2. MEDIOS IMPUGNACIÓN.

Para efectos de la presente investigación es necesario distinguir entre, los medios de impugnación, los medios de defensa y el recurso, para así, analizar su objetivo primordial de cada uno de los conceptos mencionados y evitar una posible confusión, además, para que éstos sean utilizados correctamente.

La doctrina refiriéndose a los *MEDIOS DE IMPUGNACIÓN* establece lo siguiente:

“...en todo proceso existe un *principio general de impugnación*, o sea que las partes deben contar con los medios para combatir las resoluciones de los tribunales, si estas son incorrectas, ilegales, equivocadas o irregulares, o pronunciadas sin apego a derecho.”¹¹

MANUEL LUCERO ESPINOSA establece que “Los medios impugnativos son instancias a favor de los contendientes (dentro de un proceso) para impugnar las resoluciones de los tribunales, cuando estas no se encuentran apegadas a derecho... con el objeto de que sean revisados, por el propio juzgador u otros tribunales, los diversos actos que se emiten durante la secuela procesal, incluyendo la sentencia definitiva, a fin de que de no haberse emitido conforme a derecho sean revocados o modificados, o en su caso, de no comprobarse su ilegalidad, se confirmen.”¹²

¹¹ GÓMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso, 9ª ed., Harla, México, 1995, pág. 297.

¹² LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal, 7ª ed., Porrúa, México, 2002, pág. 265.

JUAN PALOMAR DE MIGUEL, señala que se entiende por medio de impugnación el “Conjunto de instrumentos jurídicos previstos en la ley para rectificar, retocar o anular los actos y las resoluciones judiciales cuando éstos presentan alguna irregularidad básica de cualquier tipo.”¹³

El jurista RAFAEL DE PINA sostiene que los medios de impugnación son “aquellas facultades conferidas a las partes y poder del Ministerio Público, en su caso, que les permiten combatir las resoluciones de los jueces cuando entienden que no se ajustan a derecho.

Los medios de impugnación comprenden tanto los recursos como los procesos autónomos de finalidad impugnativa (v.gr., el juicio de amparo).

La finalidad de los medios de impugnación es la de ofrecer la oportunidad de corregir los errores en que los jueces pueden incurrir en la aplicación del derecho, no ya por malicia, sino simplemente, por las dificultades propias de su función y en atención a la fiabilidad humana.”¹⁴

Sin embargo, a pesar de la diversidad de definiciones respecto a los *medios de impugnación* podemos advertir que los autores citados con antelación, coinciden y lo confirmamos al referir que *son medios de defensa establecidos en ley para combatir resoluciones de los tribunales, si estas no han sido dictadas conforme a derecho a fin de que sean revocadas, modificadas o confirmadas.*

A partir de lo ya expuesto, los *medios de impugnación* pueden considerarse como un “*medio de defensa*”. Y al respecto JUAN PALOMAR nos dice que los medios de defensa legal son “aquellos que la ley establece para inconformarse respecto de actos de autoridad o de la contraparte en el juicio.”¹⁵

¹³ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Ob. Cit., Tomo II, Porrúa, México, 2000, pág. 983.

¹⁴ DE PINA, Rafael. Ob. Cit., 26ª ed., Porrúa, México, 1998, pág. 370.

¹⁵ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Ob. Cit., pág. 983.

En secuencia con lo anterior el Licenciado HUMBERTO GALLEGOS REYES afirma que “los medios de defensa, en el ámbito fiscal, los podemos conceptualizar como las facultades que brinda el Estado a los particulares para hacer frente a un acto administrativo que pueda afectar el interés de los contribuyentes y que, por tanto, es susceptible de ser impugnado por el propio contribuyente.

Por lo que, los *medios de defensa*, continua el autor, son sin duda una oportunidad y un derecho con que cuenta el contribuyente para hacer válido el mismo, respecto a todos los actos de autoridad que le causen agravio, desde una simple multa por incumplimiento de alguna obligación fiscal, hasta un crédito estratosférico fincado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como resultado de sus facultades de comprobación o incluso defenderse de la inconstitucionalidad de alguna ley de carácter fiscal o algunas de sus reformas.”¹⁶

LUIS GARCIA LÓPEZ-GUERRERO por su parte nos dice que los medios de defensa son aquéllos establecidos en las leyes fiscales, con los cuales los particulares pueden impugnar los actos, procedimientos o resoluciones del fisco que afecte sus esferas jurídicas. Estos mecanismos defensivos en su conjunto integran la llamada justicia administrativa.”¹⁷

Así, ciertos “*medios de defensa*” permiten “*impugnar*” todo acto de autoridad que no se haya dictado conforme a la ley y ambos conceptos conforman un “*recurso*” con el que cuentan los particulares para protegerse de alguna arbitrariedad que afecten sus intereses jurídicos.

¹⁶ GALLEGOS REYES, Humberto. Los juicios de nulidad y amparo en materia fiscal, 1ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003, pág. 11.

¹⁷ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis. Derechos de los contribuyentes, Instituto Politécnico Nacional, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2000, pág. 47.

1.1.3. RECURSO.

Ahora bien, el *RECURSO* como concepto, proviene del latín *recursus*, que significa camino de vuelta, de regreso o retorno y es el medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente frente a un juez o Tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada,¹⁸ el Diccionario de términos jurídicos refiere por *RECURSO* la "facultad que conceden las leyes a la parte que se considera perjudicada, agraviada, por una resolución administrativa o judicial. Es pues, acción que la ley concede al interesado en un juicio o en otro procedimiento para la reclamación contra resoluciones, ya sea ante la autoridad que las dictará, ya sea ante alguna otra, para que la susodicha resolución quede sin efecto, o sea modificada, e incluso para recurrir-acudir a otro juez, o tribunal o autoridad competente."¹⁹

LUIS RIBO DURAN en su Diccionario de Derecho nos dice que el *RECURSO* "es un proceso especial de impugnación en el que se critica y revisa el resultado procesal obtenido en la tramitación de un proceso principal. En este sentido, el recurso tiende a garantizar la corrección de cualquier procedimiento..."²⁰

El Diccionario Jurídico de Juan Ramírez Granda, señala que el *RECURSO* es un medio de impugnación que se acuerda contra las resoluciones o sentencias."²¹

¹⁸Cfr. Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de investigaciones jurídicas. Tomo P-Z, Porrúa-UNAM, México, 2001, pág. 3205.

¹⁹ VILLA-REAL MOLINA, Ricardo y Miguel Ángel del Arco Torres. Ob. Cit., Granada, 1999, pág. 430.

²⁰ RIBO DURAN, Luis. Diccionario de derecho, 1ª ed., Bosch, Barcelona, 1987, pág. 515.

²¹ RAMÍREZ GRANDA, Juan. Ob. Cit., 10ª ed., Claridad, Argentina, 1988, pág. 261.

En el Diccionario para Juristas se establece que el *RECURSO* es una acción concedida por la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones ya sea ante la autoridad que las dictó, ya ante alguna otra.²²

El maestro RAFAEL DE PINA en su Diccionario de Derecho confirma el concepto al decir que el *RECURSO* es un medio de impugnación de los actos administrativos o judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal.²³

LEOPOLDO DE LA CRUZ AGÜERO citando a Cabanellas y Alcalá-Zamora menciona que por *RECURSO* debe entenderse: "Por 'autonomasia', en lo procesal, la reclamación que, concedida por la ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la resolución de un juez o Tribunal, para ante el mismo o superior inmediato, con el fin de que la reforme o la revoque."²⁴

En opinión del jurista Rafael De Pina Vara estima que "los *RECURSOS* son medios técnicos mediante los cuales el Estado atiende a asegurar el más perfecto ejercicio de la función jurisdiccional."²⁵

Por ultimo, el maestro BRISEÑO SIERRA puntualiza que "el recurso es un derecho de instancia que debe estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicables al caso controvertido. Que el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares, ni siquiera una contradicción de las afirmaciones del exactor."²⁶

²² PALOMAR DE MIGUEL, Juan. Ob. Cit., págs. 1332-1333.

²³ DE PINA, Rafael. Ob. Cit., pág. 434.

²⁴ DE LA CRUZ AGÜERO, Leopoldo. Procedimiento penal mexicano, 2ª ed., Porrúa, México, 1996, pág. 544.

²⁵ DE PINA VARA, Rafael. Instituciones de derecho procesal civil, 12ª ed., Porrúa, México, 1978, pág. 371.

²⁶ BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho procesal fiscal, 2ª ed., Miguel Ángel Porrúa, México, 1990, pág. 103.

De los múltiples criterios doctrinales anteriormente expuestos, coincidimos en que “*el recurso*” forma parte de los “*medios de impugnación*”, es decir, que el primero es la especie y el segundo el género, tal como lo confirma el maestro GÓMEZ LARA al afirmar que: “*todo recurso es un medio de impugnación; más no todo medio de impugnación es un recurso*”.

Continúa diciendo que: “Esto significa, pues, que el medio de impugnación es el género, y el recurso es la especie. El recurso técnicamente, es un medio de impugnación intraprocesal, en el sentido de que vive y se da dentro del proceso, ya sea como un reexamen parcial de ciertas cuestiones o como una segunda etapa, o segunda instancia, del mismo proceso. Por el contrario, pueden existir medios de impugnación extra o metaprocesales, entendiéndolo en el sentido de que no están dentro del proceso primario, ni forman parte de él; estos medios de impugnación pueden ser considerados extraordinarios y frecuentemente dan lugar a nuevos o ulteriores procesos”.²⁷

De ahí, que para discernir los temas anteriores fue necesario obtener dentro de la doctrina su definición y así encontrar diferencias y similitudes para entender que de lo general, que en este caso es el *medio de defensa* se desprende una de sus especies que son los *medios de impugnación* y a su vez de éste nuevo género su especie que es el *recurso* y así sucesivamente, tal es el caso del siguiente punto.

²⁷ GÓMEZ LARA, Cipriano. Ob. Cit., pág. 229.

1.1.4. RECURSO ADMINISTRATIVO.

Por cuanto al tema que nos ocupa, la doctrina ha emitido diversas definiciones y conceptos del *recurso administrativo*. Así, tenemos que, en opinión del maestro EMILIO MARGÁIN MONAUTOU define al *recurso administrativo* como "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."²⁸

GABINO FRAGA afirma que "el *recurso administrativo* constituye un medio legal de que dispone el particular afectado 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."²⁹

A su vez, ANDRÉS SERRA ROJAS, afirma que "el *recurso administrativo* es una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o reforme."³⁰

Los autores JESÚS QUINTANA VALTIERRA y JORGE ROJAS YAÑEZ dan la siguiente definición: "el *recurso administrativo* es el medio de impugnación a través del cual el particular que considere afectada su esfera jurídica por un acto de molestia, puede solicitar ante la propia autoridad que emitió el acto, o de su superior jerárquico, la revisión de la resolución que le depare perjuicio. Dicho de

²⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. El recurso administrativo en México, 7ª ed., Porrúa, México, 2004, pág. 18.

²⁹ FRAGA, Gabino. Derecho administrativo, 38ª ed., Porrúa, México, 1998, pág. 435.

³⁰ SERRA ROJAS, Andrés. Ob. Cit., págs. 477-478.

otra manera, el *recurso administrativo* constituye un medio de defensa del que dispone el particular, cuando ve afectados sus derechos o intereses a raíz de un acto de autoridad emitido por la Administración Pública. Este recurso permite que se actualicen las garantías de seguridad jurídica de audiencia y legalidad, lo que provoca, además, que la propia autoridad administrativa que emitió dicho acto, o su superior jerárquico, lo revoquen, modifiquen o anulen.”³¹

En este orden de ideas, NARCISO SÁNCHEZ GÓMEZ define “los *recursos administrativos* como los medios de defensa legal, que han sido creados a favor de los particulares, para que, en caso de resultar afectados en sus propiedades, intereses personales o derechos, por un Acto de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, soliciten la revocación, modificación o la declaración de nulidad de ese acto ilegal, injusto, desproporcionado o arbitrario, ante la misma autoridad responsable, el superior jerárquico o un órgano especial creado para ese efecto, según la ley o el reglamento que lo regule.”³²

Por su parte RAFAEL I. MARTÍNEZ MORALES define el *recurso administrativo* como “el medio de defensa establecido en la ley, a favor de los gobernados para que la administración pública revise un acto administrativo que ellos consideran ilegal, quedando aquélla obligada a anularlo, modificarlo o confirmarlo.”³³

Invocando las palabras del maestro HECTOR FIX-ZAMUDIO tenemos 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.”³⁴

³¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yañez. Derecho Tributario Mexicano, 4ª ed., Trillas, México, 1999, págs.308-309.

³² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano, 1ª ed., Porrúa, México, 1999, pág. 547.

³³ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho administrativo 3er. Y 4o. cursos, 2ª Edición, Harla, México, 1997, pág.341.

³⁴ FIX-ZAMUDIO, Héctor. Introducción a la justicia administrativa en el ordenamiento mexicano, 1ª ed., El Colegio Nacional, México, 1983, pág.

Continuando, el maestro NAVA NEGRETE en su obra Derecho Procesal Administrativo afirma que: "...el *recurso administrativo* gubernativo aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos."³⁵

El Diccionario para juristas de Juan Palomar establece que el *recurso administrativo* es aquél en el que "cada uno de los particulares puede interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la administración."³⁶

Por ultimo, el Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano nos dice que "el *recurso administrativo*, es la denominación que la ley da a los procedimientos de impugnación de los actos administrativos, a fin de que los administrados defiendan sus derechos o intereses jurídicos ante la administración, generadora de los actos impugnados. Siempre deben estar previstos en la ley, no pueden en consecuencia tener ese carácter las secuelas o prácticas de instancias que se presenten y tramiten ante las autoridades administrativas si aquélla no las autoriza como medios de impugnación."³⁷

Para concretizar el concepto y a partir de las diferentes posturas abordadas, es preciso entender que el *recurso administrativo*, es un medio de impugnación, es decir, un medio de defensa establecido en ley con el que cuentan los particulares cuando se vean afectados en su esfera jurídica por una resolución o acto de autoridad que no fue dictado o realizado conforme al ordenamiento jurídico establecido, con la pretensión de que dicho acto se revoque, anule o modifique.

³⁵ NAVA NEGRETE, Alfonso, Ob. Cit., Porrúa, México, 1959, pág. 51.

³⁶ PALOMAR DE MIGUEL, Juan, Ob. Cit., pág. 1333.

³⁷ INATITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Ob. Cit., pág. 3214.

1.1.5. RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

Para comprender el *recurso administrativo de revocación*, es necesario tomar en cuenta su raíz etimológica y de ello se ocupa el Diccionario de Términos Jurídicos, al encontrar que “*revocación*” proviene del latín *revocatio*, *onis* que significa acción y efecto de revocar; y “*revocar*” también tiene su origen del vocablo latino *revocare* que significa dejar sin efecto una concesión, una disposición, un mandato.³⁸

Comprendido lo anterior y atendiendo a los múltiples criterios doctrinales respecto del citado concepto, encontramos lo siguiente:

LUIS GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO define el *recurso de revocación* como “un mecanismo de defensa administrativo contemplado en el Código Fiscal de la Federación, que tienen los contribuyentes para impugnar las resoluciones dictadas por el Fisco que les causen un agravio en sus derechos.”³⁹

Conforme lo exponen PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA “el *recurso administrativo de revocación* en materia fiscal federal es un medio legal de impugnación o defensa, establecido en el Código Fiscal de la Federación con el que cuentan los particulares que resulten afectados en su esfera jurídica por actos y resoluciones administrativas-fiscales definitivas de la autoridad fiscal y que se tramitan ante la misma a través de un procedimiento administrativo, que tiene por objeto mediante una resolución administrativa revocar o modificar dichos actos o resoluciones y con el fin de restablecer el orden jurídico violado y sobre todo la legalidad de la actividad administrativa.”⁴⁰

³⁸ VILLA-REAL MOLINA, Ricardo y Miguel Ángel del Arco Torres. Ob. Cit., pág. 458.

³⁹ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis. Ob. Cit., pág. 55.

⁴⁰ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. El recurso de revocación en materia fiscal, 1ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, pág. 41.

Los autores antes citados nos permiten conocer el concepto en estudio dado por la autoridad fiscal a través del folleto elaborado y editado por el servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, titulado "Medios de defensa ante el Fisco Federal" del mes de noviembre de 1998, el cual a la letra dice: "El *recurso de revocación* es un medio de defensa legalmente establecido al alcance de los particulares para impugnar los actos y resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio de aquéllos. Su interposición es optativa antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

Este medio de defensa permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de la parte interesada, cuando se considere lesionado por una resolución o acto administrativo que estime ilegal. De tal manera, que si resulta fundado su agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar derechos e intereses de los particulares."⁴¹

Todo lo anterior, nos lleva a concretar que los tratadistas citados y la misma autoridad coinciden en que el *recurso administrativo de revocación*, es un medio de defensa o de impugnación legal, establecido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 116 y que a la letra dice: "Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación". Este es entonces, el medio con el que cuentan los particulares cuando se vean afectados por actos o resoluciones administrativas-fiscales definitivas.

⁴¹ *Ibidem.*, págs. 40-41.

Entendido este último concepto en la doctrina del Derecho Administrativo, como un acto o resolución administrativa que ya no puede ser revisado de oficio por la autoridad administrativa, adquiriendo tal calidad y para confirmar lo antes enunciado tenemos que BREWER-CARIAS nos dice, citado por ACOSTA ROMERO "que por *acto administrativo definitivo* ha de entenderse aquel que, contrariamente a los actos de trámite pone fin a un asunto produciendo por sí plenos efectos jurídicos".⁴² Por su parte MARGÁIN MANAUTOU opina que: "Una resolución administrativa es definitiva cuando no admite revisión de oficio; cuando la autoridad no pueda por sí, modificar su propia resolución".⁴³ En ese sentido, un acto que no sea definitivo no puede ser impugnado vía el recurso de revocación, pues estaríamos en presencia de la falta de un presupuesto procedimental para que sea admitido nuestro medio de defensa y *que tiene por objeto, revocarlos o modificarlos*; obviamente cuando se demuestra que es ilegal.

Finalmente, no podemos dejar a un lado que dicho recurso se constituye como un medio de control de legalidad de los actos de la autoridad administrativa, restableciendo así el orden jurídico afectado, razón por la cual los contribuyentes tendrán dentro del marco legal fiscal una herramienta que podrán accionar con las formas y requisitos de procedibilidad que establezcan las normas legales sustantivas para activar el mecanismo de defensa cuando sean vulnerados los derechos de los contribuyentes y no dejarlos en un estado de indefensión en perjuicio de su patrimonio, bienes muebles e inmuebles, intereses particulares o así como de personas morales, etc., es decir, el contribuyente tendrá la oportunidad de demostrar plenamente la equivocación de la autoridad al no valorar determinados presupuestos jurídicos, ya sean de FACTO o por ser casos fortuitos.

⁴² BREWER-CARIAS, Allan Randonlph. Las condiciones de recurribilidad en los actos administrativos en la vía contenciosa-administrativa en el sistema Venezolano. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1969, T.V.P. 769. Citado por Acosta Romero, Miguel. Op. Cit., pág. 301.

⁴³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. Pág. 52.

Por lo que se determina que todo acto de autoridad deberá estrictamente estar motivado y fundado correlacionado con lo que establece nuestra Carta Magna en su artículo 16º: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia domicilio papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

En consecuencia, el recurso en mención es un derecho que tiene el contribuyente para hacer valer sus pretensiones ante los diferentes actos de autoridad que vulneren su espacio jurídico; aún cuando ésta llegare a confirmar el acto, el particular tiene la opción de acudir al juicio de amparo directo pues estaríamos en presencia de una causal de procedencia del mismo, como lo es una *resolución que pone fin al juicio*, (Título Tercero, artículo 158 de la Ley de Amparo).

Por ello, la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación es de naturaleza ordinaria y no tiene como propósito fundamental otro distinto del de salvaguardar y controlar la legalidad de los actos administrativos, como puede atestiguar la tesis jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁴; que establece que la inconstitucionalidad de los actos administrativos de que puede conocer este Tribunal, es la derivada de la inobservancia de las formalidades esenciales del procedimiento a que se refieren los artículos 14 y 16 constitucionales; de allí que su competencia no pueda extenderse al grado de conocer de violaciones distintas de las mencionadas, ni siquiera cuando tales infracciones se atribuyen no a una ley sino a un acto administrativo, pues ello significaría investirlo de facultades propias del sistema de control constitucional, de las que desde luego carece al tenor de los artículos 103, 104 y 107 de nuestra Carta Suprema.

⁴⁴ Cfr. Sexta Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo: III, SCJN.

1.2. ANTECEDENTES DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION:

En el entendido de que *el recurso administrativo de revocación* es un medio de impugnación o defensa con el que cuentan los particulares contra actos o resoluciones definitivas emitidas por autoridades administrativas-fiscales que no hayan sido dictadas conforme a derecho y que mencionado recurso tiene como objetivo el que ésta sea revocada, modificada o bien, la anule; por tal motivo, se hace necesario conocer los orígenes y surgimiento a la vida jurídica de dicha figura.

Por tanto, tenemos conocimiento de que indudablemente existen antecedentes muy antiguos sobre el recurso administrativo de revocación, tal como lo reseña el maestro EUGÈNE PETIT en su "Tratado elemental de Derecho Romano", quien nos establece dentro de las vías del recurso, que es hasta el final de la **República**, cuando la sentencia tenía fuerza de cosa juzgada, enseguida de ser pronunciada, y las partes no podían atacarla para obtener una nueva decisión de alguna otra jurisdicción. La sentencia dimanaba, en efecto, de un juez a quien libremente han elegido y tienen la obligación de someterse.

Únicamente en casos excepcionales se podía obtener contra la sentencia la *revocatio in duplum* o la *integrum restitutio*.

Pero, bajo el Imperio, quedó abierta una vía de recurso para todos los casos contra las sentencias: es la *apelación* que permite hacer reformar la decisión de un juez y de obtener una nueva decisión. Desde entonces, sólo tiene fuerza de cosa juzgada, cuando ya no es susceptible de apelación o cuando la apelación ha sido rechazada.

Sin embargo, para no desligarnos del tema que nos corresponde, el maestro continua estableciendo que la: *revocatio in duplum*; respecto de la sentencia dada violando la ley es nula. El demandado condenado ilegalmente no tenía más que esperar la ejecución del juicio para prevalerse de la nulidad, aunque podía también, tomar la iniciativa y pedir que fuese comprobada la nulidad de la sentencia. Pero en este caso, lo mismo que en otros, sólo se acordaba el beneficio en determinadas condiciones. Una reclamación mal fundada arrastraba contra él una condena al doble. Tal parece haber sido esto la *revocatio in duplum*, sobre la cual, establece PETIT, faltan indicios precisos.

Continua diciendo que: Por otra parte la *revocatio in duplum* no existió dentro del Derecho de Justiniano, quedando únicamente como recurso extraordinario el de la *in integrum restitutio* y la vía ordinaria de la *apelación*. Siendo el único derecho que tenía la parte afectada era el de dirigir al Príncipe una *supplicatio* ; pero, en este caso, son también el prefecto del pretorio y el cuestor del palacio quienes revisaban las sentencias.⁴⁵

En cambio, el maestro SABINO VENTURA SILVA respecto de los recursos nos dice que toda sentencia debía ser congruente con los términos de la fórmula, absolviendo o condenando; además, una vez pasado el plazo de su impugnación, se consideraba expresión de la verdad legal: *res iudicata pro veritate accipitur*. Asimismo, la sentencia otorgaba al actor vencedor una *actio iudicati*, para seguir las consecuencias de la sentencia a su favor; y al demandado triunfante una *exceptio iudicati* contra reclamaciones posteriores.

⁴⁵Cfr. "Tratado elemental de Derecho Romano". PETIT, Eugène, 18ª ed., Porrúa, México, 2002, págs. 645-646 y 649-650.

Sin embargo, la parte perjudicada podía impugnar la sentencia que creía injusta a través de diferentes recursos, pero en nuestro caso el que nos interesa es la *revocatio in duplum*, de la cual poco se sabe, tal como lo establece el maestro VENTURA SILVA, continua diciendo al respecto que, se afirma que dicho recurso procedía tratándose de sentencias afectadas de vicios de forma o de fondo y en caso de éxito anulaba ésta, pero si perdía el recurrente, se le condenaba al doble de lo sentenciado.⁴⁶

Por su parte el maestro EDUARDO PALLARES, respecto de la *revocatio in duplum*, señala que ya en tiempos de la República surgió un procedimiento semejante a nuestro actual recurso de revocación, que fue el conocido con el nombre de *revocare in duplum*, del que podía usar el litigante vencido en los casos de *cognitio extraordinaria*. Mediante él podía impugnarse una sentencia injusta o nula. Su efecto consistía en que el magistrado la revocara o impusiera al recurrente, en caso contrario, la sanción de pagar el doble del valor de la cosa litigiosa.⁴⁷

En consecuencia, podemos decir que el recurso de revocación en sus orígenes, apareció como una figura meramente civil y posteriormente como supletoria a la materia administrativa, hasta evolucionar y llegar a adaptarla como hasta nuestros días la conocemos.

⁴⁶ Cfr. "Derecho Romano"; VENTURA SILVA, Sabino, 20ª ed., Porrúa, México, 1995, págs. 176-177.

⁴⁷ Cfr. "Derecho Procesal Civil"; PALLARES, Eduardo, 12ª ed., Porrúa, México, 1986, pág. 447.

1.2.1. TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION DE 1929.

En el año de 1929, se aprobó una tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que Antonio Carrillo Flores de manera clara nos dice que: "El problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobre todo a partir del año de 1929, en el 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."⁴⁸

Ya en la exposición de motivos de la *Ley de justicia fiscal de 1936*, nos dicen PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA se señalaba que: "*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 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.*"⁴⁹

Aquí podemos destacar como *el legislador de esa época establece el principio de definitividad de las sentencias*, el cual refiere que el contribuyente deberá agotar todas las instancias existentes en la ley adjetiva antes de acudir al juicio de amparo, originando con ello una rigidez por parte de la autoridad al exigir el cumplimiento obligatorio de este requisito; lo anterior nos lleva a la conclusión de que para esa fecha, aún no existía la optatividad del recurso de revocación en la cual le da la oportunidad al particular de acudir al mismo recurso o bien ir directamente al juicio de nulidad, sometiendo su defensa a una flexibilidad procesal, jurídica, económica y administrativa de su interposición al optar por una u otra instancia.

⁴⁸ CARRILLO FLORES, Antonio. *La justicia federal y la Administración Pública*, 2ª ed., México, Porrúa, 1973, pág.105.

⁴⁹ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. *Ob. Cit.*, págs. 31-32.

1.2.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1938.

Otro antecedente importante lo encontramos en el *Código Fiscal de la Federación de 1938*, el cual en su artículo 73 establecía el recurso administrativo aplicable a violaciones al procedimiento de notificación, destacándose que en dicho precepto no se indicaba el término para su interposición; a su vez, *el artículo 111* del mismo Código preveía ya a las tercerías; excluyentes de dominio y la de preferencia en el pago, sin denominarlas como recurso administrativo.

Conforme a la exposición de motivos de las reformas del Código Fiscal de la Federación de 1938 podemos agregar que el recurso administrativo de revocación no existía en la vía administrativa como medio de defensa, ya que contra las resoluciones fiscales no procedía ningún recurso sino únicamente el juicio de nulidad. Sólo procedían a manera de recurso administrativo las hipótesis anteriormente planteadas como lo son las violaciones al procedimiento entre otras.

En el artículo 19 del mencionado Código se 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”*. Tal disposición confirmaba la intención del legislador de establecer de manera expresa la instancia del recurso administrativo, al prohibir la figura de la reconsideración administrativa, la cual había sido utilizada en el exceso por los particulares en aquella época; según lo mencionan PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA.⁵⁰

Todo ello porque el particular afectado por un acto o resolución administrativa recaída a cada asunto impugnado, provocaba que él mismo, al no verse beneficiado por la autoridad, interponía mencionada instancia de reconsideración considerada así más que un recurso, obligando a la misma autoridad que emitió el acto a revisar nuevamente su fallo, solicitando la emisión de una nueva resolución que el mismo reclamante consideraba justa; ocasionando con ello un entorpecimiento a la exacta aplicación de la ley y rompiendo con el principio de economía procesal, evitando a su vez una justicia pronta y expedita.

⁵⁰Cfr. PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA, Ob. Cit., pág. 32.

1.2.3. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953.

Al respecto, el jurista SAMUEL AGUIRRE señala que: "Otros antecedentes relativamente más recientes los encontramos la *Ley del Impuesto sobre la renta de 1953* en donde se establecía un recurso llamado de reconsideración."⁵¹ Este recurso consistía en la petición hecha de quien se consideraba perjudicado por un acto administrativo, dirigido a la autoridad que había dictado la resolución impugnada y obtener el cese de sus efectos, dictando, en su lugar, el que procedía, según el reclamante.

El artículo 197 de la *ley del impuesto sobre la renta* 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 a aquél 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, clasifique 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."

Debido a las reformas a la citada ley, publicadas el 31 de diciembre de 1961, en el Diario Oficial de la Federación, se suprimió el *recurso administrativo de reconsideración* previsto en los artículos 197 a 200 de la Ley y 207 a 214 de su reglamento.

Esto provocó una mala aplicación de la normatividad administrativa ya que al no estimar la reconsideración, como un verdadero recurso administrativo y por

⁵¹ AGUIRRE RAMÍREZ MORENO, Samuel. Inseguridad Jurídica de algunos medios de defensa en materia fiscal, Prontuario de actualización fiscal, México, D.F., mayo, 1996, No. 159, pág. 90.

tanto como un medio de defensa contra las resoluciones dictadas por los organismos que calificaban, clasificaban o liquidaban el impuesto relativo, sino como una instancia procesal, el legislador dejaba en completo estado de indefensión al particular, toda vez que contra estas resoluciones no procedía más recurso, dejando únicamente como medio de defensa el juicio de nulidad o el amparo; por lo que la autoridad emisora resolvía el impuesto de manera estimativa y no en la forma que establece la ley, ocasionando para la autoridad una mayor protección a sus actos o resoluciones y para el contribuyente un perjuicio y afectación en su esfera jurídica.

Sin embargo, vino agilizar la aplicación de la ley, pues al eliminar el mencionado recurso se acortaron tiempos y se economizó procesalmente hablando, sin que esto se entendiera como una buena solución al problema antes mencionado con la interposición de dicho recurso, aunque más que recurso era considerado como una instancia procesal.

1.2.4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.

Cabe destacar, por su importancia y por prever por primera vez los recursos administrativos, y la aparición del recurso administrativo de revocación, el *Código Fiscal de la Federación de 1967*.

Los principales artículos que aludían a los recursos que se preveían en el citado Código señalaban lo siguiente:

***ARTÍCULO 158.** Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan este Código a los demás ordenamientos fiscales.

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

Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos *no establecidos legalmente*, serán nulos. Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si está 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 a su vez daba origen y fundamento legal al recurso administrativo de revocación. Dicho artículo señalaba lo siguiente:

“**ARTÍCULO 160.** 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.

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

Otro artículo, indispensable de citar por el interés que representa a nuestro estudio, ya que es de amplio conocimiento que dicho recurso procedía sólo en el caso siguiente:

“**ARTÍCULO 161.** 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.”

Los demás artículos que conforman el Capítulo V de Código Fiscal de 1967 se referían a la tramitación (art. 159) de los recursos administrativos que en el mismo se preveían y a las causales específicas de procedencia de cada uno de ellos (arts. 162, 163, 164 y 165).

Como se puede apreciar, ya 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 recurso administrativo y nuevamente, en el Código Fiscal de 1967, se reitera que en contra de algún acto o resolución dictada en materia fiscal no procederá alguna instancia de *reconsideración*.

Consideramos que lo que motivó a que el legislador redactara de tal forma dichos artículos fue que en aquella época (1938 y 1967) era práctica común y generalizada que el particular que se sentía agraviado por alguna resolución acudía ante la misma autoridad que la emitía, solicitando se reconsiderara la misma. Tal petición únicamente podía tener como fundamento lo establecido en el artículo 8º constitucional, que consagra la garantía de lo que se conoce como Derecho de Petición y en tal virtud no podía considerársele como un recurso administrativo propiamente dicho.

Ya el jurista Nava Negrete había observado esta situación al decir que: "No un simil jurídico sino un mal sustituto del recurso administrativo es el derecho de petición consagrado en el artículo 8º 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 aquél su propósito.”⁵²

Así en la Exposición de Motivos del *Código Fiscal de la Federación de 1967* se 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 éste recurso (*recurso de revocación*), por el cual, *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 se resolverá lo conducente.”

Se puede destacar de dicha exposición, que el legislador de 1967 considera al recurso administrativo de revocación como un simple procedimiento administrativo ante el cual podían resolverse las resoluciones administrativas en las que se determinaban créditos fiscales, es decir, sólo era considerado como un conjunto de formalidades o trámites al que está sujeta la realización de los actos jurídicos administrativos, a través del cual se podía subsanar la omisión o la comisión de un posible error por parte de la autoridad emisora del acto o la resolución administrativa, tratándose de la causal de procedencia anteriormente mencionada, olvidando con ello el verdadero sentido del recurso administrativo como un medio legal de impugnación o defensa y como tal, requiere de un procedimiento para sustanciarse; pero no así, para resolverse como un verdadero proceso en el que se busca alcanzar la exacta aplicación de la ley y la satisfacción del interés legalmente tutelado en el caso concreto, mediante una decisión de la autoridad competente.

⁵² NAVA NEGRETE, Alfonso. Ob. Cit., págs., 100-101.

1.2.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981.

En la exposición de motivos de este Código se expresaba lo siguiente: "Se garantiza una mejor defensa de los particulares simplificando los diversos recursos administrativos; se amplían considerablemente los plazos para hacerlos valer (artículo 120 que refiere un término de cuarenta y cinco días siguientes aquél en que haya surtido efectos su notificación o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo o de su ejecución) 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 aspectos de fondo. Se pretende *reducir formalismos*, preservando sólo las formalidades necesarias para la seguridad jurídica de los contribuyentes."

Como se puede observar, la idea del legislador del Código en estudio, ratifica y confirma la intención de establecer al recurso administrativo como un medio de defensa en el que se observen el mínimo de formalidades, con la finalidad de que su trámite sea rápido, y con lo cual se lograría, al menos en esta materia, la justicia pronta y expedita.

Resulta conveniente destacar que, a partir de este Código, las disposiciones que lo regulan se ubican de manera estable en el Título V que se denomina De los Procedimientos Administrativos, Capítulo I, De los Recursos Administrativos, previéndose en el artículo 116, tres tipos de recursos de la siguiente manera:

"ART. 116. 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.

Así tenemos que el recurso de revocación se establece en el artículo 117 con tres causales de procedencia, mismas que hasta el Código Fiscal de la Federación vigente continua estableciendo en este mismo artículo con la excepción de que han aumentado algunas causales de procedencia, además de que se especifican cada una de ellas; y el cual a la letra establece:

“El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

- a) .- Determinen contribuciones omitidas o accesorios.
- b) .- Dicten las autoridades aduaneras.
- c) .- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.”

Por lo que respecta al recurso de oposición al procedimiento administrativo, el artículo 118 del Código Fiscal mencionado establecía:

“El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los actos que:

- a) .- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos y gastos de ejecución.
- 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”.

De lo anterior se desprende, que las causales de procedencia de este recurso fueron fusionadas a las causales de procedencia del *recurso administrativo de revocación* en el Código Fiscal de la Federación Vigente, en su fracción II, inciso a), considerando como propósito del legislador, el de simplificar la justicia administrativa, al eliminar el recurso de oposición al procedimiento sólo en cuanto a concepto se refiere, pero no así, a su contenido, y evitar una complicación a la autoridad al resolver un acto o resolución impugnada a través de un recurso tardío y complicado.

En cuanto al recurso de nulidad de notificaciones el artículo 119 del ordenamiento legal citado, establecía:

“El recurso de nulidad de notificaciones procederá en contra de las que se hagan en contravención de las disposiciones legales”.

En este caso, se considera que el propósito principal del legislador fue evitar la interposición del juicio de garantías, al incorporar dicho recurso.

Es dable destacar que es hasta las reformas fiscales de este año, cuando se incorpora la *optatividad* del recurso en su artículo 120.

Cabe aclarar que de ninguna manera se puede considerar que hayan desaparecido los recursos de oposición de tercero y el de reclamación de preferencia que se establecía en el Código Fiscal de la Federación de 1967, sino lo que aconteció fue que los mismos, por tener naturaleza afín al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, quedaron regulados dentro de las disposiciones que prevén a este último. Y posteriormente fue fusionado a nuestro recurso administrativo de revocación vigente en el Código Fiscal de la Federación.

1.2.6. DECRETO DEL 5 DE ENERO DE 1988.

Lo más significativo de este decreto por el que se reforman, adicionan y derogan disposiciones en relación con el Código Fiscal de la Federación de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988, fue que derogó la fracción III del artículo 116 que establecía los recursos administrativos existentes en la materia fiscal federal que se podían interponer contra los actos emitidos por autoridades fiscales, suprimiéndose el recurso de nulidad de notificaciones que se establecía en la fracción III de dicho precepto; el que no obstante lo consideramos como un medio de impugnación absorbido o fusionado a los recursos administrativos o el juicio contencioso administrativo con el que tengan conexión.

Por tal motivo, ello no se tradujo en la desaparición total de dicho recurso, puesto que, en virtud de la reforma del artículo 129 del citado Código, es ahí donde se incorpora como Impugnación de las Notificaciones, el cual procedía contra las notificaciones hechas en contravención de las disposiciones legales.

Pues al ser la impugnación de notificaciones considerada como un recurso administrativo, ocasionaba una forma de combatir las mismas, siempre y cuando no se realizaran conforme a la ley, lo que nos lleva a considerar que más que ser materia de recurso administrativo, podría ser materia de juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), pero con la salvedad de que ésta, debe resolverse en forma particular, sin injerencia en la problemática principal, es decir, como un *incidente* de previo y especial pronunciamiento, mediante una sentencia interlocutoria; ya que la mayoría de los incidentes, como es sabido, traen como consecuencia la *suspensión del procedimiento* y es tanta su importancia que ocasiona efectos jurídicos relevantes para el juicio, como hasta hoy en día se ha venido desarrollando.

1.2.7. DECRETO DEL 15 DE DICIEMBRE DE 1995.

No cabe duda que una de las reformas que mayor trascendencia tuvo dentro de las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo del recurso fue la del año de 1995 que se caracteriza sobre todo por otorgar mayor precisión a la redacción del texto legal, así como buscar la simplificación administrativa y seguridad jurídica del contribuyente:

En materia de simplificación se deroga el artículo 118 que establecía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, pasando los supuestos de procedencia de dicho recurso a preverse en el de revocación, estableciéndose así, en el artículo 117, fracción II, incisos a), b), c) y d).

En conclusión, *el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se fusiona con el de revocación*, en virtud de que dichas causales de procedencia eran resoluciones de carácter definitivo que causaban un agravio al contribuyente y se simplificaba de esta manera la aplicación de la justicia administrativa al no existir diversos recursos que causaran confusión tanto para el contribuyente como para la autoridad que resolvía el acto o resolución impugnada.

En materia de seguridad jurídica y amplitud del recurso administrativo fue de singular importancia la adición o inclusión en el artículo 117, fracción I, inciso d), en el que se prevé una causal de procedencia del recurso de revocación bastante genérica y que en sus términos establece lo siguiente:

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

Desde nuestro punto de vista, nos parece muy atinada esta causal de procedencia, 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 de las excepciones que señala, podemos decir que las resoluciones dictadas conforme a los artículos 33-A y 36 del citado Código se refieren a dos figuras jurídicas importantes que se establecen con motivo de la misma reforma. La primera es una adicción (33-A) y prevé lo que se denomina justicia de ventanilla y la segunda es una reforma al artículo 36, que a partir de ese año establece lo que se conoce como revisión administrativa, y el artículo 74 se refiere a la facultad discrecional de la autoridad administrativa de condonar multas.

Al respecto la Suprema Corte ha emitido su criterio jurisprudencial, al no considerar la condonación de multas como un recurso administrativo sino como una instancia con la que cuenta el contribuyente para solicitar la condonación de la misma, tal como lo explica a continuación:

Sexta Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte SCJN
Tesis: 416

CONDONACION, NEGATIVA DE. La fracción III del artículo 160 del Código Fiscal de la Federación debe entenderse en el sentido de que, para los efectos de la misma, la condonación no es ningún recurso administrativo que deba agotarse previamente a la demanda de nulidad; lo que equivale a que el interesado puede omitir la instancia de condonación, sin que por ello resulte improcedente el juicio de nulidad. Pero, una vez que se solicita la condonación, la negativa a concederla puede ser combatida ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

A partir de este año se previó que en los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretada por autoridad judicial, se suspendiera el plazo para agotar el recurso de revocación hasta por un año, lo cual omito la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y esto dio lugar a que de manera supletoria se aplicara lo dispuesto en el Código Civil Federal, al respecto.

1.3. NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

Cabe destacar, la trascendencia de la naturaleza jurídica del recurso administrativo en lo general para que de esta forma, podamos entender el contexto jurídico que nos ocupa en lo particular, es decir, encuadrarlo a la tesis doctrinal correspondiente dada por lo diversos criterios que a continuación se enuncian, para así, conocer como nace a la vida jurídica éste.

Para comenzar, tenemos que acerca de la *naturaleza jurídica del recurso administrativo*, se han elaborado dos tesis contra puestas: la primera de ellas sostiene que el recurso en cuestión *es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional*, mientras que la segunda afirma que constituye un acto esencialmente administrativo, tal como lo menciona el maestro Serra Rojas⁵³ ya que nos dice respecto de la segunda tesis que su naturaleza jurídica es administrativa porque:

1. No existe controversia entre la Administración y el particular recurrente sino una mera revisión de un acto administrativo de la propia autoridad administrativa o de un superior jerárquico que la obliga a emitir un nuevo acto administrativo, no una sentencia, o a ratificar el anterior. De modo que se diferencia de la impugnación administrativa que demanda, además del particular y la administración, la presencia de un juzgador.
2. Los recursos administrativos no necesariamente deben inspirarse en procedimientos semejantes a los judiciales. Es típico de la administración encontrar sus propios y originales caminos para desenvolverse, de manera que los problemas jurídicos se complican cuando se confunden las jurisdicciones.

⁵³ Cfr. SERRA ROJAS, Andrés, Derecho administrativo, citado por Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez. Ob. Cit., págs. 309-310.

3. La irrevocabilidad de las resoluciones administrativas que ponen fin a un recurso es propia de numerosos actos administrativos. La ley es la que determina la naturaleza del acto administrativo y la que, finalmente, debe resolver su estructura definitiva.

En opinión de GABINO FRAGA,⁵⁴ tenemos que del estudio de la naturaleza del recurso administrativo surge una cuestión: Si la autoridad administrativa que lo resuelve, al hacerlo ejecuta un acto jurisdiccional o un acto administrativo y establece que pudieran señalarse varias razones a favor de la primera opción como son: el que existe una controversia entre el particular y la administración que ha realizado el acto, de modo que esta última tiene que poner fin a dicha controversia, decidiendo si el acto recurrido constituye o no una violación a la ley.

En segundo lugar, el recurso está organizado en las leyes con un procedimiento semejante al judicial, pues en él se establecen formalidades especiales para iniciarlo, términos de prueba, etc.

En varias leyes se establece que el particular afectado con una resolución administrativa pueda optar, para reclamarla, entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial (*recurso de revocación, art. 117 del Código Fiscal de la Federación*), lo cual indica que son equivalentes; una vez elegida una vía no puede recurrirse a la otra.

Nos parecen fundados los argumentos que sostienen que el recurso administrativo no constituye un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si se considera que no hay una autoridad distinta de las partes que resuelva la controversia.

⁵⁴ Cfr. FRAGA, Gabino. *Derecho administrativo*, 38ª ed., Porrúa, México, 1998, Citado por Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez. Ob. Cit. pág. 310.

Se sostiene que la naturaleza jurídica del recurso administrativo es la de un *procedimiento administrativo*. En este sentido, nos adherimos al concepto que proporciona MIGUEL ACOSTA ROMERO quien lo define como: "un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto".⁵⁵

En consecuencia, no existe una verdadera controversia cuando se interpone un recurso administrativo, pues no se puede afirmar que en ese momento las pretensiones de la administración Pública sean contradictorias con las del particular.

En el mismo sentido, ARTURO DE LA CUEVA por su parte sostiene que: "La naturaleza de los recursos fiscales deviene en determinar que se trata de actos ante la administración y no de actos jurisdiccionales; refiriéndose a esta segunda vertiente, continua diciendo que: La existencia del recurso administrativo y por ende, del recurso fiscal, implica su reconocimiento legal como tal en las disposiciones normativas relativas, así como la existencia de un acto o resolución administrativa discutidos, lo cual da lugar, en caso de interposición, a la controversia a la que nos hemos referido entre la administración y el gobernado, en los términos del procedimiento correspondiente.

No podemos dejar de señalar que algunas corrientes en la doctrina procesal restan relevancia al procedimiento administrativo, estimando que descansa fundamentalmente en cuestiones de hecho más que de derecho, desconociendo su real naturaleza técnica y jurídica reconocida por la ley."⁵⁶

En este sentido y al respecto, el jurista MARGÁIN MANAUTOU afirma que: "Algunos autores niegan importancia técnica y jurídica al recurso administrativo... se quiere hacer aparecer el recurso administrativo como una defensa al alcance de los particulares ante la administración pública, en la que el conflicto deberá

⁵⁵ ACOSTA ROMERO, Miguel. Ob. Cit., pág. 398.

⁵⁶ DE LA CUEVA, Arturo. Ob. Cit., pág. 220.

dirimir más en cuestiones o situaciones de hecho que de derecho, libre de todo tecnicismo, como discuten previamente dos particulares antes de acudir a juicio a resolver su controversia... se estima que el recurso administrativo es eminentemente técnico y jurídico. El desconocimiento o menos precio de estas características traen consigo el que muchos particulares al estar mal asesorados, no obstante asistirles toda la razón, pierden la oportunidad de la defensa... Continua diciendo que: Nuestro legislador se ha esmerado en darle al recurso administrativo un carácter eminentemente técnico y jurídico, pues constituye la base o piedra angular de la que partirá toda defensa que ante los tribunales, administrativos o judiciales, hagan los particulares, salvo a partir de 1990 en que la interpretación de los recursos administrativos previstos en el Código Tributario Federal se volvió extremadamente estricta.

Estimar que por el hecho de que en el recurso administrativo la autoridad y el interesado pueden convenir respecto al orden de presentación de las pruebas, o que las mismas se amplíen, o que dialoguen una y otra vez sobre el problema a resolver le resta seriedad y significación jurídica al recurso, es incurrir en un grave error que se apreciará al acudir ante un tribunal, por las reglas y formalidades que rigen el procedimiento.⁵⁷

Continuando con lo anterior, el maestro RAÚL RODRIGUEZ LOBATO apunta que: "se ha querido dar al recurso administrativo el carácter de un medio de defensa que dirime controversias que versan más sobre situaciones o cuestiones de hecho que de derecho, libre de todo tecnicismo, sin embargo, no consideramos acertada esa tesis, pues en el recurso administrativo, como en cualquier otro medio de defensa deben exponerse no sólo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, esto es, la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad... ya que el recurso administrativo es una auténtica oportunidad de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración... Finalmente, la naturaleza jurídica del

⁵⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit., pág., 25-29.

recurso administrativo queda de manifiesto por el mandato contenido en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que 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 que cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto; que 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; y que la autoridad 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.”⁵⁸

Por otra parte, el jurista ARMIENTA HERNÁNDEZ nos advierte: “Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo. Así hay quienes opinan que es un derecho de instancia del particular, y para otros es sólo una prerrogativa de la autoridad... A pesar de que la mayoría de los tratadistas consideran al recurso administrativo como un derecho del particular para impugnar las resoluciones administrativas, hay quienes enseñan que es un acto jurídico, propiamente una instancia del particular”.⁵⁹

Respecto de lo anterior, nos parece conveniente señalar que hay autores que manifiestan que el *recurso de revocación* goza de esta *doble naturaleza jurídica*, y es, en este sentido, que lo hace SANDOVAL GALINDO al afirmar que: “Por su propia esencia y contenido, el recurso administrativo ha sido considerado como una instancia depuradora de los actos de autoridad, dentro de la propia administración. Es decir, el ejercicio de la función pública se ve sujeto a un control interno que se ejerce a instancia de quienes consideran que su interés

⁵⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit., pág. 253-254.

⁵⁹ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. Tratado teórico-práctico de los recursos administrativos, 4ª ed., Porrúa, México, 1999, págs. 59-60

jurídico fue ilegítimamente afectado, generándose de esta forma lo que se ha denominado como la auto-tutela de la administración o el control administrativo de los actos de la autoridad".⁶⁰

De tales aseveraciones se concluye que no existe consenso uniforme de cómo considerar la *naturaleza jurídica del recurso administrativo*, ya que para algunos tratadistas dicha figura jurídica es un derecho de **instancia**, en lo cual no coincidimos con dicha aseveración ya que, en la misma opinión de SÁNCHEZ GÓMEZ, "las instancias administrativas que son comunes sobre todo en materia fiscal, como son: las devoluciones del pago de lo indebido, de compensación, de prescripción, de caducidad o de aclaración o rectificación de actos administrativos; en principio se deben tramitar previamente a los recursos administrativos, y en esencia sólo buscan el reconocimiento de un derecho, rectificar o modificar un acto administrativo, subsanar la emisión de un procedimiento administrativo viciado, y con ello se debe evitar los medios de defensa legal que puede hacer valer el contribuyente, es decir, la instancia administrativa, es un procedimiento que se inicia a petición o solicitud del particular *para hacer la aclaración de un acto administrativo que padece de vicios o errores, que está incompleto o impreciso, y que también lleva como finalidad exigir el reconocimiento o el respeto de un derecho o la aclaración de una actuación de la autoridad que no ha cuidado las formalidades legales de un procedimiento en la misma materia*. Por el contrario los recursos administrativos representan la esencia de un medio de defensa legal creado por el legislador a favor de los administrados, para que en caso de resultar afectados en sus propiedades, derechos o intereses patrimoniales por un acto de la Administración Pública, solicite ante la autoridad competente la modificación o nulidad de esa resolución o procedimiento viciado. Y su promoción debe hacerse con posterioridad a la instancia administrativa, en aquéllos casos que lo establezca la ley.

⁶⁰ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal, 1ª ed., INDETEC, México, 1998, pág. 97.

En el recurso administrativo se *ataca generalmente una resolución definitiva, escrita, personal y concreta que cause agravios al recurrente*; sin embargo, en la instancia no existe esa resolución definitiva y en algunos casos se hace valer como un derecho del gobernado.⁶¹

Sin embargo, tratándose del recurso administrativo de revocación cabe la posibilidad de tener esa doble naturaleza jurídica, toda vez que se pueda constituir como una instancia para el particular y un medio de control de legalidad para la autoridad.

Por lo tanto, consideramos que la *naturaleza jurídica del recurso administrativo de revocación* es doble, debido a que como instancia tiene por objeto rectificar o modificar un acto administrativo, por que en lo que se refiere a la *definitividad* de la resolución o acto administrativo emitido por la autoridad, lo convertiría inmediatamente en un medio de impugnación o defensa legal, como tal y no así como una instancia; dando al particular afectado, la posibilidad de optar, (artículo 120 del Código Fiscal de la Federación) por reclamar el acto o resolución administrativa que le causó una afectación mediante el procedimiento administrativo o el judicial, lo cual, indica que existe una equivalencia.

En sobrada opinión, tenemos que por instancia como actividad procesal entendemos, en palabras de RAFAEL DE PINA: "Cada una de las etapas o grados jurisdiccionales del proceso, destinado al examen de la cuestión debatida y a su decisión... Acto de impulso procesal... Y por instar, debe entenderse: el requerir a un juez o tribunal para que realice cualquier acto procesal de su competencia".⁶²

Ahora, por instancia como actitud, el maestro GÓMEZ LARA advierte que es "una conducta del particular o sujeto de derecho frente al Estado, frente a los órganos de autoridad, por la cual el particular o sujeto de derecho informa, pide,

⁶¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit., págs. 552-553.

⁶² DE PINA, Rafael. Op. Cit., pág. 323.

solicita o de cualquier forma excita o activa las funciones de los órganos de autoridad".⁶³

El autor antes citado, siguiendo el criterio de BRISEÑO SIERRA, nos dice: "El acto jurídico denominado instancia tiene forzosamente como presupuesto el procedimiento... tener derecho de instar es... pretender algo de alguien en un procedimiento".⁶⁴

Continuando con el mismo autor nos señala como instancias las siguientes:

- a) La petición;
- b) La denuncia;
- c) La querrela;
- d) La queja;
- e) El reacertamiento o recurso administrativo, y
- f) La acción.

Dentro de las cuales, sólo tomaremos en cuenta la explicación respecto del reacertamiento o recurso administrativo que el propio BRISEÑO SIERRA expone al apuntar que la pretensión envuelta en el reacertamiento, persigue la revocación de un acto de autoridad y que, lo fundamental, es la conducta del reacertamiento, entendida aquélla como el examen ulterior de un acertamiento, el que supone la operación de la autoridad que determina los hechos tipificados por una norma. El particular al interponer el reacertamiento, sostiene una inadecuación entre el acto y la norma, lo cual, amerita precisamente ese reacertamiento, o segundo acertamiento para que, en caso de haber error, corregirlo.

Lo anterior nos lleva a confirmar que el recurso administrativo de revocación es de doble naturaleza jurídica, ya que como instancia rectifica o modifica un acto o resolución administrativa y como recurso procede generalmente contra una resolución definitiva, escrita, personal y concreta que cause agravios al recurrente.

⁶³ GÓMEZ LARA, Cipriano. Op. Cit., págs. 109-112.

⁶⁴ BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Civil, 2ª ed., Harla, México, 1995, Tomo II, págs. 171 y 211. Citado por Cipriano Gómez Lara, Op. Cit., pág. 109.

1.4. PRINCIPIOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

En virtud del estudio de la figura jurídica que nos atañe, es necesario tener en cuenta los *principios generales* que rigen al recurso, toda vez que para su correcta aplicación y funcionamiento como medio de defensa o impugnación, es preciso dejar claro el objetivo de cada uno de ellos, tal como a continuación se instituye:

Como **primer principio** tenemos el *DE LEGALIDAD OBJETIVA* que se refiere a que *"el interés público siempre prevalecerá sobre el del promovente"*.⁶⁵

Y se encuentra claramente establecido en el artículo 132 del Código Fiscal de la federación al establecer en su segundo párrafo lo siguiente:

"La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados... 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".

De lo anterior es dable resaltar la posibilidad de revocar el acto impugnado cuando la autoridad advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes se considera acertado, ya que no hay que perder de vista que el recurso tiene esa doble naturaleza, pues además de ser un medio legal de defensa para el particular, sirve como un medio de control de legalidad de los actos de la propia autoridad.

⁶⁵ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Medios de defensa fiscal, el recurso administrativo; 3ª ed., Gasca Sicco, México, 2001, págs. XIII.

El **segundo** es el *PRINCIPIO DE OFICIALIDAD* y para comprender este principio es necesario atender su concepto, y del cual MARTÍNEZ LÓPEZ nos dice que la oficialidad *“es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación”*.⁶⁶

Respecto a lo anterior, se afirma que: *“Independientemente de que el procedimiento sólo se puede iniciar a petición de parte, su impulsión es de oficio, ya que no sólo 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.”*⁶⁷

Y significa que basta la presentación del escrito que contiene el recurso y su tramitación seguirá sin necesidad de que el recurrente haga promociones o diligencias.

Este principio de manera superficial se establece en el artículo 130, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente forma:

“En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón 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”.

⁶⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. ECASA, México, 1988, 4ª ed., pág. 209.

⁶⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de derecho tributario, 3ª ed., Limusa, México, 1987, págs. 184-188.

Tal disposición deja entre ver 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 posteriores a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que:

“Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si este 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. Dicha facultad frecuentemente en la práctica es utilizada por la autoridad que resuelve los recursos, de manera oficiosa, tratándose sobre todo de pruebas que tienen relación con el procedimiento administrativo que precedió o de donde derivó el acto impugnado.

Sin embargo, este principio no se cumple del todo, ya que como se vio con anterioridad en las disposiciones legales citadas y en la práctica fiscal con la enorme carga de trabajo, resulta materialmente complicado para la autoridad realizar todo el trabajo, aún cuando tenga facultad para realizar de oficio toda la tramitación del recurso con la sola presentación del escrito, sin la necesidad de que el recurrente haga alguna otra promoción o diligencia; pues la autoridad no está obligada a adivinar o prever situaciones anteriores o posteriores al acto que

originó la impugnación, y más aún las que pudieran surgir durante la resolución del mismo, siempre y cuando no estén a su alcance o conocimiento, originando que la autoridad se vea obligada a resolver únicamente con los medios proporcionados por el afectado y con los que ella misma cuenta para la resolución del acto que dio origen a la interposición del recurso; rompiendo a su vez, con el principio de legalidad objetiva.

Respecto al *PRINCIPIO DE LA VERDAD MATERIAL* como **tercer principio** el maestro Gómez Lara alude que: "...el juzgador, de conformidad con la nueva orientación, y al aplicar e interpretar las normas procesales, procurará encontrar la *verdad material* que, no es otra, valga el aparente contrasentido, que la verdadera verdad".⁶⁸

Esto quiere decir, que debe prevalecer la realidad y la justicia, aunque el promovente del recurso no la demuestre o alegue con claridad, toda vez que la autoridad debe resolver completa y correctamente en beneficio del administrado cuando le asista la razón.

Así, tenemos que: "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".⁶⁹

Dicho principio se aplica de manera expresa en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación cuando señala:

⁶⁸ GÓMEZ LARA, Cipriano. Ob. Cit., pág. 55.

⁶⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ob. Cit., pág. 186.

“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” . . .

En su segundo párrafo, en lo conducente, se 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...”.

Otro precepto que asume este principio es el artículo 130 de nuestro Código Fiscal de la Federación, en su párrafo quinto, el cual expresa lo siguiente:

“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 a este artículo, debiendo en este caso fundar razonablemente esta parte de su resolución”.

Ahora bien, como es bien sabido en la práctica fiscal, para que el recurso administrativo de revocación prospere o sea favorable al recurrente, es necesario que la exposición de los agravios sea clara, precisa y congruente con los hechos planteados porque de no ser así, la autoridad tiene suficientes armas para dictar una resolución más a su favor, pues de ellos depende que el recurso tenga fuerza legal suficiente ante la autoridad que resuelve. Dando pie al quebrantamiento de este principio ya que en él debe imperar “la realidad jurídica y la justicia” aunque el promovente no la demuestre o alegue con claridad.

Como **cuarto** principio tenemos el *DE INFORMALIDAD* y, "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."⁷⁰

De acuerdo a la opinión de DÍAZ GONZÁLEZ este principio "esta basado en que no se le deben exigir formalidades exageradas al particular, en la presentación de su recurso; el medio de combate procede, incluso cuando lo apoye un ordenamiento legal incorrecto o no exista fundamento legal alguno... Lo anterior no significa que cualquier escrito se considerará recurso, sin cubrir los requisitos que señala la ley de la materia... Además, cabe indicar que este principio no opera hacia la autoridad, la cual debe seguir un procedimiento, según lo estipule el ordenamiento jurídico aplicable".⁷¹

Los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos mínimos del escrito de interposición del recurso, y los anexos que se deben acompañar al mismo se señalan en el diverso 123 del mismo ordenamiento.

En los tres se establece la obligación de la autoridad de requerir cuando se omiten algunos de los requisitos o anexos, otorgándoles a los particulares recurrentes un plazo para cumplir con el requisito omitido, de diez días para los que se prevén en el artículo 18 de nuestro Código Fiscal, de cinco días para el caso de los establecidos en el artículo 122 y para el caso del artículo 123 del mismo Código, que se refiere a los anexos, también un plazo de cinco días.

En cuanto a éste principio, podemos decir que en la interposición del recurso administrativo de revocación la autoridad ha convertido la informalidad

⁷⁰DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ob. Cit., pág. 187.

⁷¹DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., pág. XIII y XIV.

esencial del procedimiento en formulismos innecesarios que retardan, entorpecen e impiden la aplicación correcta de la ley y por lo tanto la resolución del acto que dio origen al recurso; es resuelto a favor por la misma autoridad que lo emitió ocasionando una fidelidad a sus resoluciones al tener por inexistente y nulo, dicho principio.

Por último tenemos el *PRINCIPIO DE DEBIDO PROCESO* y en el entendido de que para el estudio de nuestro recurso administrativo de revocación nos referimos al concepto de proceso sólo como género respecto del procedimiento como su especie, y el cual nos atañe, toda vez que por el mismo el maestro SERRA ROJAS lo entiende, como "el cause formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin...

Y por ser el recurso administrativo de revocación un procedimiento administrativo y no judicial, el jurista antes citado nos aclara que: ... El procedimiento administrativo y judicial son procedimientos de ejecución de la ley, que **responden a diversos propósitos**, los cuales demandan la intervención de los particulares cuando estos son afectados por el acto administrativo o por la sentencia... El procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades –ordenados y metodizados en las leyes administrativas-, que determinan los requisitos previos que proceden al acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin... El procedimiento, por lo tanto, es un elemento formal del acto administrativo que domina la casi totalidad de la acción administrativa, es decir, es la forma actuante de la Administración Pública.⁷²

⁷² SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, Primer curso, 21ª ed., Porrúa, México, 1999, págs. 274 – 276.

En consecuencia, tenemos que el recurso administrativo de revocación como parte del procedimiento administrativo es un conjunto de actos con cierta unidad y finalidad, pero no busca la solución de un conflicto de intereses, sino la realización de un determinado acto, porque no hay partes contrapuestas, sino únicamente una relación entre la Administración y el interesado.

Una vez separados dichos conceptos, encontramos este principio consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna y se ha establecido como una garantía de los gobernados, lo cual se traduce en:

- a) Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente.
- b) Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios, los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- c) Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- d) Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- e) Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- f) Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
- g) Que se funde y motive la resolución.⁷³

En términos generales, todos estos principios se establecen en el recurso administrativo de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en los artículos 121 a 123; 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 de la autoridad, como ya lo hemos señalado anteriormente, provocando un entorpecimiento en la exacta aplicación de la ley fiscal y administrativa, pero todo esto ha venido a perjudicar únicamente al particular recurrente al dificultar las formalidades esenciales del procedimiento para manipularlas en su contra.

⁷³ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, ob. Cit., pág. 135.

CAPITULO SEGUNDO:

REGULACION Y OPTATIVIDAD DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.1. OPTATIVIDAD.

Es de amplio conocimiento que la optatividad u obligatoriedad del recurso administrativo sea uno de los puntos más controvertidos y puestos en discusión por la doctrina administrativa y fiscal.

A este respecto Paz López y Mesta Guerra mencionan que sobre la cuestión de que si debe ser obligatorio u opcional el recurso administrativo, se han pronunciado y se han establecido dos corrientes doctrinales; una *a favor de su opcionalidad* y la otra en el sentido de que el recurso *debiera ser obligatorio*.⁷⁴

Con fundamento en lo anterior MARGÁIN MANAUTOU nos dice que: "Estaremos en presencia de un *recurso administrativo obligatorio* cuando el particular debe agotarlo antes de acudir a juicio... Estaremos en presencia de un *recurso administrativo optativo* cuando queda al criterio del particular el agotarlo o bien acudir directamente a juicio".⁷⁵

Dichas corrientes doctrinales basan su postura argumentando y reflexionando sobre las ventajas y desventajas del recurso antes de promover el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

⁷⁴ Cfr. PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Op. Cit., pág. 103

⁷⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit., pág. 45.

Respecto a lo antes mencionado MARGARITA LOMELÍ CEREZO, distinguida magistrada y doctora, trata también el tema y explica que:

“En el dilatado procedimiento que el particular agraviado por una resolución de las autoridades administrativas tiene que seguir para defender sus derechos, los recursos que tiene que agotar ante la propia administración previamente a acudir a la vía contenciosa, constituye, más que un medio de defensa, un obstáculo para ésta, en virtud de que en la mayoría de los casos resultan ineficaces y sólo complican y retardan la resolución justa de las cuestiones controvertidas. La observación de la realidad lleva a sostener que en general las autoridades administrativas, al resolver los recursos que se promueven ante ellas, no lo hacen de una manera parcial y objetiva, sino obedeciendo a criterios preestablecidos, que mantienen muchas veces de manera injustificada por una apreciación errónea de lo que es el interés público”.⁷⁶

Y al respecto, el maestro Sergio Francisco de la Garza agrega que: “Definitivamente, estimamos que se debe adoptar como medida general el sistema de opcionalidad de los recursos administrativos y aprobar una recomendación en este sentido”.⁷⁷

Ahora bien, conforme al Código Fiscal de la Federación vigente tenemos que la *opcionalidad* del recurso administrativo de revocación se encuentra prevista en su artículo 120 en los siguientes términos:

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

⁷⁶De la Garza, Sergio Francisco. Justicia Administrativa, Trillas, México, 1988, pág. 31.

⁷⁷ Idem.

Otra disposición vigente del ordenamiento legal citado, y que se refiere a la *opcionalidad* de la interposición del recurso administrativo de revocación esta prevista en el artículo 125, el cual en su parte conducente establece:

“El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.”

En atención a lo anterior podemos decir que el particular estando en presencia de un recurso optativo puede promover los dos medios de defensa existentes en nuestra legislación fiscal federal como lo son el recurso administrativo de revocación o el juicio de nulidad; siempre y cuando desista en tiempo a uno de ellos y de esta manera evitar que los dos le sean desechados, a consideración y conveniencia de sus intereses; ya que el objetivo principal del precepto aludido es que el particular tenga oportunidad de interponer el medio de defensa que mejor le convenga.

Sin embargo, consideramos que siendo el objetivo primordial del legislador la exacta aplicación de la ley, la autoridad en aras de una falsa fidelidad, congruencia o lealtad con ella misma, en la mayoría de los casos en la práctica fiscal es común y frecuente, que la autoridad *confirme la validez del acto* que se impugna mediante el recurso administrativo de revocación, argumentando, generalmente, razonamientos imposibles de sostener y atendiendo a consideraciones subjetivas para defender su criterio, aún cuando con ello se violente y vulnere flagrantemente el principio de “justicia pronta y expedita”, además del principio de “legalidad objetiva” al actuar la autoridad como juez y parte y no ser una autoridad imparcial la que revise la sustanciación del mismo, siendo estos principios el estandarte que la propia autoridad a privilegiado. Por lo que en su actuar, la autoridad no ha logrado una eficaz “*agilidad y simplificación administrativa*”, ocasionando con ello el rompimiento del objetivo primordial del

legislador, y originar a la propia autoridad mayor carga de trabajo y lentitud en los procedimientos fiscales, ya que en la mayoría de los casos, complican, entorpecen o retardan inútilmente la defensa de los particulares; ocasionándole al particular una pérdida de tiempo y un mayor gasto en agravio de su patrimonio o interés jurídico.

Todo ello sustentado en el siguiente criterio de la Suprema Corte que establece:

Séptima Epoca
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte TCC
Tesis: 640

AMPARO Y JUICIOS ADMINISTRATIVOS, FINALIDAD DE LOS. La función de los tribunales administrativos, y muy especialmente de los tribunales de amparo, no consiste en obligar a los particulares a cumplir con la ley, ya que ésta es la función esencial y propia del Poder Ejecutivo. Y la función esencial y propia del Poder Judicial consiste en tutelar los derechos de los gobernados y vigilar que el Poder Ejecutivo se ajuste a la Constitución y a las leyes, al cumplir su misión de hacerlas cumplir y respetar. De lo contrario, el Poder Judicial se avocaría a las funciones del Poder Ejecutivo, y las propias de aquél quedarían sin vigilancia ni fruto. Así pues, *al examinar las cuestiones de fondo que se les plantean, y especialmente al examinar las causales de improcedencia que podrían impedir el estudio de las cuestiones de fondo, los tribunales deben procurar la mayor amplitud para resolver sobre los derechos y obligaciones de los gobernados y autoridades, en cuanto al fondo de sus pretensiones, sin hacer de la técnica procesal un monstruo que venga a estorbar y hacer menos eficaces los recursos y medios de defensa de que disponen los gobernados, ya que es lógico estimar que la intención del legislador al establecer esos recursos y medios de defensa fue el proporcionar a los gobernados manera de que los tribunales analicen el fondo de sus pretensiones, para que se respire un clima de derecho, y no el crear estorbos e impedimentos para que puedan hacer valer sus derechos; como también es lógico pensar que no fue la intención del legislador crear una técnica procesal compleja y bizantina que permitiera a las autoridades administrativas imponer a los particulares cargas más onerosas que las autorizadas por el legislador, ni el que tales autoridades obtengan de los particulares beneficios que no deriven tanto de su derecho a obtenerlos, cuanto de una técnica procesal rigurosa o rigorista que haga difícil y peligrosa la defensa de los particulares, lo que vendría a beneficiar, en último caso, a las autoridades que exigen de más y a los particulares que tienen medios económicos suficientes para lograr defensas jurídicas óptimas para sus intereses legales.*

2.2. INTERPOSICIÓN DEL RECURSO.

El contribuyente, ya sea persona física o moral que se vea afectado por un acto de autoridad que altere o vulnere su esfera jurídica, tendrá derecho de interponer este medio de defensa por sí o por interpósita persona que previamente deberá acreditar ante la autoridad correspondiente su personalidad o interés jurídico.

Entendiendo por *interposición* la presentación de cualquier medio de defensa ante la autoridad competente cumpliendo con los requisitos esenciales y formales que la ley establezca para su sustanciación y de esta manera formalizar cualquier recurso legal.

Este recurso administrativo deberá interponerse ante la autoridad que dio origen al acto impugnado o bien la competente en razón del domicilio del contribuyente presentándose de forma escrita en un plazo genérico de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación y con los requisitos (artículos 18, 122 y 123 del multicitado Código Fiscal) y excepciones que la ley determine para su sustanciación; recurso que como ya vimos, es optativo el elegir su interposición o acudir directamente al juicio de nulidad.

Por otra parte, el hecho de que la interposición del recurso administrativo de revocación sea optativa nos deja la posibilidad de elegir entre éste y el juicio de nulidad, por lo tanto, siendo el punto esencial del legislador el proporcionar una justicia pronta, expedita e imparcial que conlleve a una exacta aplicación de la ley; nos deja ver que si interponemos el recurso de revocación, necesariamente quien lo resuelve es la misma autoridad que emitió el acto o la competente en razón del domicilio del contribuyente, aún cuando no estén en igualdad de jerarquía, pues la autoridad que resuelve se convierte en juez y parte, aún cuando nos encontramos dentro de un procedimiento administrativo y no judicial, lo que a contrario sensu

sería elegir directamente el juicio de nulidad en donde quien resuelve es una autoridad distinta a la que emitió o ejecutó el acto, dando origen con su interposición a una justicia imparcial y objetiva.

Respecto a la interposición del recurso administrativo de revocación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sostiene el siguiente criterio:

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, éste deberá ser anulado.

En este orden de ideas, el Tribunal antes citado establece lo siguiente:

RECURSO DE REVOCACION PREVISTO EN LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PUBLICOS.- OPCIONALIDAD DE SU INTERPOSICION.- De conformidad con lo dispuesto por los artículos 70 y 71 de la Ley en cita, las resoluciones emitidas por el superior jerárquico del servidor público que impongan sanciones administrativas, podrán ser impugnadas por éste, mediante recurso de revocación ante la propia autoridad o a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que la connotación de la palabra "podrán" utilizada en el mencionado artículo 71, debe ser considerada como la facultad o poder o posibilidad del sujeto para hacer o dejar de hacer alguna cosa, es decir, dicha acepción lleva implícita la noción de opcionalidad; en consecuencia, no procede decretar el sobreseimiento del juicio por no haberse agotado el recurso de referencia, en virtud de no actualizarse el supuesto jurídico de improcedencia previsto en el artículo 202, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación.

2.3. SOBRESEIMIENTO.

Para enfocar este concepto al recurso administrativo de revocación es preciso entender el sentido de su origen y significado dentro de los diversos criterios doctrinales, así tenemos que:

MARTÍNEZ LÓPEZ, nos dice que el sobreseimiento: "Tiene lugar cuando existe un motivo que impida resolver la cuestión de fondo, por lo cual no debe dictarse sentencia, sino simplemente un auto que ponga fin a la contienda... Este existe, sólo en los juicios, que es donde debe dictarse el fallo; por tanto, es impropio hablar de sobreseimientos de las demandas que pueden ser rechazadas, declarándose así que no han podido dar nacimiento al juicio".⁷⁸

El Jurista FIX ZAMUDIO apunta que el sobreseimiento: "es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide tomar una decisión sobre el fondo de la controversia".⁷⁹

En opinión de Díaz González el *sobreseimiento* debe ser la: "Conclusión de un juicio de nulidad, basada en una causa que la ley determina y que debe declarar la sala que conoce del negocio, sin fallar sobre el fondo de la controversia planteada".⁸⁰

Conforme a lo anterior el maestro RAFAEL DE PINA señala que es un "acto en virtud del cual una autoridad judicial o administrativa da por terminado un proceso (civil o penal) o un expediente gubernativo con anterioridad al momento que deba considerarse cerrado el ciclo de las actividades correspondientes al procedimiento de que se trate".⁸¹

⁷⁸ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, 4ª ed., México, 1988, pág. 311.

⁷⁹ Diccionario Jurídico Mexicano. Ob. Cit., pág. 4142.

⁸⁰ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., págs. 12-13.

⁸¹ DE PINA Rafael. Ob. Cit., pág. 458.

Respecto al *sobreseimiento del recurso*, MARGAIN MANAUTOU explica que: "El recurso administrativo de revocación será sobreseído cuando el recurrente se desista expresamente por escrito, sea porque se ha percatado de que no le asiste el derecho o porque aún no es el momento de agotarlo; cuando durante el trámite del recurso se repare por la autoridad administrativa que en el caso se presenta una causal de improcedencia antes examinadas; cuando se repara que no existe el acto o resolución que se está impugnando, o cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada, esto es, haya sido dejado sin efecto dicho acto o resolución por la autoridad recurrida".⁸²

Ahora bien, entendido lo anterior, cabe destacar que en el Código Fiscal de la Federación, con la reforma fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, se incorporó en el artículo 133, fracción I, como una forma de resolver el recurso de revocación, la de sobreseerlo. También es interesante mencionar que no es sino hasta la reforma fiscal que entró en vigor en 1998 cuando se adiciona, en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 124-A que establece las causales de sobreseimiento, es decir, es hasta después de 10 años que se establecen dichas causales, cuando ya en 1988 se había establecido la forma de resolver el recurso sobreseyéndolo, situación que originó que, en dicho lapso, las resoluciones emitidas en tal sentido no tuvieran más sustento o fundamento que el precitado artículo, sin que hubiera en estricto sentido una causal de sobreseimiento que sustentará la resolución al recurso en dicho sentido.

Lo anterior nos indica que el Legislador de 1988 al considerar el sobreseimiento como una forma de resolución al recurso de revocación provocó una laguna jurídica respecto de la causal que sustentará ésta, toda vez que la autoridad tuvo un amplio criterio para determinarla, alejándose de la estricta aplicación de la ley y vulnerando la garantía individual consagrada en el artículo 16 constitucional que establece que todo acto de autoridad debe ser fundado y motivado, en consecuencia el contribuyente optaba por el juicio de garantías en omisión y agravio a lo antes expuesto.

⁸² MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit., pág. 102.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al respecto establece lo siguiente:

Tesis: IV-TASR-XV-264
 R.T.F.F. Año II. No. 18. Enero 2000. Pág: 128
 Aislada Cuarta Época.
 Sala Regional Sureste.(Oaxaca)
 Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIONES)

OFICIO EN EL QUE SE TIENE POR NO INTERPUESTO UN RECURSO DE REVOCACIÓN.- PROCEDE CONCLUIR QUE CARECE DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, SI LA AUTORIDAD NO ACREDITA LOS HECHOS EN QUE APOYA SU DETERMINACIÓN.- Si la autoridad demandada determina tener por no interpuesto un recurso de revocación, señalando que ello es debido a que el recurrente no dio cumplimiento al requerimiento que se le formuló, pero al demandar la nulidad de esa resolución el enjuiciante señala que en ningún momento se le notificó el oficio de requerimiento que menciona la autoridad, procede concluir que correspondía a la autoridad demandada acreditar los hechos en que se sustenta su resolución, lo que no sucede si dicha autoridad si bien al producir su contestación en el juicio, señala que la notificación del oficio de requerimiento se realizó conforme lo señalan los artículos 135 al 137 del Código Fiscal de la Federación, pero no ofrece ni exhibe como prueba copia de las constancias relativas, por lo que la Sala no se encuentra en posibilidad de cerciorarse de si en efecto la diligencia de notificación del requerimiento se llevó a cabo en forma legal, y toda vez que, como se dijo, la carga probatoria correspondía a la autoridad demandada, al no acreditar ésta, la legal notificación del requerimiento en cuyo incumplimiento se apoya para tener por no interpuesto el recurso de que se trata, su determinación resulta carente de la debida fundamentación y motivación, pues se apoya en hechos que no se realizaron.

Tesis: IV-TASR-XV-201
 R.T.F.F. Año II. No. 15. Octubre 1999. Pág: 355
 Aislada Cuarta Época.
 Sala Regional Sureste.(Oaxaca)
 Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIONES)

OFICIO EN QUE SE TIENE POR NO PRESENTADO UN RECURSO DE REVOCACIÓN.- CASO EN QUE CARECE DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.-

Si la autoridad administrativa formula un requerimiento al recurrente, en el que únicamente se indica que para estar en posibilidad de resolver su recurso de revocación interpuesto, le concede un plazo de tres días para que comparezca ante ella y que debe aportar credencial expedida por el Instituto Federal Electoral, y al incumplir el recurrente, la autoridad hace efectivo el apercibimiento decretado en el oficio de prevención y tiene por no presentado el recurso de revocación, aduciendo que la firma que aparece en el escrito de interposición del recurso no corresponde a la recurrente, procede concluir que la determinación de la autoridad carece de fundamentación y motivación, ya que el oficio de requerimiento en que se apoya, resulta carente de esos requisitos y, por tanto, violatorio del artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, ya que en su texto no se indica el propósito del mismo, esto es, la razón del porqué la autoridad estima necesaria la presencia de la recurrente y la exhibición de la credencial mencionada o el porqué esos elementos resultan necesarios para resolver el medio de defensa interpuesto por la recurrente, dejándose en estado de indefensión a la misma, pues no se le permitió preparar adecuadamente su defensa.

Séptima Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

Tesis: 960

SOBRESEIMIENTO TOTAL DICTADO POR EL TRIBUNAL FISCAL. AL REVOCARLO EN REVISION FISCAL, NO DEBE ENTRARSE AL FONDO DEL ASUNTO. Aunque el recurso de revisión fiscal se tramita de acuerdo con las normas aplicables a la revisión en amparo, en el juicio fiscal, conforme al artículo 196, fracciones II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación anterior (semejante al artículo 222, fracciones III, IV y V, del vigente), el orden de la audiencia será tal, que la improcedencia y el sobreseimiento constituyen cuestiones de previo y especial pronunciamiento, de manera que si la Sala a quo entró desde luego al estudio de las causales de improcedencia, como cuestión previa, y sobreseyó el juicio en su totalidad, es claro que no dejó el asunto en estado de resolución. En consecuencia, si al revisarse ese sobreseimiento en revisión fiscal, se encuentra infundada la causal expuesta por la Sala, no podría el Tribunal revisor entrar desde luego al estudio del fondo

del negocio, y debe simplemente revocar la resolución que sobreseyó el juicio de nulidad, y devolver los autos a la Sala a quo para que concluya la tramitación de la audiencia, en el orden legal señalado y, si no existe otra causal diversa de improcedencia, sea ella la que en su oportunidad entre al fondo del negocio y dicte la sentencia que corresponda.

En consecuencia, el sobreseimiento como su nombre lo establece, es una institución dentro del procedimiento administrativo que en el marco legal tanto el contribuyente como la autoridad deberán prever si se encuentran dentro de las causales que enuncia el Código Fiscal de la Federación, por que de lo contrario la autoridad que corresponda determinará que se ponga fin al procedimiento en la etapa en que se encuentre sin entrar al estudio del mismo; situación en la que coinciden los autores antes citados y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por otra parte, las causales del sobreseimiento se establecen en el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 124-A, las cuales son:

Como primera tenemos el ***Desistimiento del recurrente***. Esta se refiere a que el contribuyente deberá dar aviso a la autoridad competente de su deseo de no proseguir o no hacer valer dicho medio de defensa, invocando las razones que a derecho convengan, siempre y cuando no medie una resolución que ponga fin al mismo; sin embargo, encontramos un inconveniente en el cumplimiento de dicha causal, debido a que la norma no expresa de modo alguno, cual debe ser la forma de cumplimentar la misma. Lo anterior nos lleva entonces, a utilizar de manera supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles para que surta efectos legales mencionada figura, ya que *este ordenamiento precisa que cuando exista un escrito en donde exista el desistimiento del demandante, el mismo deberá ser ratificado ante el tribunal que atiende el caso; para darle mayor seguridad jurídica al escrito que se realice. Entendiendo por desistimiento: la manifestación o declaración expresa del recurrente de renunciar al medio de defensa interpuesto ante la autoridad fiscal; por ende, al no existir el ejercicio del derecho a impugnar o*

en su caso de dejar de utilizar dicho medio de defensa, ya no habrá razón para que se trámite y resuelva el recurso.

La segunda es: ***Por la existencia de una causal de improcedencia superveniente una vez iniciado el trámite del recurso administrativo de revocación.*** A lo que se refiere la causal en estudio, es que una vez establecida la procedencia del recurso y avocándose la autoridad a su trámite y resolución posteriormente aparezca una causal de improcedencia que origine el sobreseimiento del recurso, es decir, en este caso la autoridad no entra al análisis de la cuestión planteada.

Por improcedencia debe entenderse, según RAFAEL DE PINA: "la excepción dilatoria que el demandado puede oponer cuando el demandante pretende que la cuestión que plantea el juez se tramite de acuerdo con un procedimiento que no es el legalmente establecido para el caso".⁸³ Y por improcedente se entiende el acto que se realiza y que no está de acuerdo con la ley, ni con el procedimiento marcado con la misma.⁸⁴

En consecuencia, una vez que se está sustanciando el recurso surge una causal de improcedencia de las establecidas en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad deberá decretar el sobreseimiento del recurso.

Respecto a esta tercera causal de ***Inexistencia del acto o resolución impugnada.*** Podemos decir que consiste en que durante el procedimiento en el cual se ventila el recurso, se puede acreditar la inexistencia del acto o la resolución impugnada. Además, uno de los elementos esenciales para que exista el recurso administrativo es el propio acto administrativo y al no existir éste, simplemente no da origen al segundo.

⁸³ DE PINA, Rafael. Op. Cit., pág. 314.

⁸⁴ Cfr. Luis Raúl Díaz González, Op. Cit., pág. 14.

Como es sabido, dentro del escrito que contiene el recurso de revocación debe señalarse el acto o resolución que se impugna y como documento que debe acompañarse al citado medio de defensa administrativo deberá anexarse siempre el oficio donde se conste el acto o resolución combatida; por tanto, resulta exagerada y sobrada dicha causal ya que al ser la propia autoridad la que revisa y analizar dichos documentos de donde se supone se encuentra el acto en cuestión (tal como lo establece la propia fracción III del artículo 124-A), sabe de ante mano la inexistencia del mismo acto o de la misma resolución pues de las constancias que obran en el mismo expediente se desprende, dando origen al sobreseimiento.

Esta causal se desprende de la que se establece dentro de la Ley de Amparo, la cual permite la presentación de la demanda respectiva, sin que se acredite de manera fehaciente la existencia de la resolución que se ataca mediante dicho procedimiento constitucional.

Paz López y Mesta Guerra respecto a la causal anterior nos dicen: "Variadas y demasiadas pueden ser las razones para que se surta dicha causal de sobreseimiento, algunas de ellas son: la desorganización administrativa que ha ocasionado que en algunos expedientes no aparezca la resolución o acto impugnado, que en el expediente se encuentre alguna declaratoria de prescripción y/o caducidad, que el acto se haya revocado, o dejado sin efectos por algún motivo, etcétera..."

Hoy en día creemos resulta muy difícil que se actualice dicha causal de sobreseimiento debido a los avances de la modernización administrativa".⁸⁵

⁸⁵ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Op. Cit., pág.169.

Esta última causal de sobreseimiento: **Cesación de los efectos del acto o resolución impugnada**. Aparece durante el curso del procedimiento, hayan cesado los efectos del acto o resolución que se combate, siempre y cuando se trate de una acción administrativa que surta sus efectos durante un cierto tiempo y dichos efectos hayan llegado a su fin.

Lo cual nos lleva a pensar que si el objetivo primordial del recurso de revocación es revocar, modificar, confirmar o anular la resolución o acto impugnado el mismo carecería de razón de ser al desaparecer su propósito. Así, siendo un elemento o presupuesto esencial del recurso administrativo que exista un acto administrativo que impugnar y al no existir sus efectos, se estaría en el supuesto de la ausencia de dicho elemento el cual es un requisito indispensable en la existencia de un recurso administrativo, es decir, que resultaría contrario a la naturaleza del recurso que el mismo se siguiera tramitando sin ninguna finalidad práctica.

Sin embargo, esta IV fracción del artículo 124-A, no establece si dicha figura puede tener efectos parciales o totales, dejando una laguna que suplía el Código Fiscal de la Federación en su apartado correspondiente (Título VI, Capítulo II) al juicio Contencioso Administrativo en lo dispuesto por el artículo 203 último párrafo del mismo Código que a la letra establecía: "El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial". Esto claro está, antes de la expedición de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre del 2005, la cual transcribe lo anterior en su artículo 9º último párrafo, lo que provoca la derogación del artículo 203 del Código Fiscal en cita.

Esto nos hace referir el siguiente criterio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

Séptima Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo III, Parte TCC

SOBRESEIMIENTO TOTAL DICTADO POR EL TRIBUNAL FISCAL. AL REVOCARLO EN REVISION FISCAL, NO DEBE ENTRARSE AL FONDO DEL ASUNTO. Aunque el recurso de revisión fiscal se tramita de acuerdo con las normas aplicables a la revisión en amparo, en el juicio fiscal, conforme al artículo 196, fracciones II, III y IV, del Código Fiscal de la Federación anterior (semejante al artículo 222, fracciones III, IV y V, del vigente), el orden de la audiencia será tal, que **la improcedencia y el sobreseimiento constituyen cuestiones de previo y especial pronunciamiento**, de manera que si la Sala a quo entró desde luego al estudio de las causales de improcedencia, como cuestión previa, y **sobreseyó el juicio** en su totalidad, es claro que no dejó el asunto en estado de resolución. **En consecuencia**, si al revisarse ese sobreseimiento en revisión fiscal, se encuentra infundada la causal expuesta por la Sala, no podría el Tribunal revisor entrar desde luego al estudio del fondo del negocio, y **debe simplemente revocar la resolución que sobreseyó el juicio de nulidad, y devolver los autos a la Sala a quo para que concluya la tramitación de la audiencia**, en el orden legal señalado y, si no existe otra causal diversa de improcedencia, sea ella la que en su oportunidad entre al fondo del negocio y dicte la sentencia que corresponda.

En consecuencia, el sobreseimiento es una figura jurídica dentro del procedimiento administrativo de la que el contribuyente como la autoridad deberán agotar las causales que enuncia el Código Fiscal de la Federación, de lo contrario la autoridad que corresponda determinará que se ponga fin al procedimiento en la etapa en que se encuentre sin entrar al estudio del mismo.

2.4. PROCEDENCIA:

En lo que se refiere a la procedencia de los recursos administrativos la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos dice:

Séptima Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Apéndice de 1975
Tomo: Parte VI
Tesis: 42

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 plantean, pues los recursos, juicios y *medios de defensa en general*, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de 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 extravían los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Lo anterior no explica que las autoridades administrativas al examinar la procedencia de los recursos administrativos, no deben sujetarse a un criterio riguroso que obstaculice la defensa del particular; al tener como intención principal del legislador, el crear medios legales de defensa eficaces para lograr una solución efectiva a los conflictos y controversias que se susciten; es decir, que al ser procedente un recurso administrativo, nos indica que determinada actividad procesal-administrativa interpuesta por alguna de las partes es correcta y oportuna; por ello podrá proseguirse con el trámite del juicio con normalidad.

Continuando con lo anterior, la Corte refiere respecto de la procedencia del recurso administrativo de revocación, lo siguiente:

Novena Epoca
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Abril de 1996
Tesis: V.2o.12 A

REVOCACION. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE. *Cuando un requerimiento fiscal determina el carácter de causante a la peticionaria de garantías, conminándola al pago de contribuciones y accesorios, resulta procedente el recurso de revocación* establecido en el artículo 117, fracción I del Código Fiscal, con el objeto de que la autoridad tributaria aborde el examen y resolución del citado medio de impugnación. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Lo anterior confirma la hipótesis establecida en su artículo 117 fracción I del Código multicitado; en cuanto a la determinación de contribuciones y accesorios hecho por la autoridad fiscal, es decir, determinar el crédito fiscal que es la obligación a cargo de un determinado contribuyente, el cual, al verse afectado en sus intereses puede impugnarla a través de dicho recurso administrativo, para que la autoridad que la emitió o ejecutó, la revoque, modifique, confirme o anule.

Una vez entendida la *procedencia del recurso administrativo* de revocación, en relación al tema, el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 117 establece que el recurso administrativo de revocación procederá contra:

2.4.1. RESOLUCIONES DEFINITIVAS QUE DETERMINEN CONTRIBUCIONES, ACCESORIOS O APROVECHAMIENTOS.

Como primera causal de procedencia del recurso administrativo de revocación, tenemos al respecto, que la Suprema Corte ha establecido ciertos requisitos para las resoluciones fiscales federales que sean impugnables con dicho recurso y que a continuación se muestran:

Novena Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: I, Junio de 1995

Tesis: VIII.2o.5 A

REVOCACION DE, REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE LA. Conforme a su naturaleza jurídica, el acto administrativo es considerado como una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, la cual puede crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general. El acto administrativo puede extinguirse por diferentes medios, el normal es su cumplimiento voluntario, pero puede también extinguirse por medios que no culminan con su cumplimiento, sino que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz, estos medios son: la revocación administrativa, rescisión, prescripción, caducidad, término y condición, renuncia de derechos, irregularidades e ineficacia del acto administrativo, y extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales administrativos y federales en materia de amparo. Tratándose de la revocación administrativa, viene a ser el retiro unilateral de un acto válido y eficaz por un motivo superveniente, mediante un nuevo acto de esa naturaleza, haciéndose hincapié en que el acto administrativo no tiene atribuida la autoridad de cosa juzgada, tal como ocurre con la sentencia judicial, ya que la actividad de la administración no tiene por finalidad la de precisar la certidumbre jurídica, ésta es misión de la sentencia judicial, y su fin es alcanzar un resultado material útil para el Estado en los límites del derecho; luego, es revocable; sin embargo, una vez que el acto se ha emitido y ha producido efectos, su autor ya no puede disponer en forma ilimitada, por una exigencia superior de la vida social, la seguridad de las resoluciones jurídicas y, por consecuencia, la estabilidad de los actos que la engendran, por ende la revocación tiene un límite, y es por tanto inadmisibles cuando el acto original ha engendrado derechos adquiridos o derechos patrimoniales. La naturaleza revocable del acto administrativo está contenida en el código fiscal federal, en los artículos 203, fracción IV, y 215 último párrafo, del código mencionado, en donde se prevé que la autoridad demandada, hasta antes del cierre de la instrucción puede revocar la resolución impugnada produciendo entonces como consecuencia jurídica el sobreseimiento en el juicio. Como una variante

a la anterior regla el artículo 36 del mismo ordenamiento legal prevé que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán modificarse por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante un juicio iniciado por las autoridades fiscales, de lo que se sigue que fuera del caso citado no cabe ni aun por analogía incluir como caso similar al mismo, las resoluciones que no son favorables al gobernado. El presente criterio interrumpe la tesis jurisprudencial sustentada por este Tribunal Colegiado, publicada en la página 76 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 57, septiembre de 1992, Octava Epoca, de rubro: "REVOCAACION DE LAS RESOLUCIONES FISCALES LESIVAS AL PARTICULAR. REQUISITOS DE LA", en la que en síntesis llegó a sostenerse que las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones lesivas a un particular, sino sólo a través de la modificación de la resolución por parte del Tribunal Fiscal de la Federación en forma similar a como lo prevé el artículo 36, del Código Fiscal de la Federación, tratándose de resoluciones administrativas de carácter individual favorables al particular; pues además de que ello resulta contrario a la naturaleza jurídica del acto administrativo, lleva como consecuencia considerar infundadamente inaplicables los artículos 203, fracción IV y 215, último párrafo del código mencionado, en cuanto el primero faculta a la autoridad demandada a revocar la resolución impugnada hasta antes del cierre de instrucción, y el segundo establece una causal de sobreseimiento como consecuencia de la revocación del acto administrativo. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Conforme a lo anterior, tenemos como característica o requisito principal de procedibilidad, el que dichas resoluciones sean *definitivas*, es decir, son aquellas que la autoridad administrativa de mutuo propio no puede modificar, lo cual le da al acto mismo la estabilidad en su pronunciamiento, lo que a contrario sensu sería una resolución provisional o de trámite.

En cuanto a que dichas resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales que *deban determinar*, se refiere a la indicación de la cuantía de la obligación sustantiva o de pago, que podría decirse que es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación a cargo de determinado contribuyente, lo cual origina el nacimiento del crédito fiscal, cuyo concepto legal lo encontramos en el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación que establece... *"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como*

aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena...”

Al establecer la autoridad fiscal la determinación de *contribuciones y accesorios*, es necesario referir el artículo 2º del citado ordenamiento legal, el cual prevé el concepto legal de cada una de ellas, su clasificación y la mención de los accesorios, sin embargo, no lo hace de manera muy clara, a lo cual, trataremos de explicar brevemente y de manera sencilla.

Ahora bien, para comprender la **primera causal de procedencia** del recurso administrativo de revocación es necesario conocer el origen y contenido de las **contribuciones**: Así, encontramos que tienen su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna que impone a los mexicanos el deber de contribuir para los gastos públicos de la Federación, los Estados o Municipios en que residan, es decir, la ubicación de la fuente de ingresos gravados por una ley tributaria, de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes.

Respecto de la justificación y objeto de las mismas la Suprema Corte de la Nación establece el criterio siguiente:

Octava Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 99

CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION. Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.

En este caso, el legislador al señalar el objeto tributario no sólo debe sujetarse a los principios de equidad, proporcionalidad y destino establecidos en el artículo 31 de nuestra Carta Suprema sino también considerar la capacidad contributiva de sus gobernados en cuanto a que éste deba de determinarse conforme a sus ingresos.

Octava Epoca
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte SCJN
Tesis: 96

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Además de los fines y requisitos establecidos por el legislador en nuestra Constitución, nos percatamos de que las contribuciones también pueden determinar el rumbo económico, político y social del país, estableciendo y sufragando el gasto público, las cuales al no ser suficiente o mal encaminadas nos llevaría a un déficit o caer en las llamadas crisis económicas de las que hemos sufrido en gran parte.

Séptima Epoca
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo I, Parte HO
Tesis: 387

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de

1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación

sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se cifó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Para concluir y aclararnos aún más el tema, podemos ver que de manera precisa, el legislador al determinar las contribuciones no sólo se sujetó a los requisitos establecidos en el artículo 31 constitucional, sino que además nos proporciona brevemente los antecedentes de las mismas con el propósito de apreciar cuando un impuesto es proporcional y su razón de ser, es decir, conocer su origen y que con el transcurso del tiempo, se dé una política económica saludable en nuestro país, basada en criterios de progresividad en el sistema tributario, lo que se traduciría en "proporcionalidad" de las contribuciones.

Continuando con lo anterior, las contribuciones, de conformidad con el citado artículo se clasifican en: *impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras por obras de infraestructura hidráulica y derechos.*

Ahora bien, para comprender en mayor detalle los conceptos anteriormente enunciados, es conveniente conceptualizarlos y describir lo más relevante para efecto del desarrollo de nuestro recurso de revocación.

En cuanto a las contribuciones a que se refiere la Constitución Federal, se encuentran: los *impuestos*, definidos no muy correctamente en el artículo 2º , fracción I del Código Fiscal de la Federación vigente, como "contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos" o bien, de manera más clara como cargas económicas impuestas a los particulares en pago de los servicios que reciben del Estado.

Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1966, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, lo conceptualiza en el mismo artículo de la siguiente manera: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

De lo anterior se desprende que en relación con la prestación en especie, que puede ser una manera de considerar al impuesto, únicamente existe en la actualidad la posibilidad de pagar en especie los impuestos: sobre la renta y al valor agregado, y exclusivamente lo pueden hacer los artistas plásticos, es decir, los pintores e los escultores.⁸⁶

Entre los impuestos que son liquidados o determinados por la autoridad fiscal y que más frecuentemente son impugnados mediante el recurso de revocación suelen ser los siguientes: *impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios, los impuestos generales de importación y exportación, y el impuesto sobre automóviles nuevos.*

De acuerdo con el artículo 2º fracción II del citado Código las ***aportaciones de seguridad social*** se encuentran definidas legalmente de la siguiente manera:

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Respecto a este concepto consideramos que en realidad no se trata de una verdadera contribución sino una prestación de carácter económico que tienen que realizar tanto los trabajadores como los patrones para que el Estado cumpla con las obligaciones y atribuciones en aspectos de bienestar social y de vivienda, consagradas en el artículo 123 constitucional y en la Ley Federal del Trabajo.

⁸⁶ Cfr. Los decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 1975, 9 de marzo de 1985 y 31 de octubre de 1994.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, las contribuciones correspondientes tendrán también la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social más importantes son: las cuotas obrero patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores que en este caso la aportación la hace el patrón únicamente, también las cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones. Sin embargo para estos casos tanto la Ley del Seguro Social y la del INFONAVIT prevén sus propios recursos administrativos. Otras son: las cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios sociales de los trabajadores del Estado y las cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Ahora bien, respecto a las **contribuciones de mejoras** entendemos que: son aquéllas establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas, tal como lo establece el artículo 2º en su fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente. Estas contribuciones tienen una regulación especial en la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

Esta ley en su artículo 5º establece: "La tasa general que deberán cubrir los contribuyentes que se benefician en forma directa por obras públicas federales de infraestructura hidráulica será el 90% del valor recuperable de la obra pública a que se refiere el artículo 3º de esta ley".

Este tipo de contribuciones sólo se le imponen a los particulares que se benefician de manera directa y específica por las obras públicas de infraestructura a que se hace alusión en dicha ley, es obvio, se trata de obras de urbanización.

Respecto de los *derechos* la fracción IV del citado artículo los define así: "Los *derechos* son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

En este caso al igual que en las contribuciones de mejoras, se convierte en una contraprestación, toda vez que en ellos se puede identificar al beneficiario de los servicios públicos específicos ya sea de forma directa o indirectamente, ya que el pago de la contribución debe hacerse en el momento en que se utiliza o se obtiene el beneficio, aunque es dable mencionar que tratándose de las contribuciones de mejoras el plazo para su pago es mucho mayor. En cuanto a los *Derechos* se encuentran regulados ya de manera específica en la "Ley Federal de Derechos".

Sin embargo dentro de la enumeración que hace la Ley de Ingresos de la Federación de los derechos, figuran *como servicios públicos*: los que el Estado presta en materia aduanal, comunicaciones, educación, salubridad y otros; y *como servicios administrativos*: las inspecciones y verificaciones, la expedición de copias, permisos y licencias, legalización de firmas, inscripciones en los registros públicos, etc.

Una vez entendidas las contribuciones, es ahora tiempo de explicar *los accesorios*: Y encontramos que dichos *accesorios de las contribuciones* se encuentran regulados también dentro del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo que a la letra establece:

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas...”.

En este caso, cuando una resolución definitiva de la autoridad fiscal determine accesorios, también el particular a quien se le determinen los mismos, podrá impugnarla mediante el recurso administrativo de revocación, de aquí la importancia de conocer de manera concisa qué y cuáles son dichos accesorios, dentro de los cuales encontramos:

Los **recargos** y al respecto, el Código Fiscal de la Federación no define a estos dentro del artículo 2º, sin embargo, en su artículo 21 establece la causa por la cual se generan u originan:

“... además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno...”

Respecto de las **sanciones administrativas**, por ejemplo, las **multas** el artículo 2º en su último párrafo del citado Código se refiere a las sanciones de la siguiente manera: son aquellas sumas de tipo económico que la autoridad fiscal impone a los contribuyentes que infringen las leyes fiscales.

Este tipo de sanciones se encuentran reguladas y previstas en el mismo Código en sus artículos 70 al 91-B y son muy variadas, dentro de ellas podemos encontrar la más común que es la multa.

Los **gastos de ejecución** son otro accesorio y tampoco son definidos por el ordenamiento citado, por tal motivo, acudiremos a la doctrina, y al respecto el jurista ADOLFO ARRIOJA VIZCAÍNO nos dice: *“... Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacer al fisco*

por las erogaciones en que haya incurrido con motivo de esas diligencias de embargo y remate".⁸⁷

En este orden de ideas, el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece que:

" Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código. (se refiere al requerimiento de pago al deudor).*
- II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en el artículo 41, fracción II y 141 fracción V de este Código. (Se refiere a los embargos precautorios y en la vía administrativa).*
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal".*

Otro accesorio lo constituye la **indemnización por cheque devuelto** y se encuentra prevista en el artículo 21, séptimo párrafo del ordenamiento legal citado, que a la letra establece: *"El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo...*

⁸⁷ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, 13a. ed., México, Themis, 1998, pág. 393.

Esto refiere también a los requisitos y formalidades a que debe sujetarse el contribuyente deudor del fisco federal, al referir que *la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere*".

En este orden de ideas y agotados los accesorios de las contribuciones, cabe señalar que también se pueden impugnar los **aprovechamientos** que se encuentran establecidos en el inciso a) de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, a partir de la reforma fiscal de 1996 y se encuentran definidos legalmente en su artículo 3º de la siguiente manera: *"Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal"* y como ejemplo de ellos tenemos: *las multas no fiscales, las cuotas compensatorias, las aportaciones para el sostenimiento de escuelas, artículo 123, etcétera*. Todos ellos se encuentran enumerados de manera detallada en la Ley de Ingresos de la Federación que expide anualmente el Congreso de la Unión.

Por lo que, podemos afirmar que los aprovechamientos son las resoluciones de carácter definitivo emitidas por las autoridades fiscales federales que con mayor frecuencia se impugnan por parte de los particulares, según informes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.⁸⁸

Como comentario final, podemos agregar las siguientes observaciones derivadas del artículo 117 de nuestro Código Fiscal; en principio, dentro de la fracción relativa a las **resoluciones definitivas** estas tienen como objetivo principal darle fin al juicio, no así al procedimiento, es decir, que tanto la autoridad como el recurrente deben sujetarse a dicha resolución, lo cual es un error, toda vez que la autoridad que emite dicha **resolución recurrida** es una **autoridad administrativa y no judicial**, por tanto, la resolución no es definitiva sino únicamente una simple recomendación, además de observar que dentro de su fracción II inciso b), respecto de los actos de autoridades fiscales federales que se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, como pudiera ser el caso en que la autoridad no acepte la garantía del interés fiscal a través de la obligación solidaria (artículo 141 fracción IV del Código Fiscal), asumida por tercero, para detener sus efectos, al no haberse ofrecido conforme a los requisitos que establece el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal, podemos decir, que en tal ejemplo, se tiene como característica principal que se trata de una resolución de carácter **no definitivo**, toda vez, que dicha negativa, no constituye un acto de autoridad irreversible ya que dentro del mismo, el contribuyente puede sustituir la forma de garantizar el interés fiscal a través de las demás formas que establece el mismo Código en su artículo 141, por tanto, resultan de la misma naturaleza la resolución que de ella se emita. Sustentando lo anteriormente expuesto con la siguiente tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

⁸⁸ Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tercer época. Año VIII. Junio de 1995. No.91, págs.12.

Tesis: II-TASS-6120
R.T.F.F. Año V. No. 53. Mayo 1984. Pág: 992
Aislada Segunda Época.
Pleno

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- DURANTE SU TRAMITE ES VALIDO SUSTITUIR LA FORMA DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.-Si un particular solicita se sustituya el embargo sobre sus bienes con pólizas de fianza, para el efecto de cancelar su inscripción en el Registro Público de la Propiedad, y la autoridad administrativa suspende el procedimiento económico coactivo, aceptando las fianzas como garantía del interés fiscal, pero niega la cancelación del embargo trabado, esta resolución es ilegal, puesto que si se aceptó que los créditos quedaran garantizados con fianzas, conforme a lo establecido por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación de 1967, no es procedente que subsista la garantía anterior, por lo que la autoridad debió ordenar la cancelación del embargo y su inscripción.

Esto nos lleva a pensar, que no todas las resoluciones administrativas federales que se emitan dentro del PAE, son de carácter definitivo, aún cuando se invoque su ilegalidad, pues al no aceptar la garantía del interés fiscal ofrecida por el contribuyente, no implica una resolución de imposible reparación, ni causa un agravio o afectación directa al mismo, de acuerdo a la tesis en cita y diversas formas, que se mencionaron con antelación para garantizar el interés fiscal.

En segundo termino, dentro de lo relativo a los *actos administrativos*, no se incluyen expresamente los derivados de las facultades de comprobación, por lo que se infiere que es improcedente este recurso mientras no se haya llegado a la resolución definitiva, por las circunstancias que se expresaron con anterioridad; tal como se confirma con la siguiente tesis emitida por el Tribunal Fiscal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Tesis: IV-TA-1aS-2
R.T.F.F. Año I. No. 2. Septiembre 1998. Pág: 211
Aislada Cuarta Época.
Primera Sección

FACULTADES DE COMPROBACIÓN.- SU EJERCICIO DEBE TERMINAR CON LA EMISIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA.- El artículo 67, en sus párrafos séptimo y octavo, y 76, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a la resolución con la que concluye el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, en la cual se determina la situación fiscal del contribuyente visitado, en tanto que en el diverso artículo 42, primer párrafo, del ordenamiento en cita, se indica que la autoridad determinará las contribuciones omitidas o los créditos fiscales. Por lo tanto, examinados conjuntamente los artículos en mención, es válido concluir que ***el procedimiento de fiscalización necesariamente debe terminar con la emisión de una resolución***, aun cuando durante el mismo, el contribuyente corrija su situación fiscal a instancia de autoridad al tenor del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, que en dicho caso dispone que la visita podrá concluir anticipadamente con el levantamiento del acta final respectiva en la que se precise tal circunstancia, esto toda vez que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su jurisprudencia 2ª./J.24/96, al resolver la contradicción 39/94, señaló que ***el "Acta final de visita domiciliaria sigue siendo el acto que concluye la actuación de los visitadores, pero que no pone fin al procedimiento de fiscalización correspondiente, el que debe terminar con una resolución en la que la autoridad competente califique el resultado de la visita que se contiene en el acta final"***, es decir, ***el acta final no concluye el procedimiento fiscalizador***, sino que el mismo necesariamente debe terminar con la emisión de una resolución definitiva.

Sin embargo, dichas facultades de comprobación no constituyen necesariamente una resolución definitiva sino culmina con la determinación de una resolución en la que la autoridad competente califique el resultado de dichas facultades que se contienen en el acta final, lo que de no ser así, nos llevaría al supuesto de la siguiente tesis sostenida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Tesis: III-PSS-263
R.T.F.F. Año VI. No. 66. Junio 1993. Pág: 9
Precedente Tercera Época.
Pleno

FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD.- NO CONSTITUYEN PROCEDIMIENTOS, SINO PROCEDER DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD, POR LO QUE LA ACTUACION ILEGAL EN SU EJERCICIO TRAE COMO CONSECUENCIA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION.-El desarrollo de **las facultades de comprobación de la autoridad** a fin de corroborar el debido cumplimiento de las obligaciones de los particulares, **no puede considerarse como un procedimiento administrativo llevado en forma de juicio, que puede afectar las defensas del particular, pues se trata del desarrollo de facultades discrecionales de la autoridad administrativa.** Por ello, en el caso de que la autoridad no se hubiese ajustado a las disposiciones aplicables en la práctica de las facultades de revisión, deberá declararse la nulidad lisa y llana de la resolución que se emitió como consecuencia de su ilegal proceder, con fundamento en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, ya que la resolución administrativa emitida como consecuencia del ejercicio de facultades de fiscalización estaría emitida en contravención de las disposiciones aplicadas.

Y como ultimo punto encontramos que de ambas fracciones (artículo 117 fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación), se desprende la **definitividad**, es decir, que sólo se permite la defensa tardía, con la cual se minimiza la actuación anterior y se permite una cierta impunidad en su ejercicio, al menos durante el tiempo en que ocurre, y en mayor grado vulnera el interés jurídico que debiera quedar debidamente tutelado, pues el defenderlos a posteriori, cuando ya no pueden repararse, atenta contra el principio de legalidad consagrado en nuestra Carta Magna.

2.4.2. RESOLUCIONES QUE NIEGUEN LA DEVOLUCION DE CANTIDADES QUE PROCEDAN CONFORME A LA LEY.

Para comprender el alcance de la devolución como causal de procedencia, es necesario entenderla como aquéllas cantidades pagadas al Fisco Federal de manera indebida, tal como lo regula el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado y atendiendo a las contribuciones que se hubieran retenido, a los impuestos indirectos, a las contribuciones que se calculen por ejercicios y cuando se anule un acto de autoridad; sin embargo, es prudente mencionar que antes de las reformas la devolución que se realizaba mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a favor de éste último, mismos que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar a su retenedor, no tenían una regulación específica como ahora se hace en el artículo 22-B. Otro punto importante es el término para recibirla, encontrando dos supuestos: **en el primer caso** como plazo general tenemos cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento del Código Fiscal, incluyendo el depósito en cuenta bancaria y; **para el segundo**, encontramos el término de veinticinco días contados a partir del día siguiente a la fecha en que se presentó la devolución, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal; antes el término era general, de cincuenta días y cuarenta tratándose de devoluciones que se efectuaran mediante depósito en cuenta bancaria. Además, actualmente, las autoridades fiscales para verificar su procedencia, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma; y en una segunda ocasión tendrán 10 para requerir y 10 para contestar los contribuyentes lo requerido.

Comprendido lo anterior, esta causal de procedencia del recurso administrativo en estudio, se encuentra establecida en la fracción I, inciso b) del citado artículo y respecto a ésta, es conveniente comentar que de manera literal no se le puede considerar como tal, ya que existen resoluciones –en este caso-, de la autoridad recaudadora, en la cuales no únicamente se niega la devolución de cantidades pagadas indebidamente, sino que en ocasiones se declara improcedente la solicitud de devolución o se devuelve una cantidad menor; dichas resoluciones dictadas o emitidas, de esa manera por la autoridad aludida consideramos, que son impugnables a través de este medio de defensa, 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 está negando, la parte no devuelta, la cual tendría que impugnarse por la misma vía.

El problema en este caso de procedencia, es que la autoridad recaudadora en ocasiones, cuando se formula una solicitud de devolución lo único que hace es devolver dicha solicitud con sus anexos y solamente se indica que se devuelve sin resolver lo conducente, es decir, no entra a su estudio y no emite resolución, ya sea negándola, desechándola o devolviendo una parte. Sin embargo, el artículo 22 párrafo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que "...En el caso que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad...".

En este sentido, y atendiendo a que únicamente se le devuelve la solicitud y sus anexos, consideramos que en este caso se debería admitir el recurso y resolverse conforme a derecho, obligándose la autoridad recaudadora a pronunciarse en cualquiera de los sentidos antes mencionados, ya que en el caso de no admitirse el recurso se estaría dejando al particular en total estado de indefensión ante una actuación de la autoridad arbitraria e ilegal, contraviniendo a la garantía de seguridad jurídica y el principio de legalidad que debe regir toda actuación de la autoridad administrativa.

Al respecto existe una tesis jurisprudencial que establece el siguiente criterio:

Novena Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Mayo de 1996
Tesis: 2a. XXX/96

PAGO DE LO INDEBIDO AL FISCO. LA SOLICITUD DE SU DEVOLUCION NO ES UN MEDIO DE DEFENSA LEGAL, CUYO AGOTAMIENTO HAGA PROCEDENTE EL AMPARO CONTRA LA LEY QUE ESTABLECE LA OBLIGACION DEL CREDITO FISCAL (ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). El procedimiento a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por medio del cual se le da trámite a las solicitudes de devolución, cuando el contribuyente considera que hizo pago de cantidades que no debía, está previsto por la ley para reparar el error aritmético o de apreciación en los hechos en que se hubiere incurrido, o bien, para dar cumplimiento a una resolución anulatoria dictada por la autoridad competente; sin embargo, la obligación hacendaria de atender las solicitudes de devolución no comprende la reparación del error de derecho, ya que la autoridad que conoce de ellas no puede pronunciarse sobre la fundamentación o motivación de las resoluciones impositivas; para ello, el propio Código Fiscal de la Federación prevé el recurso de revocación, en sede administrativa y, en su caso, el procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Consecuentemente, resulta inconcluso que el trámite de las solicitudes de devolución de los impuestos pagados que se estiman indebidos, no es un recurso legal, cuya interposición, una vez agotado, dé lugar a promover juicio de amparo contra las leyes aplicadas al realizar el pago, en términos del tercer párrafo de la fracción XII, del artículo 73 de la Ley de Amparo.

Como ya quedó entendido, el pago de lo indebido se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco incorrectamente las cantidades que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada, por lo tanto en este sentido, consideramos, que no puede hablarse en estricto sentido de una extinción de contribuciones, en principio por que el sujeto pasivo, lo que hace en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que en realidad no han existido a su cargo, o en exceso de las que debió haber cumplido; en consecuencia no puede hablarse de la extinción del impuesto que no se adeuda, tan es así, que el mismo artículo 22 del Código Fiscal de la Federación permite la devolución del pago de lo indebido, tal como se ha analizado con anterioridad. Ahora bien, entrando a la practica, esta figura genera para el contribuyente largos procedimientos administrativos y jurisdiccionales para lograr la recuperación de las contribuciones que no se debieron haber pagado o que se pagaron en exceso, con la posibilidad de que los contribuyentes ante el tiempo y los costos involucrados se desistan de sus reclamaciones a fin de que los recursos respectivos queden a beneficio del fisco, de ahí que resulte muy controvertida esta figura, debido a que la autoridad con gran frecuencia incumple deliberadamente con los plazos legales para efectuar la misma.

2.4.3. LAS QUE DICTEN LAS AUTORIDADES ADUANERAS.

Al respecto, el inciso c), fracción I del artículo 117 del Código en estudio prevé esta causal de procedencia como son las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras: resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular que contravengan o se opongan a lo preceptuado en la Ley Aduanera.

Y algunos ejemplos de ellas son las multas establecidas en el artículo 178 de la Ley Aduanera, por omitir el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior; y otro ejemplo sería la cancelación de patente de agente aduanal para actuar en aduanas distintas a la adscripción otorgada con anterioridad; así como también una reclasificación arancelaria, o bien una negativa a la importación.

Como antecedente importante respecto a la fracción I del artículo 117 en comento, se considera conveniente mencionar que antes de la reforma de 1995, señalaba, en su fracción III, lo siguiente: "III. Siendo diversas de las anteriores dicten las autoridades aduaneras".

Según Paz López y Mesta Guerra, señalan que la redacción de esta fracción en esa forma originó que de parte de algunos particulares se interpretará de una manera muy peculiar, e incluso un sector de la autoridad coincidía con la interpretación que hacían dichos particulares; sin embargo, dejó de hacerlo así la autoridad por que no convenía a sus intereses. La interpretación, continúan los autores en cita, consistía en considerar que sólo sería procedente el recurso de revocación, cuando la autoridad conociera de resoluciones definitivas que no determinarían contribuciones o sus accesorios y que no negaran devoluciones de cantidades que procedieran conforme a la Ley.⁸⁹

Interpretación que consideramos no del todo incorrecta, pues tal precepto, como estaba redactado, dejaba entrever esa posible interpretación; sin embargo, atendiendo a una interpretación más apegada a la realidad y a la intención del legislador, sería incorrecta dicha interpretación y en todo caso tendríamos que auxiliarnos a la interpretación histórica, auténtica y sistemática.

Por tanto, las confusiones que se originaron o pudieron originarse quedaron resueltas con la reforma a dicho artículo, quedando claras las causales de procedencia del recurso administrativo en estudio, tal como se ha venido analizando.

⁸⁹ Cfr. "El recurso de revocación en materia fiscal". PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra, 1ª ed., ISEF, México, 2002, págs. 95 y 96.

2.4.4. CUALQUIER RESOLUCIÓN DE CARÁCTER DEFINITIVO QUE CAUSE AGRAVIO AL PARTICULAR EN MATERIA FISCAL.

Esta causal de procedencia se encuentra establecida en el inciso d) de la fracción I del artículo 117 y un claro ejemplo de ésta sería la que resolviera sobre el reparto adicional de utilidades, siempre y cuando tenga como antecedente, una determinación por la que se modifique la base gravable por concepto de impuesto sobre la renta y se impugnaré a través del recurso en cuestión, pues de acuerdo a lo que dispone al artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, deberá intentarse la misma vía elegida si se pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, como es el caso señalado con antelación (reparto adicional de utilidades), situación que si bien no se señala expresamente como causal de procedencia en el artículo 117 del ordenamiento legal en estudio, si encuadra en dicha hipótesis, pues al recurrir la determinación del reparto adicional de utilidades, se estaría consecuentemente recurriendo el impuesto sobre la renta por la cual se modifica la base gravable, y evitar así entrar a la hipótesis de la conexidad, es decir, acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para impugnar la determinación del reparto adicional de utilidades y el impuesto sobre la renta mediante recurso de revocación.

Cabe mencionar que la autoridad fiscalizadora generalmente emite en una resolución, la liquidación y la determinación del reparto adicional de utilidades, lo que refuerza lo que se ha mencionado anteriormente.

Al respecto, el Poder Judicial Federal ha sostenido el siguiente criterio:

Novena Epoca
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XI, Abril de 2000
Tesis: VI.A.54 A

REVOCACIÓN. EL RECURSO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 117,
FRACCIÓN I, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO
PROCEDE CONTRA LA ORDEN DE VISITA, POR NO SER ÉSTA UNA

RESOLUCIÓN FISCAL DE CARÁCTER DEFINITIVO. Dicho precepto legal establece: "El recurso de revocación procederá contra: I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: ... 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.". Del anterior dispositivo se desprende que el recurso de revocación sólo es procedente contra resoluciones emitidas por autoridades fiscales que tengan el carácter de definitivas. De ahí que si el recurso de que se trata se interpone en contra de la orden de visita domiciliaria, la cual no tiene el carácter de definitiva, puesto que mediante ella de ningún modo se determina la situación jurídica del particular, sino que su único fin es la de llevar a cabo una revisión de los documentos del visitado directamente en su domicilio, es evidente que de acuerdo con el citado numeral, el medio de impugnación intentado resulta improcedente. **TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.**

Cabe mencionar que la condición necesaria para que se pueda interponer el recurso de revocación en contra de este tipo de resolución, es que previamente se haya interpuesto el medio de defensa (recurso) en contra del antecedente que sería la determinación por la que se modifique la base gravable por concepto de ISR, ya que sin tal condición no sería procedente sobre el reparto adicional de utilidades.

Por otra parte, en relación con el oficio de observaciones que se emite en el procedimiento fiscalizador denominado comúnmente "revisión de gabinete", previsto en el artículo 42, fracción II, y 48, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, ha existido polémica respecto de que si es procedente el recurso de revocación en contra de este tipo de actos; respecto de que si el oficio de observaciones constituye o no la resolución definitiva, en cuanto a esto, consideramos, que el mismo oficio no pone fin al procedimiento fiscalizador, pues, una vez emitido, el particular tiene la posibilidad de desvirtuar lo que ahí se consigna, por lo que podría verse modificado e incluso revocado por la misma autoridad, características propias de los actos de trámite y no de las resoluciones definitivas, además de que, como ya lo mencionamos, con este oficio no concluye el procedimiento fiscalizador.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido el siguiente criterio jurisprudencial, que si bien alude al acto definitivo para efecto del recurso de inconformidad, tal criterio también es aplicable para efectos de la interposición del recurso de revocación:

Tesis: III-PSR-XI-9
R.T.F.F. Año I. No. 8. Agosto 1988. Pág: 62
Precedente Tercera Época.
Primera Sala Regional Centro. (Celaya)

ACTO DEFINITIVO.- Para efectos del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, son actos definitivos aquellos que sean ejecutivos, es decir que concluyan o paralicen el procedimiento administrativo, por lo que si el acto no es definitivo el recurso de inconformidad es improcedente, ya que dicho medio de defensa trae como consecuencia la suspensión del acto impugnado, en consecuencia, si el acto recurrido lo constituye solamente la contestación de la autoridad o una solicitud del particular, es obvio que ésta sola no tiene el carácter de definitivo que exige el numeral en comento.

Ahora bien, cuando se está frente a un acto definitivo se tienen dos acepciones: una que ha sido emitida y notificada, y la otra que ya no acepta mecanismo de defensa alguno, es decir, que ha causado ejecutoria; ante dicha situación el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala claramente las resoluciones definitivas que se pueden impugnar y es muy preciso al respecto:

Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

Párrafo reformado DOF 31-12-2000

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Quando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

Párrafo reformado DOF 31-12-2000

VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Fracción reformada DOF 31-12-2000

XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

Fracción reformada DOF 31-12-2000

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Fracción adicionada DOF 31-12-2000

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

Párrafo reformado DOF 31-12-2000

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

Párrafo adicionado DOF 31-12-2000

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa.

Párrafo adicionado DOF 31-12-2000

2.4.5. LOS ACTOS DE AUTORIDADES FISCALES FEDERALES:

Continuando con el análisis de la fracción II, inciso a), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, respecto de los actos de autoridad fiscal federal podemos mencionar que se traducen en aquéllos actos administrativos en los que se manifiesta unilateralmente la voluntad de la autoridad competente en ejercicio de la potestad pública, encaminados a provocar o producir efectos de derecho, como, emitir una resolución o decisión en la que: crea, reconoce, modifica, transmite, declara y/o extingue derechos u obligaciones; por tanto tiene como características esenciales su ejecutividad, es decir, que debe tener la potestad necesaria, para que en caso de que no se cumpla voluntariamente, pueda exigirse por las autoridades de forma coactiva; y la segunda es que debe satisfacer el interés general, es decir, que debe cumplir con las expectativas de la colectividad en cuanto a la impartición de justicia.

Por otra parte, es un hecho reconocido por la doctrina, la dificultad para precisar el acto de autoridad, sin embargo, en la practica profesional resulta aún más complejo el determinar que dicho acto cumpla con ciertos elementos y requisitos esenciales y formales para constituirse plenamente como tal y por tanto surta efectos para los gobernados, y en este caso, por los contribuyentes, ocasionando de esta forma, que surtan sus efectos jurídicos.

Tratándose de los elementos esenciales, la doctrina administrativa ha considerado los siguientes: **sujeto** que puede ser *activo* (Órgano administrativo creador del acto) y el *pasivo* (que es aquél al que va dirigido o ejecuta el acto administrativo) y como requisito esencial del sujeto activo es que debe ser *competente*, es decir, facultado por la Ley para realizar determinados actos, ya sea *por materia* o *por territorio*; otro sería la **voluntad**, es decir, la manifestación *espontánea y libre* de la autoridad, *facultada* para emitir determinados actos que *no deben estar viciados y expresarse en términos de ley*; **objeto**, puede ser

directo cuando se crea, transmite, modifica y extingue derechos y obligaciones e *indirecto* cuando realiza, cumple y ejerce la potestad pública, el objeto debe, además, cumplir con los siguientes requisitos: debe ser posible física y jurídicamente, lícito y emitido dentro de las facultades de la autoridad; el cuarto es el **motivo o fin**, son requisitos, circunstancias o modalidades que afectan, bien a alguno de los elementos del acto administrativo, o a éste en su integridad; y por último **la forma** que constituye la manifestación objetiva del acto en la que se reúnen no sólo los demás elementos, sino también sus requisitos, circunstancias y modalidades, ésta puede adoptar diversas variantes, la más normal es la escrita, así tenemos: acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorandos, telegramas, notificaciones, etc.

Una vez determinado el acto administrativo, es prudente mencionar que se entiende por **autoridad**, y la doctrina administrativa francesa señala que es un órgano del Estado investido de poder de decisión.⁹⁰

Entendido los actos de autoridad, procederemos a desarrollar la fracción II, inciso a) del citado artículo 117 del Código Fiscal multicitado que establece la procedencia del recurso administrativo de revocación, tratándose de los actos de autoridades fiscales federales que:

⁹⁰ Cfr. "Compendio de derecho administrativo". ACOSTA ROMERO, Miguel, Porrúa, México, 1996, pág. 376.

2.4.5.1. EXIJAN EL PAGO DE CREDITOS FISCALES.

Esta causal procede cuando se alegue que éstos 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 la que se refiere el artículo 21 del Código multicitado.

SANDOVAL GALINDO citado por Paz López y Mesta Guerra, respecto de esta causal de procedencia, expresa: *“La procedencia del recurso en este caso por lo que se refiere a los accesorios, será en recargos y en gastos de ejecución cuando el cálculo efectuado por la oficina recaudadora sea superior al que corresponde de conformidad con los porcentajes de ley que son aplicables”*.⁹¹ Por lo que se *refiere a la indemnización*, dice el citado autor: *“En cuanto a la indemnización por cheques que no hayan sido pagados por la institución de crédito librada, no debe olvidarse que en el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se prevé un breve procedimiento en el cual se otorga al particular el derecho de acreditar en su caso, que la falta de pago por parte de la institución de crédito, del cheque mediante el cual se hizo el pago de los créditos fiscales, no es imputable al propio librador, sino que en su caso tal situación es directamente imputable a la referida institución de crédito”*.⁹² Cabe destacar que en este caso se hace referencia a actos administrativos y no a resoluciones definitivas como lo exige la fracción I del citado artículo.

En este inciso a) 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. Si bien en este inciso se establece a primera vista una causal de procedencia del recurso de revocación, la misma,

⁹¹ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal, 1ª ed., INDETEC., México, 1998, pág. 127, citando por Alejandro Paz López y José Guadalupe Mesta Guerra, Op. Cit., pág. 99.

⁹² Idem.

señala a su vez tres supuestos que es preciso distinguir, a criterio de los autores PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA, de la siguiente manera:

1. *“Así tenemos, que el recurso procederá contra los actos de autoridades fiscales federales que exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que estos se han extinguido. La extinción de un crédito fiscal puede ser por compensación, prescripción, pago o por condonación; excepto la caducidad pues a pesar de ser otra forma de extinción de obligaciones fiscales, porque en este supuesto no sería adecuado hacerla valer, ya que lo conveniente sería argumentarla tratándose de los casos de la fracción I, inciso a), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación”*.⁹³

Sin embargo, los mencionados autores citando al jurista Augusto Fernández Sagardi, sostienen, respecto de esta hipótesis, que: *“opera contra la extinción total o parcial de los créditos exigidos, ya que éstos, al tenor de los artículos 20 último párrafo y 146 del Código Fiscal de la Federación son factibles de dividir en cantidad líquida, no son un monolito jurídico”*.⁹⁴

Continuando con los tres supuestos que se desprenden de la misma causal de procedencia a criterio de los autores mencionados tenemos:

2. *La otra hipótesis es la que se refiere a que el monto real es inferior al exigido siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora. A su juicio se puede oponer como excepción al cobro la compensación de saldos que tuviere a favor el contribuyente, manifestando en su declaración, toda vez que la autoridad conoce tales saldos a su favor. Apoya este criterio el hecho de que la compensación opera incluso de oficio al tenor del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.*
3. *La tercera hipótesis normativa prevista en esta causal de procedencia del recurso se refiere a los créditos que se exijan sean los recargos, gastos de ejecución o la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código en mención. Es conveniente comentar que respecto de esta tercera hipótesis se hace alusión a los accesorios de las contribuciones y que por medio del procedimiento administrativo de ejecución se está exigiendo su cobro coactivo*

⁹³ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Op. Cit., pág. 100.

⁹⁴ FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. Comentarios y Anotaciones del Código Fiscal de la Federación, 1ª ed., Editorial SICCO, México, 2000, pág. 254, citado por Alejandro Paz López y José Guadalupe Mesta Guerra. Op. Cit., pág. 100.

y tratándose de la indemnización por cheque devuelto, existe un previo procedimiento que es conveniente agotarlo y que se encuentra previsto en el mismo artículo, el cual será de mucha utilidad para el particular antes de tener que recurrir un requerimiento de pago por dicho concepto.

Como comentario final tenemos que el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, interrumpiéndose con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, y por otra parte el artículo 65 del ordenamiento tributario en consulta señala que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación; se arriba a la inobjetable conclusión de que el pago puede ser legalmente exigido a partir de la fecha en que transcurrieron los 45 días para pagarse o garantizarse el crédito en estudio, siendo a partir de esa fecha cuando habrá de computarse el término de los cinco años, quedando o no en posibilidad de que prescriba el crédito fiscal.

En conclusión, los artículos 2º, 3º, y 4º, del Código Fiscal de la Federación, establecen lo relativo a las facultades de comprobación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales, dando origen a la emisión de resoluciones fiscales federales que encuadran en las hipótesis anteriores y que forzosamente se tendrán que recurrir ante ellas mismas, las cuales en aras de una fidelidad con su resolución, difícilmente podrían resolver a favor del contribuyente y originar con ello pérdidas para el Erario Público, además de provocar una mala impartición de justicia, orillando a optar por el Juicio Contencioso Administrativo, en donde quién estudia el fondo del asunto y resuelve el mismo, es una autoridad fiscal distinta de la emisora del acto impugnado y por lo tanto sería imparcial.

2.4.5.2. SE DICTEN EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.

Para tener una mejor comprensión de esta causal de procedencia, es necesario citar el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que nos establece que es facultad de las autoridades fiscales exigir 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, mismo que inicia con la legal notificación del mandamiento de ejecución correspondiente, que es precisamente el requerimiento de pago del crédito fiscal respectivo en el cual se otorga al contribuyente un plazo para que lo entere y desvirtué, tal documento, como el acta de requerimiento de pago que sólo se desahoga legalmente en el supuesto de que transcurrido el plazo otorgado en aquel documento no se hubiera enterado el importe requerido, forman parte del procedimiento administrativo de ejecución por ende son susceptibles de controvertirse vía recurso de revocación.

Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado al respecto con el siguiente criterio:

Tesis: IV-P-2aS-230
R.T.F.F. Año II. No. 21. Abril 2000.
Precedente Cuarta Época.
Segunda Sección

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- No puede iniciarse éste si no está previamente notificado el crédito fiscal de conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 14 y 16 Constitucionales. Para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito y su legal notificación, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde la fecha en que surtió efectos este último evento, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, proceda a exigirse su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución. Por consiguiente, en los términos del artículo 144 del propio Código, no pueden ejecutarse los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, y tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal, hasta que venza el término de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ya que de lo contrario, los actos que llegaran a emitirse dentro del procedimiento económico-coactivo, carecen de fundamentos y motivos.

Las resoluciones que se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, como causal de procedencia se encuentran previstas en el artículo 117, inciso b), fracción II del Código Fiscal de la Federación y se origina cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ha ajustado a la ley.

Así tenemos que, los actos que integran el Procedimiento Administrativo de Ejecución deben forzosamente apegarse a las disposiciones legales que lo regulan, debido al principio de legalidad que rige todo actuar de la autoridad, tal como lo establece nuestro artículo 16 constitucional.

Por lo tanto, las resoluciones que se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución abre sin lugar a dudas una gama de posibilidades para que el particular pueda impugnarlo y sobre todo atendiendo al plazo que él se fije para ello, dicho procedimiento se encuentra regulado del artículo 145 al 196-B del Código en estudio y se integra fundamentalmente de cuatro partes:

1. **Requerimiento de pago**, por ejemplo: La determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios. Este da inició con el acta de requerimiento del crédito fiscal, y la autoridad da el término de 3 días para desvirtuar el monto del crédito requerido, si el contribuyente no lo hace en ese plazo (artículo 145, fracción V, párrafo 3º del CFF), el crédito queda firme y se procede con el siguiente paso;
2. **Embargo**, por ejemplo: Un incidente de tercería excluyente de dominio. La procedencia del embargo precautorio se lleva a cabo para asegurar el interés fiscal en cinco supuestos: el **primer caso** se da cuando el contribuyente se oponga, obstaculice, no pueda ser notificado, ya sea porque desapareció o se desconoce su domicilio; el **segundo** surge cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación el contribuyente desaparece o existe riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes; la **tercera** hipótesis aparece cuando el contribuyente se niega a proporcionar la contabilidad a que se está obligado; el **cuarto** supuesto nace cuando el crédito no sea exigible, pero el contribuyente lo determine o la autoridad bajo sus facultades de comprobación; y como **ultimo** caso tenemos la realización de visitas a contribuyentes en locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y estos no puedan demostrar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de sus mercancías. Una vez practicado el embargo precautorio, la autoridad levantará acta circunstanciada en la que deberá precisar las razones del embargo, cubriendo además con los

requisitos y formalidades que establece el Código Fiscal en su sección segunda, del embargo, artículos 151 al 163. (artículo 145, fracciones I a la V del CFF).

3. **Remate**, por ejemplo: Cuando el embargado no proponga o señale comprador de los bienes embargados hasta antes del día en que se finque el remate. Su procedencia es a partir de día siguiente a aquel en que se hubiese fijado su base, (tratándose de bienes inmuebles es el avalúo) cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento, también al quedar firme una resolución confirmatoria del acto impugnado en los medios de defensa que se hubieren hecho valer. Toda enajenación se hará en subasta pública, que se llevará a cabo a través de medios electrónicos. El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los 30 días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos con 10 días de anticipación y la misma se mantendrá en los lugares o medios en los que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate, en la misma se darán a conocer los bienes, el valor que servirá de base para comenzar la puja, así como los requisitos que los postores deberán cubrir para concurrir al mismo. (Sección Cuarta, del remate, artículos 173 al 196-B del CFF).
4. **Aplicación del producto**, ejemplo: Pago de los gastos de ejecución. Éste aparece, con la orden de aplicación del producto y se aplicará para cubrir los créditos fiscales en el siguiente orden: gastos de ejecución, accesorios de las aportaciones de seguridad social, aportaciones de seguridad social, accesorios de las demás contribuciones, las demás contribuciones y otros créditos fiscales. El Fisco Federal, tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación, debió recibir, con excepción de aquéllos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos y de salarios o sueldos devengados. (artículos 148 y 149 del CFF).

Podemos destacar como punto importante que tratándose de las resoluciones que se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución se da la posibilidad de que el interponer el recurso administrativo de revocación en contra de dichas resoluciones sea **opcional** para el interesado, ya que podrá impugnarlas mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sin agotar antes el recurso que se analiza. Sin embargo, debido a la poca eficacia del recurso de revocación en la práctica y a que las mismas son recurridas ante la propia autoridad que las emite, el particular ha encontrado un dilema al impugnar éstas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el cual resulta una autoridad distinta a la que emitió o ejecutó el acto.

2.4.5.3. QUE AFECTEN EL INTERES JURIDICO DE TERCEROS (ART.128 DEL C.F.F.).

En este caso el Código Fiscal de la Federación la regula en su artículo 117, inciso c), fracción II y respecto a esta causal de procedencia podemos decir que siendo la finalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) hacer efectivo el pago de créditos fiscales, a través del embargo de bienes o negociaciones, para proceder en su caso a rematarlos, enajenarlos fuera de subasta, adjudicarlos al fisco o llevar a cabo una intervención que permita recuperar los créditos fiscales; el Código en comento prevé esta causal para que terceros ajenos al PAE lo hagan valer cuando los bienes o negociaciones embargados sean de su propiedad, o cuando sean titulares de los derechos que en todo caso se hubieran embargado; también podrá hacerse valer cuando los créditos a favor del tercero que recurra sean preferentes en su pago, de conformidad con las reglas establecidas en el propio Código.

Uno de los privilegios de los que goza el crédito fiscal es la preferencia en su pago, en relación con los demás que tenga el contribuyente, dicho privilegio se encuentra establecido en el Código Fiscal en su artículo 149 y también sus excepciones que consisten en: los adeudos garantizados con prenda o 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. Ahora bien, el artículo 149 del mismo Código establece los requisitos para entablar dichas excepciones en su segundo y tercer párrafos, de la siguiente manera: ***“Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto a los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes... La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo”.***

Esto nos lleva a pensar que de no inscribir las garantías respecto a los adeudos excepcionales en el registro correspondiente ocasionaría, entonces, la exigibilidad en su cobro y aún cuando el mismo Código establezca como excepciones las mencionadas con antelación ante la preferencia del Fisco Federal en su pago, y al no haber registro alguno, la autoridad exactora podrá hacer exigible su cobro, ocasionado con ello un perjuicio al interés general o a terceros, ya que por la naturaleza de la resolución, la autoridad estaría en posibilidad de ejecutar dicho cobro.

2.4.5.4. DETERMINEN EL VALOR DE LOS BIENES EMBARGADOS (ART. 175 DEL C.F.F.).

En conclusión, esta causal de procedencia se encuentra establecida en el inciso d), fracción II del artículo 117 del citado Código, respecto a ella podemos comentar que fue adicionada a partir del 1º de enero de 1987 y se considera oportuna, pues en el acto de avalúo donde se determina el valor del bien, mismo que sirve de base para su enajenación, y con el producto de ésta se cobra el crédito fiscal, por lo que es de suma importancia para el deudor embargado, como para los terceros acreedores, el valor determinado con dicho avalúo, los cuales con base en esta causal podrán interponer el recurso de revocación.

Así tenemos que el artículo 175 de nuestro Código Fiscal de la Federación establece la base para la enajenación de bienes embargados y también la posibilidad de que si el afectado o alguno de los acreedores no están de acuerdo con la valuación hecha, pueda optar por la interposición del recurso administrativo de revocación, supuesto que el artículo referido expresa:

“La base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo parcial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado...”

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación 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 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...

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad...

Cuando el dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes...

En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación”.

Al respecto, el criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es el siguiente:

Tesis: III-PSS-454
R.T.F.F. Año VIII. No. 89. Mayo 1995.
Precedente Tercera Época.
Pleno

NOTIFICACIONES PERSONALES TRATANDOSE DEL AVALUO PRACTICADO POR LA AUTORIDAD FISCAL A LOS BIENES EMBARGADOS DEL CONTRIBUYENTE.- NO PUEDE ESTIMARSE COMO TAL LA QUE SE LLEVA A CABO CON EL INTERVENTOR DESIGNADO POR ESA AUTORIDAD.- En términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, cuando la autoridad fiscal y el contribuyente al cual se le hayan embargado bienes inmuebles por adeudos fiscales a su cargo no lleguen a un acuerdo sobre el valor de dichos bienes, esa autoridad practicará avalúo pericial que deberá notificar personalmente al embargado a efecto de que en un plazo de 10 días lo impugne, y que de no hacerlo así, se le tendrá por conforme con el mismo. Por su parte, el artículo 137 del mismo ordenamiento, establece cual es la mecánica que deben seguir las autoridades para llevar a cabo una notificación de carácter personal, procedimiento que resulta aplicable a las notificaciones personales de los avalúos antes citados, dado que dicha disposición es aplicable a cualquier diligencia de notificación de un acto de autoridad administrativa. Empero, cuando esta

diligencia de notificación se realiza, con el interventor designado por la propia autoridad fiscal en la negociación del contribuyente, no puede estimarse hecha la notificación en forma personal, pues para considerarla efectuada es necesaria la presencia de dos personas independientes entre sí, autoridad y contribuyente, donde el primero hace del conocimiento del segundo un acto emitido por aquél, en tanto que de notificarse al interventor designado por la propia autoridad fiscal, realmente se está notificando a sí mismo, con lo cual no se cumple con el propósito de la norma de darle a conocer directamente al contribuyente un acto que le afecta.

Respecto a lo anterior, podemos mencionar que al ser de suma importancia el valor que se otorgue a los bienes embargados para su enajenación y con esto realizar el pago del crédito fiscal que se debe, lo es aún más importante para el contribuyente y los terceros acreedores que el valor que se otorga en cantidad determinable sea real y verdadero o por lo menos aspirar a que sea justo, para benefició no sólo del deudor sino también de los acreedores, tanto hacendarios como terceros, para dar celeridad y solución práctica a la extinción del crédito fincado, evitando de esta manera interponer cualquier medio de defensa a decisión del contribuyente afectado, tal como podría serlo el recurso de revocación; o bien el juicio de nulidad, según sea el caso, lo que originaría carga de trabajo para la autoridad, cuando lo que necesita son ingresos en cantidades líquidas y no más procedibilidad administrativa otorgando de esta forma beneficio para las partes.

2.5. IMPROCEDENCIA.

Se ha señalado de manera clara contra que resoluciones y actos de autoridad resulta procedente la interposición del recurso administrativo de revocación, pero también es importante conocer cuando es improcedente el mismo, para evitar perder un asunto por un descuido en su instrumentación o tramitación. En este sentido es necesario, tomar en cuenta su concepto para encontrar la diferencia existente entre sobreseimiento, procedencia e improcedencia, así mismo comprender mejor su aplicación, de conformidad a lo regulado en el Código Fiscal de la Federación y por tanto el origen de las causales del recurso administrativo de revocación, así tenemos que por *IMPROCEDENCIA* la doctrina entiende:

“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”.⁹⁵

Por *improcedente* debe entenderse: “Acto que se realiza y que no está de acuerdo con la Ley, ni con el procedimiento marcado por la misma”⁹⁶

En lo que atañe a las *causales de improcedencia* del recurso administrativo de revocación que establece el Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 124 señala que la improcedencia se da, contra los siguientes actos administrativos:

I. **Que no afecten el interés jurídico del recurrente.**

⁹⁵ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Op. Cit., pág.135.

⁹⁶ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Op. Cit., pág. 14.

Ahora bien, el interés jurídico se identifica con lo que se denomina derecho subjetivo, al cual, a su vez, se le considera como la facultad o potestad de exigencia cuya institución consigna la norma objetiva del derecho. Esto quiere decir que nos veremos afectados en nuestro interés jurídico cuando poseamos esa facultad de exigir de la autoridad el respeto de las normas jurídicas que en un determinado momento violenten los órganos de la autoridad administrativa en cada caso específico.⁹⁷ Así que, en términos generales, es dable mencionar que un acto afecta el interés jurídico del gobernado cuando el mismo impone una obligación, una carga, o bien pretende un derecho adquirido por el contribuyente y hay que destacar que todo acto administrativo que se ataque debe afectar los derechos del que promueve ya que de no hacerlo no existirían agravios que argumentar en contra del acto gubernativo, además de encontrarnos en presencia de la falta de interés jurídico.

Por su parte el fiscalista DANIEL DIEP DIEP establece que esta fracción I, “relativa a la no afectación del interés jurídico, entraña una potestad discrecional de rechazo que vulnera la más elemental noción de justicia y de constitucionalidad, pues la autoridad administrativa que conoce de un recurso de revocación, es decir, **contra actos administrativos ejecutados por ella misma, es la menos calificada para aducir la falta de interés jurídico como causal de improcedencia del recurso**”.⁹⁸

- II. ***Que sean resoluciones dictadas en un recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.***

⁹⁷ Cfr. Alejandro Paz López y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., pág. 136.

⁹⁸ DIEP DIEP, Daniel. Defensa Fiscal, 1ª ed., Ed. Pac, México, 2002, pág. 317.

Respecto de esta causal podemos señalar que se respeta la figura de “cosa juzgada”, es decir, que si una autoridad ya analizó y resolvió el asunto, el mismo sólo puede ser revisado por un Tribunal superior, y no por la misma autoridad o por otra de menor jerarquía; sin embargo, en materia del recurso de revocación aún cuando sea el superior jerárquico de la misma autoridad que emitió o ejecutó el acto la que resuelve el mismo, no deja de ser la misma autoridad, vulnerando flagrantemente esta figura jurídica. Por lo tanto, nuestro derecho no permite atender dos o más veces un aspecto jurídico, ya fallado con antelación, en virtud de que nunca se terminaría de resolver un caso concreto.

Al respecto, PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA exponen que: “Esta causal de improcedencia establece tres supuestos:

El primer supuesto se refiere a que el recurso de revocación será improcedente cuando se haga valer contra actos administrativos que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo. Tal supuesto resulta lógico, puesto que una vez impugnado un acto administrativo de la autoridad fiscal, por medio de un recurso administrativo interpuesto ante ella misma, en sede administrativa no puede ser analizado nuevamente interponiendo el mismo recurso contra la resolución que puso fin a aquél ante la misma autoridad. La razón de la improcedencia es que estaríamos ante un procedimiento administrativo en la que su tramitación se haría inoperante originándose un círculo vicioso, lo que va contra la lógica y la teleología del recurso administrativo.

En este sentido, consideramos oportuno el comentario de los autores en cita, toda vez que se vulneraría la imparcialidad de la justicia y la objetividad de la misma, provocando con ello, resolver sobre un recurso diverso que ya fue determinado por otra autoridad administrativa, de mayor jerarquía; a lo cual, el contribuyente podría combatir dicha resolución a través de Juicio de Nulidad.

El segundo supuesto de improcedencia se puede enunciar así: Es improcedente el citado recurso en contra de las resoluciones emitidas en cumplimiento de las similares que resuelven el recurso administrativo. Más explícito se diría que es improcedente el recurso administrativo de revocación en contra de cumplimentaciones de resoluciones a un recurso en el cual se entró a su estudio y se resolvió (hacemos tal señalamiento en virtud de que existen resoluciones que ponen fin a un recurso, como sería el caso de tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en las cuales no se entra al estudio, análisis, trámite y resolución).

A lo anterior podemos comentar, que el contribuyente o afectado pudiera optar por interponer el juicio de nulidad, en donde el magistrado instructor decidirá entrar o no al fondo de su estudio para su resolución, de conformidad con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Y el tercer supuesto, lo desprenden de los dos anteriores, al mencionar que: Si enunciar este supuesto de improcedencia resulta difícil, más complicado es hacer su análisis en virtud de que existen, por lo menos, dos grandes corrientes de interpretación de la misma y además contrapuestas.

Una primera postura y que se comparte es la siguiente: Respecto de la cumplimentación de una resolución que ponga fin a un recurso en el que se haya entrado al estudio del mismo, se debe tomar en consideración, en primer lugar, el sentido de la misma, pues no todas las resoluciones a dicha instancia producen los mismos efectos, ya que incluso son diversos y contrarios unos y otros.

Consideramos que la resolución que se emita por parte de la autoridad administrativa en cumplimiento a una resolución al recurso de revocación... en el caso de que se plantearan en el citado primer recurso vicios formales y vicios de fondo y se resolviera atendiendo a los primeros y se mandará, por ejemplo,

reponer el procedimiento o se dictara un nuevo acto, la cumplimentación que se hiciera atendiendo a tal resolución consideramos pudiera afectar al particular, pues no se resolvió en estricto sentido el fondo del asunto, por lo que sería procedente en contra de tal cumplimiento el recurso de revocación.⁹⁹

Respecto a lo anterior, no es de compartida opinión que una resolución dictada por autoridad administrativa en la cual no se entró al estudio del asunto por existir vicios formales, como pudiera ser que el contribuyente alegara una notificación ilegal del acto recurrido y la autoridad emisora resolviera en el recurso de revocación: reponer el procedimiento, dejando a salvo los derechos de fiscalización de la autoridad, no sólo se vulnerarían flagrantemente los derechos del contribuyente por una negligencia obvia de la autoridad sino que estaríamos en presencia de una causal de procedencia del Juicio de Nulidad (artículo 11 fracción VI de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) y no así del recurso administrativo de revocación, tal como lo señalan los autores en cita.

Así mismo, el jurista SAMUEL RAMÍREZ MORENO, en este sentido comenta: "En el supuesto de que se trate del cumplimiento de una resolución, en cuanto a una cuestión de fondo y que se encuentra dentro del supuesto de cosa juzgada, es claro que con el cumplimiento del fallo pronunciado en el medio de defensa no cabe intentar un nuevo recurso, pero si se trata de una cuestión meramente formal, la nueva que se emite y con la que se corrige la anterior, es incuestionable que cabe de nueva cuenta el intentar el recurso de revocación, en protección de la garantía de audiencia y debido proceso y por ende de seguridad jurídica".¹⁰⁰

⁹⁹ Cfr., PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., págs. 138-141.

¹⁰⁰ RAMÍREZ MORENO, A. Samuel. Necesidad de Revisión de Algunas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación Sobre los Aspectos de la Seguridad Jurídica que deben guardad. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, No. 7, Año III, Enero 1999, pág. 75.

Respecto al tema en estudio ya existe pronunciamiento del Poder Judicial de la Federación, el cual fue emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sosteniendo el siguiente criterio:

'CÓDIGO 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 éstas o de sentencias... debe estimarse que el alcance de la improcedencia no es lo que pudiera deducirse de una primera 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 éstas 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 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 que se produzca una cadena infinita de recursos o juicios sobre la misma materia'. Amparo Directo 3012/96. Polietilenos y derivados S.A. de C.V. 27de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Preside Arturo Iturbe Rivas. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata...

Paz López y Mesta Guerra señalan que: “Por su parte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido criterio muy parecido al del Poder Judicial Federal, el cual fue pronunciado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia de fecha 30 de octubre de 1997, por la cual se resuelve el recurso de la apelación interpuesto por la sentencia del 9 de octubre de 1996 emitida por la Sala Regional Noroeste en el Juicio de nulidad 413/96 promovido por Jorge Humberto Lee Fong...

...Lo que resulta conveniente destacar es que en la tesis transcrita del Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito también señala que podrá interponer incluso recurso administrativo de revocación, aún cuando se trate de cumplimentación de sentencia que la autoridad fiscal deba hacer...Esto es, que no solamente puede proceder el recurso de revocación en contra de una cumplimentación de una resolución que pone fin a un recurso de revocación cuando se trata de vicios de forma, sino que también procedería el citado recurso, cuando se tratará de cumplimentación de sentencia, en el que el sentido de tal sentencia a cumplimentar sea la de declarar la nulidad para efectos de que se reponga el procedimiento o se subsane algún vicio formal, como pudiera ser indebida fundamentación y motivación y que, al ser subsanado por la autoridad fiscal al cumplimentar dicha sentencia en dicho sentido, cabría la posibilidad, reiteramos, de interponer el recurso contra dicha cumplimentación. Como ya se señaló, nuestra postura es por coincidente con la argumentación que se ha planteado tanto jurisprudencial como doctrinalmente...

Si atendemos a lo anterior, se entiende a contrario sensu que no cabría interponer recurso de revocación, toda vez, que para considerar procedente una resolución administrativa ante este recurso, es requisito sine quanon que sea una “resolución definitiva”, sin embargo, aún cuando la cumplimentación de sentencia sea considerada como una resolución definitiva, para nosotros lo es una vez que

se haya dictado ésta, que cause un agravio en la esfera jurídica del contribuyente y se encuentra dentro del término legal para recurrirla.

...La otra corriente sostiene obviamente lo contrario, es decir, no discrimina la forma y el sentido de la resolución que pone fin al recurso o el sentido de la sentencia que debe cumplimentarse, es decir, lo único que argumenta tal corriente es que no es procedente tal recurso contra cualquier resolución de la autoridad administrativa que derive de una cumplimentación de un recurso (resolución) y de una sentencia, no importando el sentido, alcance y efectos de la misma”.¹⁰¹

Atendiendo a lo antes expuesto, podemos mencionar que el recurso administrativo de revocación resulta ineficaz, toda vez que al declararlo improcedente, conforme a la fracción II del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación; causa, a nuestro criterio, una afectación directa al interés jurídico del contribuyente o recurrente al no considerar las cuestiones de forma como pudieran ser vicios subsanables a través del requerimiento hecho al mismo y de esta manera actuar en aras al respeto y apego a la seguridad jurídica que debe prevalecer en estos medios de defensa y por consecuencia en atención a la garantía de audiencia y debido proceso, pues consideramos que al tenerlo por no interpuesto se vulneran dichos principios por no entrar al estudio, análisis, trámite y resolución del mismo, ya que no se resolvió en estricto sentido el fondo del asunto.

Así mismo, el numeral en comento establece en sus siguientes fracciones:

III. *Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*

¹⁰¹ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., págs. 140-141.

Es decir, que no se permite la impugnación simultánea de un asunto en dos vías diferentes. Esto es con el propósito de evitar fallos contradictorios, de ahí la optatividad del recurso administrativo de revocación en estudio y cuando el medio de defensa que se interpone es opcional existe la alternativa de agotar el mismo, o bien acudir directamente a una instancia superior a demandar la ilegalidad del acto de autoridad que afecta (juicio de nulidad o de amparo); no así sucedería en el caso de tomar la segunda opción, donde será imposible retornar a la instancia inferior, para combatir la sentencia que emita el Tribunal, tal como se ha analizado con anterioridad.

Por otro lado es conveniente manifestar que en los términos en que se encuentra redactada esta fracción resulta correcta, pero limitativa, ya podría darse el caso de que un acto o resolución administrativa se impugnara por medio del Juicio de Amparo, alegando su inconstitucionalidad por violaciones directas por la propia Constitución, caso en el cual no sería necesario agotar previamente los medios ordinarios de defensa en contra de tal acto, como lo sería el recurso administrativo, resultando poco eficaz en este sentido.

IV. *Que se haya consentido.*

Esto se refiere a la aprobación de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado. Dicha situación termina, de una vez por todas, con el hecho existente de determinar si el pago de una contribución se consideraba como una aceptación de la misma y una renuncia tácita para impugnarla, ya que de acuerdo con lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, es posible concluir que el *consentimiento de un crédito fiscal* se da únicamente cuando **no se impugna con oportunidad** la contribución o el acto de autoridad que le dio origen y que afecte el interés jurídico del contribuyente, no así con el pago de la misma.

Cabe señalar, por otra parte, que en la materia fiscal no existe el consentimiento expreso, pues, por la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, no importa la voluntad del sujeto pasivo, es decir, 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.

Y al respecto DANIEL DIEP DIEP señala que esta fracción, "alusiva al supuesto consentimiento de los actos por no haber interpuesto el recurso en tiempo jamás podrá entenderse como causal de improcedencia, sino de rechazo por extemporaneidad, pues ninguna autoridad administrativa puede estar facultada para **conocer** de recursos de revocación en contra –obviamente- de sus actos, - también por principio-, y, a la vez, estar facultado para **calificarlos** de improcedentes **sin haberse interiorizado en su atención, conocimiento y resolución**, sino sólo para rechazarlos cuando sean extemporáneos y, por ende, se le pretenda obligar al ejercicio de una función para la que ya ha sido reemplazada a partir de la propia normatividad legal que la ponga a salvo de ello".¹⁰²

V. *Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente;*

Para iniciar el análisis resulta conveniente conocer el significado de la palabra conexo, la cual deriva del latín *conexus*, de *conectere*, conectar y significa la cosa deriva del latín que está unida, enlazada o relacionada con otras; ahora bien, respecto de esta causal, consideramos que es posible determinar que un acto es conexo cuando existen actos similares en los cuales las partes que sean las misma y se invoquen idénticos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo, o cuando se impugnen actos que sean unos

¹⁰² DIEP DIEP, Daniel. Ob. Cit., pág. 317-318.

antecedentes o consecuencia de los otros. En este caso, lo que se quiere evitar es la existencia de dos procedimientos en los que puede haber un distinto criterio en su resolución.

LUCERO ESPINOSA, comenta: "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 evita acumulando en un solo expediente tales controversias, para que sea un sólo juzgador, con el mismo criterio, el que resuelva el fondo del asunto, para que mantenga la continencia de la causa"¹⁰³

Como ejemplo de la conexidad que resulta evidente se da en el caso de resoluciones que liquidan diferencias en el impuesto sobre la renta y el cual tiene un efecto que se refleja también de la resolución que ordena el reparto adicional de utilidades. Sin embargo, podría argumentarse que el reparto adicional de utilidades es de naturaleza laboral, por lo cual no encuadraría en alguna hipótesis de procedencia del recurso de revocación, no debe perderse de vista que el sustento de ésta es la resolución en la que se liquida diferencia en el ISR, la cual es una resolución de carácter fiscal, por lo que, si esta última es impugnada, la resolución que ordena el reparto adicional de utilidades debe seguir la misma vía legal de impugnación.¹⁰⁴

VI. En caso de que no se amplíe el medio de defensa o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, cuando se alegue que el acto impugnado no ha sido notificado y la autoridad por medio del trámite del recurso da a conocer dicho acto al promovente, el cual al conocerlo no formula, dentro del plazo (45 días a partir del día siguiente en que la

¹⁰³ LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. 4ª ed., Porrúa, 1997, pág. 66.

¹⁰⁴ Cfr. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera época, Año IX. Número 102. Junio 1996. pp. 7 y 8.

autoridad se lo haya dado a conocer conforme al artículo 129 fracción II párrafo 2º del Código Fiscal de la Federación), los agravios respectivos en contra del referido acto.

Una vez observado lo anterior se puede tener una idea más clara de donde deriva la improcedencia del recurso administrativo, siendo muy especial ésta, pues se refiere a un procedimiento especial de impugnación de notificaciones y el desconocimiento del acto administrativo que se pretende impugnar mediante la vía del recurso administrativo de revocación.

De acuerdo con la fracción II del artículo 129 del Código Tributario Federal 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 que en este momento se conoce uno de los presupuestos esenciales de esta instancia, que es el acto, y que, 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 en el escrito de ampliación del recurso, el recurrente no expresa otro elemento esencial del mismo que es el agravio que le cause el acto que se pretende impugnar, pues, al carecer de un presupuesto esencial para la existencia del recurso administrativo, se surte la causal de improcedencia.

Sin embargo, consideramos que este tipo de resoluciones en las que se este determinando un crédito fiscal, pudieran ser impugnadas únicamente a través de Juicio de Nulidad, decretando la nulidad lisa y llana o bien Juicio de Amparo indirecto, debido a que una mala notificación o inclusive que no ha sido notificado el acto impugnado lleva directamente a una arbitrariedad, negligencia y agravio al particular en su esfera jurídica, al no realizarla conforme a derecho (artículos 38

del Código Fiscal y 14 y 16 Constitucionales, respectivamente); lo que resulta idóneo dichas vías o medios de impugnación, ya que, al interponer recurso de revocación, estaría resolviendo la misma autoridad que cometió tal violación y por tanto, más que reconocer su falta, justificaría su actuar al dar a conocer el supuesto acto ya consumado, en la ampliación del recurso, lo que nos lleva a una justicia imparcial y subjetiva.

VI. *Si son revocados los actos por la autoridad.*

Esta causal nos muestra que carecería de materia el recurso y, por ende, no se podría dictar resolución alguna.

Así tenemos que DIEP DIEP opina que esta fracción, "es una mera tautología: si ya han sido revocados los actos, viene a resultar inaudito que se recurra por el promovente lo resuelto en su favor y, por ende, tampoco se justificaría la invocatoria de improcedencia, sino la mera **ratificación** –en el hipotético caso de que así fuera- de referirle la resolución que los revocó al interesado y sólo para cumplimentar su derecho de petición implícito a la **promoción**".¹⁰⁵

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.*

¹⁰⁵ DIEP DIEP, Daniel. Ob. Cit., pág. 318.

Opinando al respecto, los juristas PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA, señalan que: “Esta penúltima causal de improcedencia se adicionó a partir de 1997 mediante la ley que establece y modifica diversas leyes fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, vista ésta como una novedad interesante e importante a la vez, ya que los tratados para evitar la doble tributación establece un procedimiento de carácter amistoso para la resolución de controversias que se originan por la aplicación de dichos tratados, lo cual obviamente es independiente de los medios de impugnación que se prevén en el Código Fiscal de la Federación.

Cabe destacar que dicha causal de improcedencia se originó porque el citado Código no establecía la posibilidad anteriormente mencionada y por lo tanto se pudo ocasionar un conflicto de carácter procedimental, pues, por agotar el procedimiento amistoso de resolución de controversias previsto en los citados tratados, en algunos casos, los particulares podrían perder los plazos para interponer los medios de impugnación previstos en el Código Fiscal de la Federación, como lo son el recurso de revocación y el juicio de nulidad”.¹⁰⁶

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 en los que México sea parte.

¹⁰⁶ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., pág. 154.

Ahora bien, respecto de las dos últimas causales de improcedencia del recurso administrativo de revocación en estudio y considerando las reglas fiscales de derecho internacional, Díaz González, señala que "nos encontramos con dos situaciones:

En primer término, se considera improcedente el recurso si se impugna por dicha vía la resolución recaída en un procedimiento de resolución de controversias, obtenida con posterioridad a la conclusión de un recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ello en virtud de que resultaría el cuento de nunca acabar, si pudiese tramitarse a su vez un medio de defensa previsto por el derecho interno de México, contra la resolución apoyada en el Tratado ya referido.

Pasando al caso dos, que se trate de una resolución dictada por autoridad extranjera, que finque responsabilidad fiscal en contra de uno de sus nacionales o personas residentes en dicho país y que el cobro haya sido solicitado al fisco mexicano en los términos de un tratado sobre asistencia mutua al cobro, suscrito por México, en este caso, de admitirse la posibilidad de impugnación, la autoridad nacional tendrá ingerencia sobre las actuaciones de autoridad fiscal extranjera, lo que implicaría la aplicación extraterritorial del derecho y la justicia administrativa mexicana, lo que sin duda propiciaría conflictos entre los países involucrados".¹⁰⁷

Por otra parte, pueden existir una gran diversidad y variedad de actos contra los cuales no sea procedente el recurso de revocación, lo cual, derivará fundamentalmente de dos circunstancias: La primera será de aquellos actos o situaciones que no se encuentren previstos en la hipótesis de procedencia del recurso y la segunda es que puede tratarse de actos no definitivos; para ser más claros, referiremos algunos supuestos:

¹⁰⁷ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., pág. 11-12.

Como son los citatorios que preceden de las notificaciones que deban hacerse personales a lo que por tratarse de un acto de trámite y no definitivo, el citatorio no puede impugnarse vía recurso de revocación, al menos de manera directa.

Por otra parte, cabe mencionar que la doctrina considera que la notificación sería el acto que podría impugnarse vía el recurso de revocación, en su modalidad de impugnación de las notificaciones, lo cual se establece en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, aunque la manera idónea para impugnar ésta sea a través de Juicio de Nulidad o Juicio de Amparo, tal como lo hemos explicado con anterioridad.

Otro caso serían las invitaciones para corregir su situación fiscal enviadas por la autoridad a los contribuyentes irregulares o estados de cuentas de créditos a cargo de los particulares a lo que es conveniente destacar que este tipo de actos recientemente han sido emitidos por la Autoridad fiscal, especialmente por las Administraciones Locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, con la finalidad de que de manera “espontánea” el particular cumpla con las obligaciones fiscales que no ha cubierto.

Esta forma de actuar de la autoridad fiscal, también resultaría muy conveniente que en relación con la impugnación de tales actos –que a nuestro juicio no son definitivos y por lo tanto no impugnables vía recurso de revocación-, la autoridad encargada de resolver dicho medio de defensa sostenga un criterio uniforme en la forma de solucionarlos desechando esos recursos interpuestos contra tales actos, lo cual es correcto, pues no debe perderse de vista que el actuar de la Administración Pública Tributaria debe ser apegada a derecho y la circunstancia de resolver recursos contra actos no definitivos, aún cuando se resuelva de manera favorable al particular, trastoca el estado de derecho y la

legalidad en actuación de la autoridad administrativa, la cual ante una misma situación debe actuar de manera uniforme.

Otro tipo de documento relacionado con las invitaciones a que hemos hecho referencia son los formularios múltiples de pago que frecuentemente la autoridad recaudadora emite conjuntamente con el documento determinadamente del crédito. Respecto de este documento se puede mencionar que se trata más bien, de un recibo o documento que emite la autoridad a efecto de que el particular cubra la cantidad que ahí se expresa y con la finalidad también que ha dicho particular le sirva de comprobante de pago.

Concluyendo, se trata de un documento comprobatorio de pago, obviamente si lo efectúa el particular como no pudiendo considerar a dicho documento como un acto de la autoridad y mucho menos de carácter definitivo características mínimas para poder impugnarse de acuerdo con lo previsto por el artículo 111, fracción I, del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, es conveniente señalar que si el criterio correspondiente se determina mediante un oficio debidamente fundado y motivado y que además se acompaña un estado de cuenta, en tal caso, sí sería procedente el recurso de revocación, ya que al cumplir con estos requisitos se convertiría en una resolución calificada y determinada conforme a la ley y por lo tanto definitiva.

Para estos casos, es necesario tomar en cuenta las **resoluciones que nieguen exenciones y que ordenen el pago de adeudos reconocidos por el particular** ya que si la autoridad fiscal en su resolución, le comunica al contribuyente solicitante de una exención, que no procede la misma y que además debe enterar un adeudo que reconoció en su promoción, sin que para esto último la propia autoridad haya ejercitado sus facultades de revisión y liquidación, el medio de defensa en contra de tal resolución es el juicio de nulidad y no el recurso de revocación, en atención al artículo 117 del Código Fiscal, que en su fracción I limita el agotamiento de la instancia de revocación para los casos de

determinación de contribuyentes o accesorios, lo que implica necesariamente el ejercicio de las facultades que en este caso no han sido ejercitadas por la autoridad fiscal.

Dicha resolución la sustenta el Tribunal Contencioso Administrativo al establecer el siguiente criterio:

Tesis: III-PSR-IV-15
R.T.F.F. Año II. No. 23. Noviembre 1989.
Precedente Tercera Época.
Cuarta Sala Regional Metropolitana.

RECURSO DE REVOCACION.- NO PROCEDE EN CONTRA DE RESOLUCIONES QUE NIEGUEN EXENCIONES Y EN LAS QUE ADEMAS SE ORDENA EL COBRO DE ADEUDOS RECONOCIDOS POR EL CONTRIBUYENTE.- Si la autoridad fiscal en su resolución, le comunica al contribuyente solicitante de una exención, que no procede la misma y que además debe enterar un adeudo que reconoció en su promoción, sin que para esto último la propia autoridad haya ejercitado sus facultades de revisión y liquidación, **el medio de defensa en contra de tal resolución es el juicio fiscal y no el recurso de revocación**, en atención al texto expreso del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, que en su fracción I limita el agotamiento de la instancia de revocación para los casos de determinación de contribuciones o accesorios, lo que implica necesariamente el ejercicio de las facultades que en ese caso no han sido ejercitadas por la autoridad fiscal.

Continuando con el mismo esquema tenemos las **resoluciones que niegan el otorgamiento de un estímulo fiscal** pues ante la negativa a otorgar un estímulo fiscal no se encuentra prevista dentro de los supuestos contra los cuales procede el recurso de revocación, que dispone el artículo 117 del Código Fiscal es claro que dicho recurso es improcedente contra la referida negativa.

Ahora tenemos, la **resolución que niegue la cancelación de una fianza**. De conformidad con el artículo 117 del Código Fiscal un oficio en el que se niega la cancelación de una fianza, otorgada para garantizar el interés fiscal respecto de la exención del pago del impuesto sobre la renta prevista en la fracción XV del artículo 77 del ISR, resulta legal su desechamiento, pues tal resolución no encuadra en las hipótesis del precepto citado en primer término. Esta resolución se sustenta con el criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que establece:

Tesis: III-TASR-XV-100
R.T.F.F. Año VII. No. 77. Mayo 1994. Pág: 13
Aislada Tercera Época.
Sala Regional Sureste.(Oaxaca)

RECURSO DE REVOCACION.- NO PROCEDE EN CONTRA DE UNA RESOLUCION QUE NIEGUE LA CANCELACION DE UNA FIANZA.- El artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, prevé la procedencia del recurso de revocación en contra de resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley o siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras; por tanto, si se interpone dicho medio de defensa en contra de un oficio en que se negó la cancelación de una fianza, otorgada para garantizar el interés fiscal respecto de la exención del pago del

Impuesto sobre la Renta prevista en la fracción XV del artículo 77 de la Ley de la Materia, resulta legal su desechamiento, pues tal resolución no encuadra en las hipótesis del precepto citado en primer término.

Encuadrando también en este rubro **la orden de visita** y como se ha mencionado con antelación, el recurso de revocación no procederá contra actos administrativos que no sean definitivos, la orden de visita en efecto es un acto administrativo pero de trámite y por tanto no definitivo.

Y por ultimo tenemos el **oficio de solicitud de información y documentación emitido durante una visita domiciliaria** debido a que todos los actos que se realicen en el trámite de la visita domiciliaria, por carecer todos ellos de la calidad de definitividad, la cual es una, *conditio sine qua non*, para que prospere por lo menos la admisión de dicho medio de defensa.

Atentos a lo anteriormente expuesto, podemos establecer que el recurso administrativo de revocación es improcedente en diversos casos antes citados de conformidad con el artículo 124 del Código Fiscal y en otros casos aislados dentro de la practica profesional del derecho, por lo que es dable pensar en la posibilidad de que el recurso de revocación resulte en su aplicación e interposición, poco práctico y nada benéfico para el contribuyente y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que es quien, en el supuesto de que el contribuyente se viera afectado por la resolución otorgada en dicho recurso, como es el caso de su confirmación (situación que generalmente se da en la práctica), revisa la resolución emitida por su subordinado, admitiendo o no el juicio de nulidad y evitar así, pérdida de tiempo y una justicia objetiva.

CAPÍTULO TERCERO:

INEFICIENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION COMO MECANISMO DE DEFENSA: ANÁLISIS Y EVALUACIÓN

Ahora se analizará, la forma en que, desde el punto de vista fiscal, es posible defender los intereses, de un contribuyente, en contra de las posibles arbitrariedades y desviaciones del proceder de la autoridad tributaria federal, a través del recurso administrativo de revocación.

Por otra parte, es necesario tener presente que los recursos administrativos son un medio de defensa que se le otorga al contribuyente por disposición de ley y que, por otro lado, éstos pueden representar para la autoridad responsable, un medio de autocontrol y supervisión de su proceder cotidiano, ya que al ser esta última a quien le compete resolver dichos recursos, convirtiéndose en juez y parte, es a través de dicha función o facultad, como es posible, percatarse de los errores que se cometen, y por tanto, corregirlos en la vía administrativa al emitir una resolución que revoque la decisión tomada, con la ventaja de que con dichos fallos no se crean precedentes jurisprudenciales, los cuales posteriormente pudieran ser usados en su contra en algún Juicio Contencioso Administrativo, o bien en un Juicio de Amparo.

Una vez hechos los anteriores señalamientos, se analizará la regulación aplicable establecida en el Código Fiscal de la Federación, en lo relativo al recurso administrativo de revocación, en lo que corresponde a la materia fiscal federal por tener su procedencia tal carácter; y poder de esta manera, determinar su buen funcionamiento o eficacia dentro de la Administración de Justicia Fiscal Administrativa.

3.1. EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN COMO MEDIO DE DEFENSA.

Debido a que la autoridad tributaria está interesada en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones; éstos también están atentos en demostrar ante aquélla que han cumplido de la forma y términos establecidos en la Ley.

Ahora bien, dentro de las diversas oportunidades que el contribuyente tiene a su alcance para ejercitar sus derechos fiscales, destaca de manera preponderante la figura del recurso administrativo de revocación, regulado en el Código Fiscal de la Federación y como se ha venido estudiando, el recurso de revocación como medio de defensa de los contribuyentes contra actos o resoluciones definitivas de carácter federal, resultaría eficaz que dicho recurso se resolviera por una autoridad distinta a la que emite la resolución o ejecuta el acto recurrido, pues, además de ser una figura en la que en un principio el legislador pretendía la celeridad y exacta aplicación de la Ley a efecto de eliminar trabajo a los Tribunales administrativos para obtener con ello, beneficios no sólo para el contribuyente sino también para las autoridades, lo que a contrario sensu ocasionó es que el contribuyente afectado se viera en un dilema al acudir al Juicio de Nulidad o agotar el recurso, pues no siempre el actuar de la autoridad se ajusta a los ordenamientos en que se funda, debido a que en algunas ocasiones la interpretación que se aplica es muy diversa, lo que provoca excesos en el cumplimiento de sus funciones y en consecuencia, violación a los derechos de los particulares, por lo que consideramos que los actos administrativos emitidos por autoridades inferiores deben estar sujetos a revisión por autoridades distintas a ésta, a través de recursos o medios de defensa por virtud de los cuales pueda lograrse la nulidad de los actos o resoluciones dictadas en violación a la Ley aplicada, para obtener de esta forma una verdadera justicia administrativa; y por otra parte, siendo el recurso de revocación nuestro objeto de análisis, procederemos a su tratamiento, identificando sus alcances y efectos.

3.2. PROCEDIMIENTO.

Atendiendo al ámbito de todo procedimiento administrativo, es de gran relevancia, desde luego, todos aquellos aspectos vinculados con las facultades de revisión de las autoridades fiscales federales, y el consecuente recurso de revocación, en estudio, que procede oponer contra sus afirmaciones.

El jurista RAÚL DÍAZ GONZÁLEZ nos dice que el **procedimiento administrativo** es una:

"Serie de pasos y tiempos que se emplean para generar o ejecutar un acto emanado de la administración pública".¹⁰⁸

En este caso, las Leyes y los Reglamentos de la Administración Pública Federal fijan pormenorizadamente la secuela procedimental a que deben sujetarse las partes en materia administrativa, y para el caso concreto que nos ocupa, es el Código Fiscal de la Federación, quien lo regula. Y se señala que "le serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan al respecto", debe considerarse en el sentido de que los aspectos relacionados con el procedimiento o trámite que hacen posible la determinación y liquidación de la obligación fiscal, así como lo relacionado con el procedimiento o el trámite que intentan las partes de sus respectivos derechos, mismas que se regularán por las disposiciones vigentes al momento en que tengan lugar dichos procedimientos o trámites respecto a su defensa, independientemente de que la obligación substancial se cumpla o no.

¹⁰⁸ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., pág. 230.

De esta forma, debemos entender que el **procedimiento en materia administrativa**, viene siendo, el **género: de la forma y de los requisitos** en que debe **tramitarse** el recurso de revocación, lo que los convierte, a estos tres elementos en su especie.

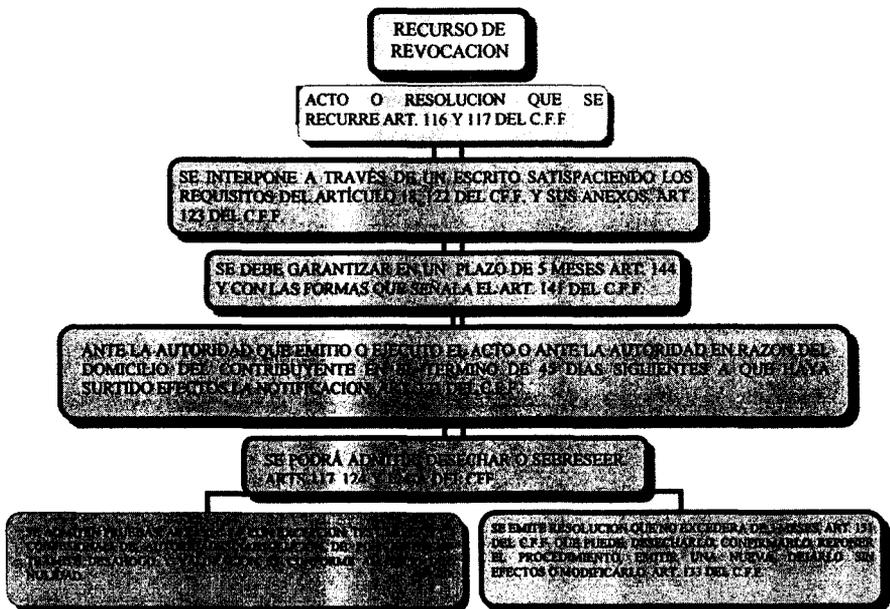
Como se ha venido estudiando, con antelación, tenemos que para cumplir con un procedimiento administrativo es necesario cumplir con ciertos presupuestos o pasos que pueden ser, según la doctrina, de **carácter esencial**¹⁰⁹ o **secundario**¹¹⁰, aspectos que están íntimamente ligados con el mismo; dentro de **los primeros** encontramos: que debe *establecerse en Ley*, que *el acto o resolución administrativa sea definitiva*, lo cual da origen a que se interponga el recurso de revocación; ante la *autoridad administrativa que emitió o ejecutó el acto recurrido* (lo que la convierte en autoridad ordenadora y ejecutora) *ante la que se debe tramitar*, otro es que *exista una afectación o lesión de un derecho del recurrente*. Respecto a los **segundos**, se encuentran: *el término dentro del cual ha de hacerse valer el recurso de revocación*, el cual se encuentra regulado por el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación que establece que por regla general será dentro de los 45 días siguientes aquél en el que haya surtido efectos la notificación, con excepción de los artículos 127 y 175 del mismo Código Fiscal, ya que deberá presentarse en el plazo que estos mismos señalan; otro sería el *período de admisión de pruebas* y en relación a ello podemos mencionar que en materia del recurso de revocación dicho período es el comprendido desde el momento de presentación del mismo hasta antes de que se haya dictado la resolución del recurso, período que se puede inferir de la interpretación de los artículos 122, 123 y 130 del Código multicitado; continuando con el desarrollo de los presupuestos del procedimiento, se establece *el plazo en el cual ha de resolverse el recurso*, resultando el momento en que empieza a correr el término, lo cual se refiere en el artículo 131 del Código Fiscal al dar un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso;

¹⁰⁹ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., págs. 59-71.

¹¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit., pág. 61.

y por último tenemos *la libertad del recurrente para impugnar la nueva resolución*, situación que regula el mismo 131 del Código Fiscal al establecer que el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier la presunta confirmación del acto impugnado y a su vez el artículo 197 del mismo ordenamiento, en su tercer párrafo, establece que: "Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte en que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso".

De lo mencionado anteriormente, sobre los presupuestos o pasos del procedimiento, respecto al recurso administrativo de revocación, hemos podido observar que legalmente se encuentran previstos en la ley y que la doctrina si bien no abunda en ello, nos da la pauta a seguir en su análisis y desarrollo:



3.3. TRAMITE:

En términos generales, la tramitación del recurso de revocación debe intentarse por escrito, lo que equivale a darle una **forma cierta**, además debe contener una **expresión de agravios**, es decir, una exposición de todas aquellas argumentaciones en las cuales se apoye o fundamente el que recurra el acto para demostrar que efectivamente existe una afectación directa en materia fiscal.

Se añade, además, que en el escrito respectivo deben **ofrecerse pruebas y exhibir** las mismas, para demostrar la ilegalidad del acto recurrido. Y también se señalan los procedimientos de presentación como los son el **plazo, lugar y autoridad ante quien se formula**, con los elementos indispensables para identificar el acto que se recurre y **señalar su procedencia**.

Por otro lado debe, cumplir con las formalidades en su tramitación, esto es de suma importancia debido a que de ello depende su admisión, desechamiento, procedencia o improcedencia del mismo, ya que en el tránsito cotidiano del procedimiento administrativo, se le ha otorgado gran trascendencia jurídica a la forma y requisitos en que se debe presentar, tal como se verá, al desarrollar los puntos concernientes a la formalidad y requisitos del recurso.

Y en relación al concepto de TRAMITAR, el maestro Rafael DE PINA aclara que es la acción y efecto de: "Seguir en la resolución de un asunto de naturaleza judicial o administrativa, los trámites establecidos para el caso."¹¹¹

¹¹¹ DE PINA, Rafael. Ob., Cit., pág.483.

Lo que nos determina una serie de diligencias que deben de practicarse para la resolución correcta de un procedimiento administrativo de acuerdo a las formalidades señaladas en la Ley para determinado medio de defensa, como lo son los recursos administrativos y en especial para el que nos compete (recurso de revocación).

Así tenemos que para la tramitación del recurso administrativo de revocación, el Código Fiscal de la Federación establece a partir de sus artículos 121 a 129 y además en su Título V de los procedimientos administrativos; Capítulo I, del recurso administrativo; Sección tercera, que comprende el artículo 130; y que, necesariamente comprenden las formalidades a que debe sujetarse el trámite del recurso de revocación, artículos que serán vistos con posterioridad, al explicar y analizar las formalidades y requisitos del recurso administrativo en estudio.

Por ultimo, consideramos importante mencionar que todo tramite administrativo debería ser ágil y eficaz, sin embargo, la tramitación de este medio de defensa se ha convertido en una complicación y perdida de tiempo para el promovente, lleno de requisitos y tramites burocráticos innecesarios que entorpecen su prontitud, como es el caso, en la espera de obtener una resolución, la cual por mandato de ley la autoridad tiene un termino de tres meses contados a partir de la fecha de la interposición del recurso de revocación, tal como lo establece el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, además de ello se corre con el riesgo de que la propia autoridad no responda, ante lo que estaríamos en presencia del silencio de la autoridad y en consecuencia se da la confirmación del acto impugnado, por lo tanto, resulta poco efectiva la tramitación del mencionado recurso, situación que se tratará en los siguientes temas.

3.3.1. FORMALIDADES.

Para la procedencia del recurso administrativo de revocación, además de atender al objeto impugnado, se debe cumplir con una serie de requisitos formales como lo son: la legitimidad de quien lo interpone (sujetos); su oportunidad en el tiempo y la forma de presentación, formalidades de las que se ocupa el Código Fiscal de la Federación en su artículo 121, que a la letra establece:

“Artículo 121.- 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 señala.

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 exactora o se deposite en la oficina de correos.

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 hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. 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 finalizado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

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”.

Y para comprender el alcance e importancia de las FORMALIDADES *esenciales del procedimiento* en el recurso administrativo de revocación que hasta nuestros días se le ha dado, es necesario conceptualizarlo, al respecto DÍAZ GONZÁLEZ sostiene que es: “El conjunto de pasos y tiempos básicos, que fija la norma fiscal federal, local o municipal, con la finalidad de preservar el principio de legalidad que debe acatar la autoridad administrativa en el ejercicio de sus atribuciones y de este modo se cumpla con lo dispuesto en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (garantía del debido procedimiento legal)”.¹¹²

Y por FORMALIDAD el maestro Rafael de Pina en su Diccionario de Derecho apunta que ésta es el: “Requisito de forma exigido para la validez de un acto jurídico”.¹¹³

¹¹² DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., pág. 206.

¹¹³ DE PINA, Rafael, Ob., Cit., pág. 293.

Entendido lo anterior, Margáin Manautou citando al maestro NAVA NEGRETE, establece que: "Toda exigencia técnica que condicione la procedencia del recurso o limite la acción del órgano revisor del acto, contribuye a negar la justicia más elemental o a hacer nugatoria la garantía o defensa que significa el recurso administrativo para el Derecho de los particulares..."¹¹⁴

Esto, nos lleva a que el recurso administrativo de revocación sea, en la práctica un medio de defensa poco eficaz, debido a que se ha perdido el verdadero sentido del legislador y que se plasmó en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, que de manera significativa y resumida aludía a que el recurso administrativo debía tramitarse mediante un **procedimiento sencillo con pocas formalidades y que pudiera ser utilizado por personas poco versadas en la materia fiscal.**

Pero no únicamente la doctrina y la legislación así lo ha considerado, sino también la Jurisprudencia de la Corte, tal como a continuación se establece:

Séptima Epoca
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 63 Tercera Parte

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, FORMULISMOS Y EXIGENCIAS DE EXPRESIÓN EN LOS. NO SON ESENCIALES PARA QUE PROCEDAN.- La doctrina está de acuerdo en que recurrir es acudir ante un Juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta; y que recurso es la acción o efecto de recurrir, o más precisamente, la acción por medio de la cual se reclaman las resoluciones dictadas por la autoridad; que los elementos característicos del recurso son: la existencia de una resolución que afecte un derecho; la determinación por la ley de la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga esté obligada a resolver. **Por lo que se refiere a formulismos y exigencias de expresión, han sido atenuados en la legislación y la jurisprudencia, y se ha procurado no sólo simplificarlos, sino lograr la mayor facilidad para**

¹¹⁴ NAVA NEGRETE, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo, Porrúa, 1959. Citado por Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit., pág. 25.

que juicios y recursos se tramiten con eficacia y rapidez. Así se ha determinado que la acción procede en juicio aun cuando no se exprese su nombre; que las demandas con irregularidades en vez de desecharlas se manden aclarar, tanto en el juicio de amparo como en los que regula el Código Federal de Procedimientos Civiles; que se faculta a las autoridades judiciales federales en el juicio de garantías para suplir el error en que haya incurrido la parte agraviada al citar la garantía cuya violación reclame, y aun en los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación se admite que no es necesario que se expresen en forma concreta en la demanda los agravios, ya que también pueden estudiarse los que implícitamente se han hecho valer al negar los hechos. En materia administrativa o fiscal, y en orden a los recursos, esta amplitud de criterio se explica porque, si en su origen los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los administrados, ese criterio ha sido sustituido por una concepción social en la que, sin desentenderse de los intereses particulares, se tiene presente como objetivo principal "el asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación". De ahí que no sea aceptable desechar recursos o promociones por razones de forma o por exigencias de expresión, cuando sea posible suplir su oscuridad por medio de la interpretación; pues "la acción de los particulares en el control administrativo concurre no sólo a la defensa de sus derechos e intereses, sino también, y en forma principal, a garantizar la legitimidad administrativa; va de suyo que no existe interés alguno en eliminar esa intervención por meras deficiencias formales, ya que ello implicaría obrar contra esa legitimidad de la administración".

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostiene:

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año I, No. 1. Enero 1988.
Tesis: III-TASS-31

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- NO DEBEN SUJETARSE A FORMULAS SACRAMENTALES.- Los recursos administrativos no se encuentran constreñidos a fórmulas sacramentales, porque las mismas están suprimidas en nuestro derecho positivo, como se desprende de los artículos 270 y 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles, 82 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y Territorios Federales, y 159 del Código Fiscal de la Federación. Por ello es incorrecto que la autoridad pretenda exigir como requisito de procedencia, que se incluya forzosamente el término "recurso de revocación", cuando el ocurso que se presente ante la autoridad, reúna los elementos suficientes para inferir que se trata de esa instancia.

En este orden de ideas, el propio Tribunal manifestó:

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)

R.T.F.F.: Año III. Nos. 13 a 15 Tomo II. Julio - Diciembre 1980.

Tesis: II-TASR-VIII-60

RECURSO DE REVOCACION.- NO DEBE DESECHARSE POR RAZONES DE FORMA O POR EXIGENCIAS DE EXPRESION.- 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 esté 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", está 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.**

Por todo lo referido, podemos afirmar que existe un criterio casi unánime de que el recurso administrativo de revocación debe ser un medio de defensa sencillo y eficaz en la solución de las controversias suscitadas por un acto administrativo que es considerado ilegal por el particular, por lo que dicha instancia debiera carecer de rigorismos, formalismos y expresiones solemnes que vienen a entorpecer la impartición adecuada de justicia.

Sin embargo, el recurso de revocación resulta más complejo de lo que debiera ser, según la intención del legislador al crearlo, tal como ha se ha explicado con antelación, convirtiéndolo en una figura llena de formalidades y requisitos que complican la defensa del contribuyente, aún cuando el mismo tuviera los conocimientos mínimos en materia fiscal.

Para determinar lo importante de la creación de los recursos administrativos en materia fiscal federal es preciso destacar el propósito del legislador al considerar que era necesario estatuir **medios de defensa válidos y eficaces** que los particulares pudieran utilizar para impugnar actos de autoridad fiscal que consideraran lesivos a sus intereses y a su vez establecer dicha instancia **también como un medio de autorregulación de la propia Administración Pública,**

satisfaciendo como una finalidad primordial, el principio de legalidad y la garantía de previa audiencia.

Respecto a lo anterior Paz López y Mesta Guerra, citando al jurista MEDINA PAYÁN, nos dice que: "La teología jurídica del recurso administrativo se enfoca a materias que son objeto de interés público, afectan a un sector de la población, por ello se exige que los actos administrativos satisfagan siempre los requisitos constitucionales de Legalidad y Audiencia Previa consignados en los artículos 14 y 16 del mismo ordenamiento".¹¹⁵

A lo antes expuesto podemos agregar que la intención del legislador en un principio fue establecer un recurso administrativo como medio de defensa adecuado al caso concreto, que fuera sencillo, flexible, dinámico, y a la vez eficaz para poder impugnar algún acto de autoridad fiscal que se considerara ilegal, pero esto no es suficiente ya que también la autoridad administrativa responsable debería tomar en consideración su actuar y manifestarse en consecuencia de ello, ya que las autoridades en términos generales, consideran al recurso de revocación como un trámite más, dentro del procedimiento administrativo dirigido a la emisión del acto o de la resolución que deben ser definitivos, pues la autoridad al no respetar el objetivo de todo recurso administrativo, ocasiona una lesión tanto al particular que demanda justicia, como al sistema legislativo mexicano que cada vez se respeta menos.

Expuesto lo antes señalado, podemos concluir que si bien el recurso administrativo de revocación no debe sujetarse tanto para su interposición como para su tramitación y resolución a formalidades rigoristas, sí debe contener ciertos requisitos mínimos, sobretodo para su interposición, los cuales trataremos en el siguiente punto.

¹¹⁵ MEDINA PAYÁN, Ramón. El Recurso Administrativo y el Control Constitucional de las Leyes en el Derecho Mexicano (II). Revista Mexicana de Justicia (México, D.F.). Editada por la Procuraduría General de la República. Marzo-abril. 1982. No. 82. Vol. III. P. 60. Citado por Alejandro Paz López y José Guadalupe Mesta Guerra, Ob. Cit., pág. 172.

3.3.2. REQUISITOS.

Respecto a los requisitos que debe contener el recurso de revocación, el artículo 122 del Código Fiscal, nos remite en primer término al **artículo 18** del mismo ordenamiento. Sin embargo, de conformidad con la fracción II del artículo segundo de las disposiciones transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del 5° de enero de 2004, existe una salvedad a lo dispuesto en el artículo 18, en la cual nos indica que éste, ***entrará en vigor hasta que el Servicio de Administración Tributaria establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso; hasta en tanto entre en vigor dicha disposición, se continúa con el texto vigente del 31 de diciembre de 2003***, ahora bien, tomando en consideración lo anterior, procederemos a desarrollar y analizar los requisitos establecidos en este último numeral de conformidad con el texto anterior al que hoy se contiene en el citado artículo; pero antes de ello, es importante destacar el criterio jurisprudencial que al respecto, a establecido el Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VII. No. 76. Abril 1986.

Tesis: II-TASS-8578

Página: 835

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- SUS REQUISITOS.-

Si bien es cierto que no deben pedirse formalismos y exigencias excesivas en los recursos administrativos, que las promociones de los causantes deben simplificarse, que los recursos con irregularidades en vez de desecharlos se manden aclarar y, aun se ha estimado factible analizar agravios hechos valer por los promoventes en forma implícita; sin embargo, ***los escritos deben contener requisitos mínimos de expresión de los que se pueda desprender que se interpone un recurso y que aun en forma deficiente y obscura se pueda estimar que se está controvertiendo determinada resolución***, pues de no seguir ese criterio, se podría considerar que se intenta un recurso que nunca pretendió el promovente interponer o que se alegó determinado agravio que nunca se tuvo la intención de hacer valer.

Esto confirma el criterio que hasta el momento se ha referido respecto de que los recursos administrativos (en especial el recurso de revocación) como medios de defensa deben ser ágiles, eficaces y prácticos en su interposición, para que el contribuyente aun cuando no sea perito en materia fiscal administrativa, lo pueda interponer.

Una vez, asentado lo anterior, continuaremos con el análisis del artículo en comento, así, tenemos que se establece en el:

Artículo 18.- Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá...

En principio contener la **firma o huella digital del interesado, o firma del representante legal**; respecto a este primer requisito podemos mencionar que en la presentación del recurso administrativo de revocación ha resultado de suma trascendencia, debido a que sin él no es posible considerar la acción y voluntad del recurrente, por tanto crea dificultad en su admisión, ya que la firma no es más que la expresión de la voluntad de un sujeto de querer lo que está solicitando, pidiendo, reclamando, denunciando, recurriendo, etc., en el escrito en el que estampa la misma.

La falta de firma en el escrito de presentación del recurso de revocación, es un requisito indispensable y riguroso a través del cual y únicamente se puede demostrar la voluntad del recurrente y sus pretensiones que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto recurrido.

Cabe destacar que es necesario determinar que debe entenderse por "FIRMA" y el Diccionario de la Real Academia Española la define como: *el nombre y apellido o título de una persona, que ésta pone por rubrica al pie de un documento escrito a mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que a él se dice*".

Así tenemos que la finalidad de la firma es demostrar que es una manifestación expresa y exterior de la voluntad de un sujeto, que interpone un mecanismo de defensa.

Dentro del campo del Derecho Fiscal la importancia de la firma se encuentra plasmada en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, al establecer lo siguiente:

“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada 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 digital”.

Esto nos da pauta a pensar que el artículo en cita, es flexible al señalar que si el escrito no va firmado por el interesado, puede ir firmado por otra persona que no sea la interesada, pero ésta debe reunir las características de que esté autorizada legalmente para ello, lo cual, es congruente con lo que señala el artículo 19 del mismo Código Fiscal.

Existe una obligación de firmar, pero, en el caso de que el interesado no sepa o no pueda firmar, imprimirá su huella digital, lo cual lo hace excepcional, toda vez que en este caso pueda llegar a ser que algunas personas, por su nivel cultural, social o económico, puedan ser suplantadas al promover estos medios de defensa, pueda darse el caso de que ni siquiera ellos impriman sus huellas digitales, sino sean los profesionistas que los asesoren o procuren en la interposición al respecto, puesto que la autoridad al aceptar o admitir recursos que sólo contengan huellas digitales, prejuzgaran o supondrán que son del interesado y, aún más, resolviendo dicha instancia admitiéndolo.

Ahora bien, en el caso en que exista una omisión de la firma, de conformidad con nuestro Derecho positivo mexicano no es factible requerir al promovente por dicha omisión, ya que se considera que el particular recurrente no ha expresado o exteriorizado su voluntad de interponer el recurso respectivo, caso en el cual estaríamos en presencia de un documento anónimo o apócrifo carente de toda validez y eficacia.

Sin embargo, cuando se da la omisión de la firma en la presentación del escrito del recurso, cabe destacar que no existe disposición legal alguna dentro del Título V, Capítulo I de la Sección I del Código Fiscal de la Federación respecto al recurso administrativo de revocación que regule la forma en que deberá actuar la autoridad que resuelve, ante tal situación. En consecuencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio, a efecto de subsanar esta laguna jurídica:

Novena Época
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XV, Mayo de 2002
Tesis: III.1o.A.93 A

FIRMA AUTÓGRAFA. SU FALTA EN LAS PROMOCIONES PRESENTADAS A LAS AUTORIDADES FISCALES, CONSTITUYE UNA OMISIÓN QUE NO ES MATERIA DE PREVENCIÓN O REQUERIMIENTO PARA SUBSANARLA. El tercer párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación se refiere a la facultad de la autoridad fiscal de requerir al promovente para que en caso de que una promoción no reúna los requisitos que señala dicho dispositivo, en un lapso de diez días subsane la omisión; tales requisitos se encuentran comprendidos en las cuatro fracciones que contiene dicho dispositivo, los que consisten en que la promoción presentada debe constar por escrito, señalar el nombre, 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 correspondió en dicho registro, señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción y, en su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas. Ahora bien, *si el escrito mediante el cual el quejoso presentó el recurso administrativo de revocación carece de firma autógrafa, esto significa que no se cumplió con el requisito esencial para darle validez a su promoción, pues no se advierte que haya expresado su voluntad en el referido escrito, ya que tal omisión no implica que quien supuestamente la suscribió efectivamente haya deseado presentar dicho escrito, por lo que la falta de firma autógrafa no es materia de prevención o requerimiento por parte de las autoridades fiscales, ya que el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación establece como requisito de validez que toda promoción debe estar firmada, por lo que no es válido que se requiera al promovente para que*

subsane esa omisión. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Cabe resaltar, que uno de los efectos jurídicos inmediatos es el desechamiento del recurso o el tenerlo por no presentado al carecer de uno de los **requisitos esenciales**. En el supuesto sin conceder, que existe un antecedente del promovente donde pudiese tener por reconocida su personalidad, ante la misma autoridad resolutora, toda vez, que ante quien se interpone el recurso de revocación es la misma autoridad que emite el acto y es entonces quien conoce al recurrente y tiene en su poder documentos anteriormente presentados y firmados por él mismo, por tanto, pudiera tener reconocida su personalidad e interés jurídico; ante esto, consideramos que cabría la posibilidad de un requerimiento, por lo que se evita el desecharlo de plano, en consecuencia, sería dable realizar una reforma en la que se establezca la posibilidad de un requerimiento ante esta circunstancia.

Otra situación problemática que se ha presentado en relación con la firma en los recursos es que en algunos casos, los firmantes de los medios de defensa no son los interesados sino otras personas que son las que falsifican las firmas de aquéllos, lo que provoca incertidumbre jurídica, tanto para la autoridad resolutora como para el contribuyente, ya que podría darse que la resolución no fuera favorable, o bien, que dicha resolución o acto beneficiara al representante legal del mismo, lo cual consideramos que se evitaría si el interesado ratificara su firma a posteriori, hasta antes de dictar resolución y para el caso de la omisión de la misma, se le requiera para que se presente a firmar y si no fuese posible, entonces podría imprimir su huella y firmar otra a su ruego, tal como lo establece el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, pero, argumentando el porque de su impedimento y con la ratificación a posteriori, que ya se señaló.

Respecto a lo anterior, en algunas ocasiones, dentro de la práctica, la autoridad resolutora del recurso de revocación ha sostenido que en determinados casos, se ha podido constatar a simple vista y sin necesidad de peritaje, que la

firma no corresponde al particular recurrente lo que da lugar a no tenerlo por presentado; ante tal criterio, nuestra posición no es compartida, toda vez que la autoridad fiscal resolutora no es un perito en la materia para determinar si es o no la firma del recurrente, pues sería la prueba pericial caligrafoscópica la que permitiría concluir que la firma estampada en el escrito o documento no corresponde a la misma.

Respecto a lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido:

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 89. Mayo 1995.

Tesis: III-TASR-IX-307

FIRMAS DIFERENTES, PARA EL EFECTO DE DETERMINAR LA AUTENTICIDAD DE UNA FIRMA ES NECESARIO DESAHOGAR LA PRUEBA PERICIAL CALIGRAFICA.- *Si de las constancias que obran en autos se advierte que la autoridad sin apoyarse en conocimientos técnicos sobreseyó el recurso de revocación interpuesto por el actor, porque a su criterio la firma que aparece en dicha instancia no fue puesta por quien formuló el recurso, debe considerarse que tal conclusión es violatoria* en perjuicio del actor de las garantías de legalidad y seguridad jurídicas, *ya que la demandada se encontraba obligada a desahogar la prueba pericial caligráfica, toda vez que tal probanza es el único elemento de convicción para determinar si la firma que aparece en el recurso administrativo corresponde al recurrente.*

Sin embargo, encontramos una excepción a la tesis anterior, establecida por el mismo Tribunal:

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año II. No. 8. Septiembre - Octubre 1979.

Tesis: II-TASR-IX-34

PRUEBA PERICIAL GRAFOSCOPICA. ES IMPROCEDENTE CUANDO LA PERSONA A QUIEN SE ATRIBUYA UNA FIRMA DUDOSA, LA RECONOZCA EN JUICIO.- Conforme a lo previsto por el artículo 140 fracción II del Código Federal de Procedimientos Civiles, se considerarán indubitados para el cotejo los documentos privados cuya letra o firma haya sido reconocida en juicio, por aquél a quien se atribuya la incierta; *por tanto, resulta innecesaria la prueba pericial grafoscópica en el caso de que se reconozca en juicio una firma dudosa, puesto que ese*

reconocimiento no admite prueba en contrario atento lo dispuesto en el precepto en cita.

En todo caso, la autoridad se debería sujetar supletoriamente a lo previsto por el artículo 138 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual establece que: "Podrá pedirse el cotejo de firmas, letras o huellas digitales, siempre que se niegue o que se ponga en duda la autenticidad de un documento privado. Para este cotejo se procederá con sujeción a lo que se previene en el Capítulo IV, de este Título (y se refiere a las reglas en que se debe sujetar la prueba pericial)".

Luego entonces, será un perito en grafoscopia, experto en esa ciencia, el encargado de demostrar la autenticidad o falsedad del mismo, no así la autoridad emisora o ejecutora del acto la que determine su falsedad por ser la firma, según la autoridad, un hecho notorio, lo cual carece de sustento, ya que la firma de una persona, no constituye un hecho notorio debido a que éste último es un acto cuyo conocimiento se da por supuesto y que, por consiguiente, no necesita ser probado al juez en el proceso para que lo tome en consideración en el momento de dictar sentencia, siempre que haya sido afirmado oportunamente; y aún cuando la autoridad resolutora determinará la falsedad de la firma, y por tanto, tener por no interpuesto el recurso o en todo caso aplicar lo preceptuado en la primera parte del artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Civiles; sin embargo, ello convertiría a la autoridad en juez y parte, vulnerando el artículo 16 constitucional y esto obliga a la autoridad únicamente a resolver sobre el acto que ella misma emitió y considerar cuestiones de formalidad esenciales, dejando a un lado si es o no falsa, por simple analogía, la firma que emita el recurrente sino demostrar fehacientemente su autenticidad.

Otro requisito o formalidad del recurso administrativo de revocación, es que éste sea presentado en la **forma oficial** que al efecto sea aprobada por la autoridad fiscal. Esta disposición se encuentra prevista en el *segundo* y *cuarto párrafos* del artículo 18 del Código que se está comentando y establece:

“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 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...”

En relación a ello, es dable mencionar la opinión del jurista Domingo de Díaz Hernández, respecto de lo que anteriormente la autoridad fiscal señalaba para tal efecto, mismo que hoy en día no aplica, tenemos que: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de la regla 61 y Anexo 1 de la resolución que establece para 1994 Reglas de Carácter General, excepto las relacionadas con el Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de marzo de 1994, retomando las medidas que hasta 1991, se tenía prevista y establece de nueva cuenta la forma obligatoria para los contribuyentes la utilización de los formatos HSCM-1 (SOLICITUD DE CONDONACIÓN DE MULTAS) y HRRR-1 (INTERPOSICIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN)”.¹¹⁶

¹¹⁶ DE DÍAZ HERNÁNDEZ, Domingo. Formas Oficiales para la Interposición de Recurso de Revocación y Condonación de Multas. Dimensión Jurídica Fiscal, México, Mayo-1994, pág. 36.

La citada regla 61 disponía que de conformidad con los artículos 18, 31 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, vigente en ese entonces, las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que debían ser utilizadas por los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, son las que se daban a conocer en el Anexo 1 de esa resolución.

Sin embargo, consideramos que en la citada regla se debieron prever Formas Oficiales para el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y no así para el ejercicio de algún derecho, como lo es el de interponer un medio de defensa o el del recurso administrativo de revocación, es decir, que consideramos incorrecto y poco idóneo el que se hubiere establecido tales formas oficiales en relación con el recurso, en virtud de que éste, es un derecho, no una obligación.

Por otro lado, es conveniente destacar que dichas formas, no fueron utilizadas por los recurrentes, lo cual a nuestra consideración, fue un acierto muy importante, ya que los datos que se contenían en las mismas no tenían alguna utilidad práctica y estaban muy desactualizadas, además que con el formato que se establecía, no permitía expresar con libertad y extensión lo que se pretendía al recurrir contra el acto o resolución emitida. Todo ello ocasionó que en la práctica se utilizará el formato libre y la aceptación de parte de la autoridad, lo que provocó que dichos formatos cayeran en desuso.

Actualmente se sigue con el formato 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; y además le da a ésta mayor facilidad para comprender lo que el particular está requiriendo.

Continuando con los requisitos, ahora tenemos en tercer lugar que debe **constar por escrito**, pareciera una obviedad éste, ya que el mismo artículo 18 del multicitado Código Fiscal, lo establece en su primer párrafo, sin embargo, lo

reitera en su fracción I, en tal circunstancia se está haciendo alusión a que debe ser lógicamente por escrito, lo cual significa que el documento donde se contiene el recurso administrativo de revocación puede ser escrito a máquina, en computadora, o de puño y letra del recurrente.

Es dable mencionar, que si bien es cierto que nuestro derecho positivo prevé que todas las actuaciones ante la autoridad fiscal sean por escrito y sobre todo en materia del recurso administrativo de revocación, en donde no existe la posibilidad de interponerlo a través de la comparecencia, como se da en el caso de excepción dentro del Juicio de Amparo, en donde la demanda se puede presentar por comparecencia de conformidad con el artículo 22 de nuestra Carta Magna y los artículos 3º y 117 de la Ley de Amparo.

En términos generales, podemos decir que este requisito consiste en representar en un documento palabras por medio de letras u otros signos lingüísticos convencionales o previamente establecidos que indique o exprese las pretensiones o peticiones del particular recurrente. Escrito que tiene como función primordial la comunicación con la autoridad a efecto de que ésta actúe en consecuencia.

Para dar continuidad a los requisitos, ahora encontramos el **nombre o la denominación o razón social** como cuarto lugar y al conceptualizar el "nombre" dentro de la corriente doctrinal tenemos que para Rafael De Pina, es el "Signo que distingue a una persona de las demás en sus relaciones jurídicas y sociales. Consta del nombre propio... y del nombre de familia o apellidos".¹¹⁷

Este requisito, permite identificar al particular que recurre el acto que le causa un agravio en su esfera jurídica y con él se puede establecer a su vez, si tal persona es el interesado o interesada para impugnar mediante el recurso de revocación determinado acto.

¹¹⁷ DE PINA, Rafael. Ob. Cit., pág. 382.

Al respecto PAZ LÓPEZ Y MESTA GUERRA comentan: "Tal es la importancia del cumplimiento de dicho requisito por parte del recurrente, que en algunos casos las autoridades fiscales encargadas de resolver los recursos de revocación han resuelto que en el caso de que el nombre de la persona contenido en el acto impugnado y el nombre en el escrito de interposición del recurso respectivo no sean los mismos, se desechará o se tendrá por no interpuesto dicho medio de defensa en virtud de tratarse de distintas personas y por lo tanto de la que recurre, de carecer de interés jurídico o de llevar a cabo gestión de negocios."¹¹⁸

Pues, el hecho de que aparezca el nombre de la persona en el documento por medio del cual se interpone el recurso significa que a dicha persona se le imputa o se le considera la titular de la petición o acción ejercida, de tal manera que esa circunstancia le traerá consecuencias de derecho.

Al respecto el criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es:

Tercera Época.
Instancia: Sala Regional Sureste.(Oaxaca)
R.T.F.F.: Año XI. No. 123. Marzo 1998.
Tesis: III-TASR-XV-853

DESECHAMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.- CASO EN QUE RESULTA INFUNDADO.- Procede concluir que el desechamiento del recurso de revocación resulta carente de la debida fundamentación y motivación, si para decretarlo la autoridad señala que la copia certificada de la escritura pública exhibida por el recurrente para acreditar su personalidad, no satisface los requisitos que al efecto establece la Ley del Notariado, pues esa circunstancia no es causal de desechamiento del medio de defensa interpuesto por el particular ya que en esas condiciones, en los términos del artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, dicha copia debe ser considerada como un documento privado o como una copia simple y dársele ese valor, de donde resulta carente de fundamentación el desechamiento del recurso habida cuenta que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, si bien el recurrente se encuentra obligado a acreditar su personalidad cuando

¹¹⁸ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., pág. 179.

gestione a nombre de una persona moral, esa obligación puede ser cumplida exhibiendo fotocopia simple de los documentos respectivos, lo que se cumplió en el caso.

En este mismo sentido, refiere el Tribunal:

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 93. Septiembre 1995.

Tesis: III-TASR-IX-444

RECURSO DE REVOCACION.- EL PROMOVENTE DEBE ACREDITAR SU PERSONALIDAD CUANDO PROMUEVE EN NOMBRE DE OTRA PERSONA.- De conformidad con lo establecido por el artículo 123 fracción I y último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente para 1994, el promovente del recurso debe acompañar a su escrito el documento que acredite su personalidad cuando actúe en nombre de otra o de personas morales, y en caso de no hacerlo la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el mencionado medio de defensa, por lo tanto si en el caso concreto el promovente del recurso actuó como apoderado de un Agente Aduanal, éste deberá adjuntar a su instancia el documento que acredite que tiene personalidad para comparecer a interponer el recurso y al no hacerlo es evidente que se ubica en la hipótesis normativa de la fracción I y del último párrafo del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación ya señalado.

Concluimos con este último criterio del Tribunal que establece:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año II. No. 9 Suplementario. Julio - Diciembre 1979.

Tesis: II-TASS-783

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- DESECHAMIENTO POR NO HABERSE ACREDITADO LA REPRESENTACION LEGAL DE QUIEN LO INTERPUSO.- NO CAUSA PERJUICIO AL SUPUESTO REPRESENTADO.- En materia fiscal se prohíbe la gestión de negocios, por lo que aquella persona que promueve un recurso a nombre de una persona distinta, y no acredite debidamente su representación, verá desechado el recurso interpuesto, sin que por esto pueda afirmarse que se causa un perjuicio a la persona en cuyo nombre se procedió, pues nadie puede jurídicamente perjudicarse ni verse afectado en sus intereses por el acto o actuaciones que un tercero haga en su nombre sin ser su representante.

Continuando con la idea anterior, el maestro DE PINA nos dice que la "*razón social* es el nombre de la sociedad mercantil formando con el de uno de sus socios, con el de alguno de ellos o con los de todos".¹¹⁹

Es importante comentar que una persona moral de carácter mercantil siempre contará con su razón y denominación social y que tanto ellas como las personas físicas son sujetos de derechos y obligaciones, situación que las hace susceptibles de ser destinatarias de actos de la autoridad fiscal, con los cuales pueden estar en desacuerdo y por lo tanto, impugnarlos a través de la instancia administrativa del recurso de revocación.

Ahora corresponde advertir que se entiende por *denominación de la sociedad mercantil* y para ello Rafael De Pina, señala que es el "*Nombre de algunas de estas sociedades (como la anónima, por ejemplo) en el que no figura el de ninguno de sus socios. La denominación social puede formarse libremente, siempre que no dé lugar a confusiones con las empleadas por otras sociedades.*

*En todo caso, deberá indicarse, junto a la denominación de la sociedad, el tipo social adoptado".*¹²⁰

Uno de los requisitos de suma importancia en la interposición del recurso administrativo de revocación, es el que se refiere al **domicilio fiscal**, ya que como lo estipula el artículo 18 del Código Fiscal, sirve para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, lo cual también es congruente con lo preceptuado por el artículo 121 del mismo Código, que nos establece que: "el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente...".

¹¹⁹ DE PINA, Rafael. Ob. Cit., pág. 430.

¹²⁰ Ibid., pág. 222.

Así tenemos que el Código Fiscal de la Federación establece lo que debemos entender por **domicilio fiscal** respecto de las personas físicas y las morales, en el artículo 10 el cual a la letra puntualiza:

“Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 18 de este Código.”

La importancia, del domicilio ha sido destacada de manera relevante por el jurista ARRIOJA VIZCAÍNO, al señalar que: “El domicilio es, pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo... la localización del

sujeto pasivo; la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, etc."¹²¹

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, puntualiza algunos de los efectos jurídicos que se producen respecto del domicilio fiscal:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año VI. No. 66. Junio 1985.
Tesis: II-TASS-7669

RECURSOS ADMINISTRATIVOS PRESENTADOS A TRAVES DE LA OFICINA DE CORREOS.- SU PROCEDENCIA.- En los términos del artículo 159, fracción II del Código Fiscal de la Federación vigente en 1977, los recursos administrativos pueden enviarse por correo certificado a la autoridad que dictó el acto impugnado, cuando el recurrente tenga su domicilio en población distinta, del lugar en que reside la autoridad, sin que este artículo condicione la presentación del recurso por correo certificado precisamente en el lugar donde resida el causante y no en una plaza distinta, ya que en acatamiento del principio de que donde la ley no distingue no es dable distinguir. En consecuencia, si el recurso se deposita en una oficina de correos distinta de la de su residencia, debe tenerse como fecha de presentación del escrito respectivo la del día en que fue depositado en ésta y no la de su recibo en las oficinas de la autoridad.

Así, respecto a la fecha de entrega se pronuncia el propio Tribunal de la siguiente forma:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año V. No. 44. Agosto 1983.
Tesis: II-TASS-5199
Página: 39

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- SI SE ENVIAN POR CORREO DEBE TENERSE COMO FECHA DE PRESENTACION, LA DEL DIA DE ENTREGA AL CORREO.- De conformidad con el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación los recursos administrativos pueden enviarse por correo certificado a la autoridad que dictó el acto impugnado, cuando el

¹²¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit., pág. 181.

recurrente tenga su domicilio en población distinta del lugar en que resida la citada autoridad, debiéndose tener como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina de correos. En consecuencia, si la autoridad desecha el recurso administrativo por haberse interpuesto fuera del término legal, tomando como fecha de presentación del mismo la del día en que fue recibido y no la del depósito ante la oficina de correos, sin controvertir en juicio el hecho de que el recurso fue enviado por correo, sino sólo la fecha en que el particular afirma que fue depositado y el actor acredita en juicio que el recurso fue presentado ante el correo en la fecha que él afirma y en esta fecha el recurso no es extemporáneo, debe declararse la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que admita el recurso y resuelva lo que conforme a derecho proceda.

Ahora bien, como sexto requisito tenemos la **Clave del Registro Federal de Contribuyentes**, la cual es una de las obligaciones formales que tienen a su cargo los contribuyentes y que constituye una obligación "de hacer", y es la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, misma que se origina junto con otras obligaciones, por la relación jurídica tributaria que se establece entre los dos sujetos que la constituyen, el sujeto activo, Estado y el sujeto pasivo, particular o gobernado.

Tal obligación de inscripción a este registro se encuentra establecida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que refiere:

"Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código".

A su vez en sus párrafos diez y once se señala la obligación de citar dicha clave en todas las promociones que se presenten ante la autoridad fiscal y la forma de dar a conocer dicha clave al contribuyente, respectivamente dichos párrafos señalan lo siguiente:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este Artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este Artículo y el Reglamento de este Código.

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se proporcionará a los contribuyentes a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal, las cuales deberán contener las características que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general”.

Finalmente mencionamos que el hecho de no citar la clave del Registro Federal de Contribuyentes, además del requerimiento para que se cumpla tal omisión con su respectivo apercibimiento, trae aparejada de no cumplirse con el requerimiento que el contribuyente incurra en una infracción, la cual está establecida en el artículo 79, fracción IV, del multicitado Código y que a la letra regula:

“Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley”.

Tal situación, llama la atención, ya que por el hecho de la falta de este requisito, sí se incurre en una infracción y tratándose de otros, como lo pudiera ser el del domicilio fiscal, que es tan importante como aquél, no se establece infracción alguna en su omisión.

Así mismo, es de destacar que no sólo opera la infracción cuando no se cita la clave de registro de contribuyentes, sino también cuando se utiliza alguna clave no asignada por la autoridad, lo cual consideramos también injusto, pues es de

todos conocido los errores en que se incurre cuando por un descuido se cambia una letra por otra, sin mala intención o dolo.

La sanción que le corresponde a la infracción mencionada, relativa a la no cita de la clave del Registro Federal de Contribuyentes o de la utilización de alguna no asignada por la autoridad fiscal en la promoción de los contribuyentes, es una multa prevista en el artículo 80, fracción III, inciso b).

Por otra parte, consideramos que es más que suficiente la sanción que se expresa en el apercibimiento del requerimiento, cuando se omite este requisito, al tener por no presentada la promoción, lo cual ya de por sí resulta grave para el contribuyente, al interponer el recurso de revocación, ya que al tenerlo por no presentado, no sólo corre el tiempo sino que se puede ocasionar la extemporaneidad del mismo y provocar su desechamiento, ocasionando al recurrente un perjuicio en su patrimonio o bien, una violación al debido proceso al sujetarse rigurosamente a formulismos fiscales.

Como séptimo requisito encontramos el **señalamiento de la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción**, estos requisitos parecieran muy fáciles de cumplir; sin embargo, muchas veces el hecho de no precisárselo a la autoridad causa el retardo de lo solicitado.

Respecto a lo anterior, es preciso comentar que si bien, en algunas ocasiones, el escrito del recurso va dirigido a una autoridad determinada, puede suceder que ésta no sea la competente para resolverlo, lo que origina que el escrito del recurrente sea remitido a la autoridad competente para su resolución, notificando al recurrente de tal situación, a efecto de que tenga conocimiento de donde se va a resolver su instancia.

Como se puede apreciar en el caso antes descrito, si bien es cierto que se señala la autoridad a la que se dirige, puede suceder que ésta no sea la competente y por lo tanto se origina la remisión del escrito de interposición del recurso a la competente.

En este sentido se está hablando no de una omisión de algún requisito del artículo 18 del Código multicitado, sino de una equivocación de la presentación del recurso ante autoridad incompetente, por lo que se da la hipótesis prevista en el artículo 120, segundo párrafo del mismo Código, que se refiere a la remisión del mismo a la autoridad competente.

En relación con el propósito de la promoción, sería ilógico pensar que se presente una instancia sin señalar lo que se pretende, pues en sí mismo el propósito constituye la esencia para ocasionar la facultad o derecho de pedir del contribuyente, es decir, qué es lo que pretende el particular al presentar un asunto ante la autoridad fiscal.

Ahora bien, respecto al octavo y noveno, requisitos últimos que establece el artículo 18 del Código Fiscal encontramos los *OPCIONALES O CONVENCIONALES* conformados por los siguientes: **el domicilio convencional para oír y recibir notificaciones, y el nombre de la persona autorizada para dicho fin**; atendiendo al primero de ellos, podemos mencionar que en virtud de que este requisito es convencional u opcional, no es, por lo tanto, necesario o indispensable que se señale y la omisión de tal señalamiento no trae como consecuencia una sanción o algún requerimiento, ya que se está en presencia de una norma permisiva, así que, en caso de no señalarse, se considerará el domicilio fiscal como convencional para oír y recibir notificaciones, tal como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a establecido al respecto en el siguiente criterio:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año IX. No. 91. Julio 1987.
Tesis: II-TASS-10055

DOMICILIO FISCAL DE UNA EMPRESA.- ES DIFERENTE AL OCASIONALMENTE SEÑALADO PARA RECIBIR NOTIFICACIONES AL INICIAR ALGUNA INSTANCIA O EL RECURSO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, se considera domicilio fiscal, tratándose de personas morales residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio; en consecuencia, las notificaciones que se hagan a dicha empresa deberán realizarse en su domicilio fiscal con la excepción de las notificaciones relativas, a alguna instancia o recursos en el procedimiento administrativo, pues en tal caso y únicamente tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos, las notificaciones se podrán hacer en este domicilio señalado para recibir notificaciones, ya que tal señalamiento se hizo para ese único efecto.

Atendiendo ahora al señalamiento que puede hacer el particular recurrente, respecto al nombre de la persona autorizada para oír y recibir notificaciones, observamos que este requisito constituye una facilidad adicional para los particulares que realizan alguna petición o promoción.

Cabe destacar, que en el penúltimo párrafo del artículo 18 en comento, se establece la obligación a cargo de la autoridad fiscal de requerir al promovente, a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con alguno de los requisitos que hubiera omitido, considerando a la promoción como no presentada. Sin embargo, consideramos que es necesario que el Legislador precise, en principio, que la autoridad no deberá prevenir al recurrente por la omisión de dicho requisito y menos aún, tener por no presentada su promoción, ya que dentro de la redacción del artículo 18 en cita, se contiene una norma permisiva más no obligatoria, pues otorga a los promoventes el derecho de señalar domicilio distinto al fiscal para recibir notificaciones o bien para autorizar a otras personas para que las reciban, por lo que, si el particular no hace uso de tal derecho, las notificaciones deberán hacerse en el domicilio fiscal manifestado, de conformidad con los artículos 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, por tanto, de ningún modo deberá tenerse por no presentada la promoción; ya que se lesionaría el derecho a un procedimiento legal. Y ante tal situación el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo lo confirma al establecer:

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año II. No. 20. Agosto 1989.
Tesis: III-TASS-1149

NOTIFICACIONES.- DEBERAN EFECTUARSE EN EL DOMICILIO LEGAL DE LOS CAUSANTES, O EN EL ULTIMO DOMICILIO SEÑALADO PARA OIR NOTIFICACIONES.- Las notificaciones que las autoridades fiscales realicen a los causantes deberán efectuarse en el domicilio fiscal de la empresa, el que, de conformidad con lo dispuesto por la fracción II, inciso a), del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, lo constituye el local en que se encuentra el principal asiento de sus negocios, o en su defecto, en el domicilio señalado para recibir notificación al iniciar alguna instancia; en consecuencia, si la notificación se realiza en un lugar diferente, dicha actuación es nula y no puede inferirse que cualquier lugar de trabajo de una empresa es su domicilio fiscal.

Respecto al caso en que el promovente no proporcione domicilio, el Tribunal indica:

Segunda Época.
Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)
R.T.F.F.: Año V. No. 36. Diciembre 1982.
Tesis: II-TASR-VIII-331

NOTIFICACION.- SI EL ACTOR NO PROPORCIONA DOMICILIO, ESTA DEBE LLEVARSE A CABO EN EL SEÑALADO AL DARSE DE ALTA COMO PATRON.- De conformidad con el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades deben llevar a cabo las notificaciones en el lugar que se haya señalado para oír y recibir notificaciones o en el domicilio fiscal de la empresa, pero si como en el presente caso el actor jamás proporcionó al Instituto Mexicano del Seguro Social un domicilio para recibir las, la autoridad obró conforme a derecho al notificar la resolución del recurso en el domicilio que aparecía en los registros del Instituto.

Y en cuanto a las notificaciones personales el Tribunal ha emitido el siguiente criterio:

Segunda Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año IV. No. 27. Marzo 1982.
Tesis: II-TASS-3708

NOTIFICACIONES PERSONALES.- DEBEN HACERSE EN EL DOMICILIO SEÑALADO PARA RECIBIRLAS.- En los términos del Art. 100, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones personales deberán hacerse en el domicilio que se hubiera señalado para oír o recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso del procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o con la resolución de la instancia o del procedimiento respectivo, razón por la cual las autoridades, al notificar la resolución dictada en un recurso administrativo, deberán hacerlo en el domicilio indicado en la promoción del mismo, no siendo válido efectuarla en el que se tenía para el cobro del crédito fiscal. En consecuencia, si la demandante prueba que la notificación de la citada resolución se practicó en domicilio diverso al señalado en su promoción, debe estimarse que es a partir de la fecha en que se ostenta concedora de la misma cuando debe correr el término de la interposición de la demanda de nulidad.

Ahora, atendiendo a la redacción del penúltimo párrafo del artículo 18 en análisis podemos observar que en primer lugar, no se expresa qué tipo de días son, si se refiere a naturales o hábiles y ante tal omisión, consideramos que el particular se sujetará al plazo establecido por el artículo 12 del mismo Código Fiscal que establece que en los plazos fijados en "*días*", no se contarán o considerarán los inhábiles, por lo que es de concluir que se refiere a días hábiles.

A pesar de ello, consideramos conveniente que tal artículo debería señalar de manera clara y precisa que se trata de "*días hábiles*", tomando en consideración la finalidad del recurso administrativo, que es la de otorgarle mayores facilidades al particular para ejercitarlo y qué mejor que las normas que tienen alguna relación con la regulación de dicho medio de defensa sean lo más precisas posibles.

Otro punto es que también dicho párrafo no precisa en que momento debe iniciar el cómputo del plazo de los diez días, circunstancia que el maestro SANDOVAL GALINDO puntualiza al señalar que: "cuando existen deficiencias en el escrito en cuánto a los requisitos del artículo que aquí se analiza, debe señalarse que para el cómputo del plazo referido existe omisión al señalar cuándo debe iniciarse, de tal forma que atendiendo al hecho cierto de que esta omisión no puede perjudicar al particular, es nuestra opinión que deberá computarse a partir

del día siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento para subsanar las irregularidades".¹²²

Compartiendo dicho punto de vista, se observa que además tiene relación con lo preceptuado por el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, en lo que se refiere a los efectos de la notificación, que es el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas cuando surten efectos, aún cuando cabe señalar que en este artículo no se señala a partir de qué momento se debe tomar o considerar como inicio de un plazo, sin embargo, a falta de esta omisión, en la práctica se ha seguido el criterio del legislador de que dicho plazo se comience a contar a partir del día en que surtió efectos o el día hábil siguiente, según lo establece la norma al regular algún trámite o procedimiento.

Otra crítica, que se le puede hacer al penúltimo párrafo del artículo 18 es que señala de manera general que se requerirá al promovente a fin de que en el plazo de diez días cumpla con alguno de los requisitos en estudio, siempre y cuando se hayan omitido alguno de ellos, esto da pauta a pensar que puede ser alguno o más de los que se han venido estudiando.

Por otra parte, consideramos conveniente destacar como elemento final, que el artículo 18 segundo párrafo que actualmente establece nuestro Código Fiscal, no sólo no está vigente, sino que aún siendo un ordenamiento del orden Federal, tiene que sujetarse a disposiciones que emanan del Sistema de Administración Tributaria, el cual, no puede ser jerárquicamente más importante que el Poder Legislativo como para determinar que obligaciones deberán presentarse por medios electrónicos y cuales en documento expreso.

Una vez analizados los requisitos derivados del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, procederemos ahora a hacerlo con los establecidos en el artículo 122 del mismo ordenamiento y en primer término tenemos el

¹²² SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Ob. Cit., pág. 142.

señalamiento de la resolución o el acto que se impugna, evidentemente a este requisito debe considerársele como un presupuesto esencial del recurso administrativo, ya que sin él no se podría hablar de la existencia de este medio de defensa, en virtud de que sin él no existe acción ni afectación o agravio alguno al recurrente, por tanto resulta inoperante e improcedente dicho recurso. Dicho señalamiento consiste en identificar de manera precisa el acto o resolución, es decir, expresar en el escrito del recurso el tipo de resolución o acto, por ejemplo: una multa, una liquidación, la determinación de un crédito fiscal, el requerimiento de pago, un embargo, etc., el número de crédito si es que éste se expresa, el número de oficio en donde se contiene el acto o resolución, la fecha del citado oficio, así como el servidor público que lo emitió y la cantidad del crédito si es que la hubiera.

Otro de los requisitos que se considera quizás como el segundo más importante en relación con este medio de defensa lo es el de la **expresión de agravios que cause el acto o la resolución impugnada**, claro está que éste requisito no sólo en la materia del recurso de revocación tiene relevancia, sino también en los procesos seguidos ante los tribunales federales sea el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o los que integran el Poder Judicial Federal, los cuales dentro del juicio de nulidad se establecen en los llamados "conceptos de impugnación" y, en el caso del Juicio de Amparo, "conceptos de violación"; por tanto, la estructura, la conformación o la expresión de los agravios constituyen la parte fundamental del recurso.

En la práctica profesional es muy frecuente observar que en algunos recursos no existen tales agravios, es decir, hay una ausencia total de dichos argumentos. Así, también es común ver que en algunas ocasiones, la expresión de dichos agravios no se encuentre bien estructurada, resultando inoperantes, insuficientes, insubsistentes y, en algunos casos, improcedentes, lo que origina o causa que la autoridad confirme la resolución o el acto impugnado, todo ello en perjuicio del recurrente.

Ahora bien, respecto a la terminología del "agravio", podemos observar que nuestro Código Fiscal hace caso omiso, respecto a determinar que debe entenderse por éste, y tal deficiencia puede ser sustituida por la doctrina a través del jurista Reyes Altamirano, quien expresa en su Diccionario de Términos Fiscales que el *agravio* en materia administrativa fiscal, se considera como la lesión o lesiones o afectación jurídica, de la que se duele el gobernado y que invoca o hace valer al impugnar o controvertir un acto o resolución fiscal.

Por su parte Rafael De Pina en su Diccionario de Derecho señala que el *agravio* es la lesión, daño o perjuicio, ocasionada por una resolución, judicial o administrativa, por la aplicación indebida de un precepto legal o por falta de aplicación del que debió regir el caso, susceptible de fundar una impugnación contra la misma.

Una vez determinado dicho concepto, consideramos que sería conveniente su incorporación en la redacción del artículo 122 del multicitado Código Fiscal mediante una adición al mismo, pues como se ha podido observar en tal ordenamiento no existe una definición legal de éste, lo que se considera así, debido a que no hay que olvidar que el espíritu del legislador fue establecer un medio de defensa a favor del particular, para impugnar los actos o resoluciones de la autoridad fiscal que le fueran desfavorables, sobre todo cuando dichos particulares carecieran de los conocimientos técnicos al respecto. Y precisando lo anterior, se puede decir que el *agravio* en tal sentido sería la constatación de un menoscabo, violación, mutilación o lesión a un derecho público subjetivo, 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.

Así tenemos que, en virtud de la inexistencia de un concepto legal, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido ciertas características o requisitos para identificar un agravio y al respecto establece:

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año II. No. 21. Septiembre 1989.
Tesis: III-TASS-1203

CONCEPTO DE AGRAVIO.- REQUISITO QUE DEBE REUNIR.- Para considerar que la demandante ha expresado un concepto de agravio en contra de la resolución impugnada, debe señalar con precisión la parte de la resolución que lesione alguno de sus derechos, debiendo mencionar el precepto o los preceptos jurídicos que a su juicio dejó de aplicar o aplicó indebidamente la autoridad demandada, expresando asimismo, los razonamientos lógicos jurídicos por los que llegue a la conclusión o indebida aplicación de los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto. En consecuencia, si la actora no cumple con estos requisitos y se limita a decir que los artículos invocados por la autoridad no son aplicables, debe confirmarse la resolución por falta de expresión de agravios.

Es conveniente destacar, que la autoridad en algunos casos, ha resuelto de manera intencional confirmando la validez del acto impugnado, calificando las argumentaciones que aduce el recurrente como agravios *inoperantes*, *improcedentes* o *insuficientes*, sin que tales argumentaciones se puedan considerar como un agravio, lo cual, en nuestra opinión la autoridad lo ha venido realizando con el fin de no requerir al promovente por la omisión de éstos; sin embargo, podemos señalar que sin intención alguna, y debido a la importancia que revisten los agravios, se ha originado una clasificación de los mismos, no sólo de los Tribunales dentro de sus criterios jurisprudenciales sino también de la autoridad resolutora al emitir sus resoluciones en este sentido.

Respecto a la fracción tercera del artículo 122 del Código Fiscal, encontramos como siguiente requisito el **ofrecimiento de las pruebas y el señalamiento de los hechos controvertidos**; en este orden, analizaremos en principio, el **ofrecimiento de las pruebas**, siendo otro de los requisitos relevantes del recurso administrativo, debido a que son el medio idóneo para crear convicción en la autoridad administrativa resolutora del recurso, en cuanto a que el particular recurrente tenga o no la razón al demostrar con los medios probatorios la ilegalidad de la resolución o acto impugnado.

En este sentido, podemos mencionar que es muy importante cumplir con este requisito, ya que, la omisión del mismo trae consecuencias, que en un momento dado pueden ocasionar que se confirme la validez de la resolución o del acto impugnado.

El estudio de la prueba ha sido poco abordado y en algunos casos no se ha tratado a profundidad por el derecho fiscal administrativo, en relación con nuestro objeto de estudio, que es el recurso administrativo de revocación. La prueba es sumamente trascendental y dicha afirmación se viene a corroborar con el siguiente criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que ha instituido:

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año III. Nos. 13 a 15. Tomo I. Julio - Diciembre 1980.

Tesis: II-J-71

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEBEN EXAMINARSE TODAS LAS ARGUMENTACIONES Y VALORARSE LAS PRUEBAS APORTADAS AL RESOLVERLOS.- Las autoridades administrativas deberán hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas y valorar todas las pruebas aportadas en el procedimiento oficioso, pues en caso contrario la resolución que dicten deberá ser anulada de conformidad con el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que se subsanen esas omisiones.

Corroborando la importancia de las pruebas en el recurso administrativo, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el siguiente sentido al *obligar a la autoridad a admitirlas y desahogarlas*:

Tercera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año IV. No. 40. Abril 1991.

Tesis: III-TASS-2099

PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- OBLIGACION DE LA AUTORIDAD DE ADMITIRLAS Y DESAHOGARLAS.- Al resolver un recurso administrativo, la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar debidamente todas las pruebas que los particulares ofrezcan y que estén reconocidas por la ley, pues esto es un elemento esencial en la defensa de los particulares que les permite, mediante la interposición de recursos

administrativos, acreditar la veracidad de los hechos en que apoyan sus conceptos de ilegalidad, y si las pruebas no tienen ningún defecto en sí por su conexión con los puntos controvertidos o por su idoneidad al respecto y si no son contrarias al derecho, deben ser admitidas y desahogadas; y en caso contrario, la autoridad deberá fundar y motivar adecuadamente el desechamiento o desestimación de las pruebas ofrecidas.

Tenemos, en consecuencia, que la importancia de la prueba radica en que es a partir de ella que se desvirtuará la presunción de legalidad que posee el acto de autoridad impugnado a través del recurso. En este sentido, si el recurrente considera que dicho acto o resolución le afecta en su interés jurídico, tiene que demostrarlo a través de los medios de prueba, de manera que establezca tal convicción en el ánimo o conciencia de la autoridad que resuelve; con la finalidad de que dicha resolución le sea favorable, porque si se verifica o comprueba la ilegalidad del acto impugnado, éste quedará sin efectos. Tales pruebas, sin lugar a duda, deben ser estudiadas por la autoridad y al respecto el Tribunal Federal de la materia establece:

Tesis: III-PSS-203
R.T.F.F. Año V. No. 59. Noviembre 1992. Pág: 9
Precedente Tercera Época.
Pleno

PRUEBAS.- SU VALORACION EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.- Conforme al artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, *las pruebas ofrecidas por las partes en los recursos administrativos* establecidos por el ordenamiento legal mencionado, ***deben examinarse pormenorizadamente y valorarse jurídicamente en lo individual para arribar a la conclusión de su eficacia o ineficacia con objeto de demostrar los hechos o finalidad que persiguen.*** Cuando las autoridades fiscales no proceden de esa manera, se incurre en violación al precepto legal mencionado.

De lo señalado, lo que también nos interesa saber es lo que se refiere a la prueba en cuanto a su definición y al respecto, tomaremos dicha definición de la Teoría General del Proceso y su corriente doctrinal; así tenemos que el maestro Eduardo Pallares, respecto al medio de prueba, apunta que: "En el Derecho Procesal se entiende por medio de prueba, todas aquéllas cosas, hechos o

abstenciones que pueden producir, en el ánimo del juez certeza sobre los puntos litigiosos".¹²³

Aún cuando el Código Fiscal de la Federación, no establece de manera clara y específica cuales son las pruebas admisibles en materia del recurso administrativo de revocación, sino que de manera muy general lo señala, se puede aplicar de manera supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles en lo relativo a su artículo 93 en el que se reconocen como medios de prueba los siguientes:

- I. La confesión.
- II. Los documentos públicos.
- III. Los documentos privados.
- IV. Los dictámenes periciales.
- V. El reconocimiento o inspección judicial.
- VI. Los testigos.
- VII. Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- VIII. Las presunciones.

Sin embargo, en materia de recursos administrativos, no todos estos medios de prueba resultan idóneos, pero como se ha visto con anterioridad, la autoridad debe admitir a trámite y valorar todas las pruebas y argumentaciones que arguye el recurrente, tal como lo establece el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación al expresar que: "En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas...".

Por otra parte, podemos destacar que durante la tramitación del recurso de revocación no existe período de admisión de pruebas, sin embargo, se obliga a las partes a cumplir con el requisito de rendir pruebas sin que el recurso, en principio, se haya admitido a trámite y por tanto, sin que se hayan admitido a trámite las mismas, lo que nos hace pensar que deberían calificarse las pruebas antes de admitirlas en su totalidad, para determinar si es adecuada y si tiene relación con

¹²³ PALLARES, Eduardo. Derecho Procesal Civil, 2ª ed., Porrúa, México, 1999, pág. 351.

los hechos controvertidos, sin embargo, haciendo una salvedad, consideramos por una parte que en materia del recurso administrativo resultaría un tanto formulista, ya que *no estamos en presencia de un juicio*, en donde con justa causa debiera existir dicha formalidad, *sino ante un procedimiento administrativo*; ya que basta recordar que la idea de la instauración de este medio de defensa es la agilidad y rapidez de la resolución sin contener rigorismos que se constituyan a su vez en trampas procedimentales.

Así tenemos que, dentro de los medios probatorios que destacan por su importancia e idoneidad es la prueba *documental*, y haciendo referencia al concepto de documento, el maestro Eduardo Pallares nos dice que: "es cualquier cosa que tenga algo escrito con sentido inteligible..."¹²⁴

Así, el Código Federal de Procedimientos Civiles prevé dos tipos de documentos, en principio tenemos los *públicos* que se establecen en el artículo 129 del mismo ordenamiento civil, el que regula lo siguiente: "Son documentos públicos aquéllos cuya formación está encomendada por la ley dentro, de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones". Y en su segundo párrafo establece que: "La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes".

En relación con los documentos *privados*, el Código Federal de Procedimientos Civiles sólo se limita a establecer en su artículo 133 lo siguiente: "Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129". Y haciendo una interpretación de éste, podemos decir que los documentos privados son aquéllos que derivan o se emiten por personas que no son funcionarios públicos o revestidos de fe pública o que siendo, no los emiten ejerciendo función pública alguna.

¹²⁴ PALLARES, Eduardo. Ob. Cit., pág. 360.

Una vez establecido lo anterior, resulta conveniente destacar que para el caso de que la prueba documental se presente en idioma extranjero, es necesario en materia de recurso administrativo que se presente con su traducción al español, pues, en caso de no ser así, no tendrá valor probatorio.

Prosiguiendo con el tema de la prueba, y como ya se señaló al principio, el Código Fiscal establece que se admitirá toda clase de pruebas; sin embargo, tal declaración no es del todo genérica como se pudiera observar a primera vista, ya que se prevén dos excepciones, las cuales también se señalan en el artículo 130 del mismo Código Fiscal en comento. Y al respecto *se indica que en el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones.*

Para hacer el análisis de estas pruebas consideramos pertinente definir la prueba **testimonial o testimonio** y, al respecto, Ovalle Favela indica que: "...el testimonio es la declaración procesal de un tercero ajeno a la controversia, acerca de hechos que a ésta conciernen"¹²⁵

Lo anterior nos hace pensar que dada la naturaleza de los procedimientos y actos administrativos no sería posible tomar en cuenta tal prueba, pues resultaría muy difícil que el testigo tuviera un peso específico o relevante en el cual su testimonio pudiera provocar la revocación de un acto.

Además, si bien es cierto, también la autoridad se auxilia de los testigos para realizar algunos procedimientos; los testimonios de los mismos quedan plasmados en los documentos o actas que al efecto se integran en los mismos y que, incluso, son los propios particulares los que también intervienen en ellos, los cuales pueden y deben designar los testigos; como en el caso de las auditorias y de los embargos.

¹²⁵ OVALLE FAVELA, José. Derecho procesal Civil, 3ª ed., Harla, México, 1989, pág. 163.

Ahora, respecto a la **confesional**, que es otra de las pruebas que no se admiten, siempre y cuando la hagan las autoridades y no así los particulares; por lo tanto la autoridad si puede ofrecer rendición de informes e incluso documentos públicos emitidos por la autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Así mismo, cabe destacar que el mismo precepto 130 del Código en cita, señala que: "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".

Sin embargo, por la propia naturaleza de este tipo de prueba a la cual en algún tiempo se le consideró por la doctrina como la reina de las mismas, es casi inexistente en materia fiscal por lo establecido en el multicitado artículo 130; además, porque es difícil considerar que un tercero sabiendo la implicación de su confesión la haga, pues no hay que olvidar que la confesión es la declaración vinculatoria de parte, la cual contiene la admisión de que determinados hechos propios son ciertos. Tal como lo confirma el destacado procesalista OVALLE FAVELA, al apuntar que: "La confesión es una declaración vinculatoria, pues generalmente contiene un reconocimiento de hechos, de consecuencias jurídicas desfavorables para el confesante".¹²⁶

Ahora, corresponde analizar dentro de las pruebas, el **reconocimiento o inspección judicial** y para entender su alcance, el jurista Lucero Espinosa comenta:

¹²⁶ OVALLE FAVELA, José. Ob. Cit., pág. 147.

*“La inspección o reconocimiento judicial es un medio de prueba que consiste en el examen o comprobación directa del juzgador”.*¹²⁷

De lo anterior, podemos comentar que tal prueba debe llevarse a cabo directa y personalmente por quien va a valorar la prueba y no por ninguna otra persona; además de que si no es la persona idónea, en este caso la autoridad que resuelve, la que va a valorar la prueba y que interviene en la misma, se desvirtúa su naturaleza.

Se sabe que dentro de la práctica profesional, en relación al desahogo de la prueba referida sucede con frecuencia que la autoridad encargada de resolver el recurso, envía o designa a personal que depende de ella para realizarla o llevarla a cabo, lo que ocasiona que se pierda la percepción directa de los hechos y su valor probatorio, al convertirse en un documento público que los acredita. Como tal pudiera ser el caso en el que el recurrente solicita esta prueba para que se lleve a cabo sobre mercancía de procedencia extranjera que le ha sido embargada precautoriamente por la autoridad fiscalizadora, y para llevarla a cabo, la autoridad que resuelve se auxilia de un visitador aduanal, quien tiene conocimientos sobre clasificación arancelaria de las mercancías, cuando sea éste el objeto de la prueba y no el verificar que efectivamente la mercancía embargada se encontraba y que se encuentre hasta ese momento, en el domicilio fiscal del contribuyente al momento de realizar el embargo y después de él; así como también la cantidad, y demás características que se establezcan en el acta, por ejemplo.

Otro punto importante que es dable mencionar dentro de la práctica profesional, es que esta prueba ha entrado en desuso, debido a que la autoridad resolutoria al no encontrar ésta idónea para su desahogo, en la mayoría de las ocasiones no la admite, ante lo cual, el recurrente ha desistido de ofrecerla; esto en nuestra opinión resulta arbitrario, ya que antes de valorar si la prueba es necesaria para determinar el resultado de la resolución recurrida, la autoridad se

¹²⁷ LUCERO ESPINOSA, Manuel. Ob. Cit., pág. 192.

predispone a no admitirla, ya sea por cuestiones de carga de trabajo o por que el lugar de los hechos se encuentre muy retirado del lugar de trabajo del funcionario, lo que hace difícil su traslado hasta ese lugar; pretendiendo disfrazar sus razones personales, con la falta de idoneidad de la prueba.

Ante tal situación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa da el siguiente criterio jurisprudencial:

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 91. Julio 1995.

Tesis: III-TASR-IX-401

INSPECCION OCULAR.- ESTA PRUEBA SE CONTEMPLA DENTRO DE LAS ADMISIBLES EN LA FASE ADMINISTRATIVA.- En el artículo 130 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se establece que en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones, por lo tanto, si del análisis al escrito del recurso de revocación se desprende que el actor ofreció como de su intención la prueba de inspección ocular y, la autoridad, en la resolución impugnada manifiesta que no es de admitirse dicha prueba, ya que no existe precepto alguno dentro del procedimiento administrativo a efectuar inspecciones oculares, tenemos que la resolución impugnada no se ajusta a derecho, en virtud de que ***de acuerdo al precepto legal invocado, en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, salvo las que están previstas como excepción, de manera que si la prueba de inspección ocular no es de las exceptuadas, su admisión es procedente.***

Esto nos lleva a concluir, que dicha prueba a pesar de no estar prohibida por el Código Fiscal ni por los Tribunales Administrativos, resulta oportuno su ofrecimiento y admisión, independientemente de los motivos que tenga la autoridad para admitirla o no.

Otra de las pruebas que toca desarrollar es la **pericial**, la cual es la de mayor trascendencia para el recurso de revocación en estudio, después de la documental, pues no debemos olvidar que esta prueba forma parte de los anexos que se deben acompañar en la interposición del recurso y la cual es fundamental

tratándose de la interposición del recurso de revocación en contra del avalúo que sirva de base para el remate de los bienes embargados, aún cuando en el escrito se designe perito y posteriormente se rinda el dictamen pericial, de conformidad con el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

Para determinar su concepto DÍAZ GONZÁLEZ apunta que la pericial técnica es la: *"Probanza cuyo objetivo es la demostración de un hecho, la cual debe desarrollarse por un profesionista o experto en esa labor, la cual presentará un dictamen que auxiliará a la Sala en su decisión... Este tipo de pruebas puede versar sobre cuestiones tales como la ingeniería, la química, la física, sobre valuación de bienes, etcétera"*.¹²⁸

Por su parte, el maestro LUCERO ESPINOSA establece que: *"... la prueba pericial es un medio a través del cual se persigue ilustrar al juzgador acerca de los hechos controvertidos, cuyo examen requiere conocimientos especiales en alguna ciencia, técnica o arte, y que para ello es necesario la asistencia intelectual de una persona capaz, denominada perito, versado en la especialidad de los puntos respecto de los cuales ha de oírse su parecer, y cuyos conocimientos ha adquirido en virtud de su profesión u oficio"*.¹²⁹

Con respecto a lo anterior, podemos comentar que dentro de la práctica profesional fiscalista la prueba pericial por excelencia es la "contable" y sin menos importancia aquella que realiza el perito valuador de bienes raíces, sobre todo en el caso previsto en el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe destacar que la prueba pericial en relación con el avalúo de bienes raíces, se deberá llevar a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público,

¹²⁸ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, ob. Cit., pág. 225.

¹²⁹ LUCERO ESPINOSA, Manuel. Ob. Cit., pág. 181.

avalúos que tendrán una vigencia de seis meses, de conformidad con el artículo 4º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Otro tipo de pericial en materia de recurso de revocación es la dactiloscópica, respecto de la huella digital estampada por el recurrente y ésta sea controvertida por la autoridad; y otra sería la grafoscópica, para el caso de que se objete de falsa la firma del recurrente. Sin embargo, es conveniente comentar que este tipo de pruebas aunque son las más conocidas e idóneas para los casos antes mencionados, en la práctica no se utilizan muy a menudo tanto por parte de la autoridad como del recurrente, debido al costo que implican.

Es dable mencionar que por la naturaleza jurídica del recurso administrativo de revocación, el desahogo de la prueba pericial se logra con la simple presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente, ante lo cual consideramos que aún cuando esto no resulte idóneo por considerársele por algunos tratadistas como un procedimiento contencioso, si lo es para nosotros, debido a que como ya lo establecimos anteriormente, el recurso administrativo de revocación tiene la naturaleza jurídica de ser un procedimiento administrativo y no un proceso judicial.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a establecido el siguiente criterio:

Tesis: IV-TA-2aS-23
R.T.F.F. Año II. No. 10. Mayo 1999. Pág: 258
Aislada Cuarta Época.
Segunda Sección
Materia: PROCESAL (PRUEBAS)

PRUEBA PERICIAL.- ES EL RESULTADO DE UNA ACTIVIDAD PROCESAL POR NATURALEZA.- En el sentido estricto, **la prueba pericial es una actividad procesal por naturaleza**, para ello, basta considerar el tenor de los artículos 231 del Código Fiscal de la Federación, y 143 a 160 del Código Federal de Procedimientos Civiles; es decir, **la peritación ocurre siempre en un proceso o se practica como medida procesal previa y tiende a**

acreditar elementos de convicción al juzgador, con el fin de impartir justicia respecto de los hechos que se controvierten en el juicio.

Continuando con el desarrollo de las pruebas encontramos ahora la **presuncional**, respecto de la cual, el Código fiscal de la Federación no establece que debemos entender por tal circunstancia y atendiendo a la supletoriedad en materia fiscal respecto del Código Federal de Procedimientos Civiles, tenemos que el artículo 190 del mismo ordenamiento establece:

“Las presunciones son:

- I. Las que establece expresamente la ley.
- II. Las que se deducen de hechos comprobados”.

A su vez, el artículo 191 del Código Federal de Procedimientos Civiles en comento, establece: *“Las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley”*

De tales artículos podemos inferir que la presunción se divide en **humana**, hecha ya sea por el juzgador; en este caso, sería por la autoridad administrativa que resuelve el recurso; y la **legal**, la cual se establece en la ley. A su vez la legal se divide en *relativas* que son aquellas que admiten prueba en contrario, *juris tantum*; y en *absolutas*, que no admiten prueba en contrario, *juris et de jure*; un ejemplo de las primeras se encuentra establecido en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que establece: *“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”*.

Ahora, un ejemplo de la presunción legal que no admite prueba en contrario se encuentra establecida en el artículo 37 del mismo ordenamiento antes mencionado:

*"Las instancias o peticiones que se formulan a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte". A esta presunción legal absoluta *juris et de jure*, se le conoce con el nombre de *Negativa ficta*.*

Y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido respecto a la prueba presuncional lo siguiente:

Tesis: II-TASS-4124
 R.T.F.F. Año V. No. 32. Agosto 1982. Pág: 32
 Aislada Segunda Época.
 Pleno
 Materia: PROCESAL (PRUEBAS)

ACTAS DE VISITA.- DISCREPANCIA ENTRE LAS APORTADAS POR EL VISITADO Y POR LA AUTORIDAD.- Si existe discrepancia entre las actas de visita aportadas por la actora y la autoridad demandada en relación a las personas que ocurrieron a su levantamiento, en tanto que en las primeras no aparece la firma de uno de los visitadores, que alega la autoridad que sí firmó y trata de probar lo contrario, con la firma correspondiente, ***el valor probatorio de dichos documentos quedará al prudente arbitrio del juzgador, quien los valorará con base a la prueba presuncional y a la luz de las constancias de autos.***

Respecto ha que la presuncional ha sido considerada por el Tribunal como prueba en el recurso administrativo de revocación, tenemos el siguiente criterio:

Tesis: II-TASS-160
 R.T.F.F. Año I. Nos. 1 a 6. Agosto/1978 - Julio/1979. Pág: 382
 Aislada Segunda Época.
 Pleno
 Materia: PROCESAL

PRUEBA PRESUNCIONAL.- No existe violación al artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles porque la Sala a quo en la sentencia impugnada, se hubiera apoyado en la presunción a que se refiere el artículo 203 inciso b) del Código Fiscal de la Federación, puesto que *dicha presunción es un medio de prueba* en términos de los numerales 214 del precitado Cuerpo Legal en relación con el 93 fracción VIII de aquella ley de aplicación supletoria, y con la cual acreditó la actora, los elementos constitutivos de la acción.

Como último punto, tenemos las **pruebas supervenientes**, y este tipo de pruebas se prevé en el segundo párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación que establece: *"Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso"*.

Como se puede apreciar, en esta disposición se otorga una gran facilidad para su presentación, pues lo único que hay que acreditar o establecer es que dichas pruebas efectivamente surgieron con posterioridad o que se desconocían antes de la presentación del recurso de revocación para que la autoridad las valore antes de emitir su resolución.

Para conceptualizar esta prueba, DÍAZ GONZÁLEZ, atendiendo al juicio contencioso administrativo nos da una idea de ésta respecto de su presentación en el escrito del recurso administrativo de revocación al apuntar que: *"Es la que se presenta en un juicio contencioso administrativo, después de fijada la litis, misma que no pudo ser ofrecida en tiempo, ya que ésta surge con posterioridad a la presentación de la demanda o contestación, o por que no se conocía antes de la fecha en que se ofrece"*.¹³⁰

Y al respecto, la Corte ha establecido la siguiente tesis en esta materia:

Tesis: II-TASS-7999
R.T.F.F. Año VII. No. 70. Octubre 1985. Pág: 337
Aislada Segunda Época.
Pleno

¹³⁰ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., pág. 232.

PRUEBAS SUPERVENIENTES.- LA AUTORIDAD ANTE LA QUE SE PROMUEVA UN RECURSO ADMINISTRATIVO DEBE ADMITIRLAS O DESECHARLAS Y, EN SU CASO, VALORARLAS.- *A fin de cumplir con la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 Constitucional y conforme a lo establecido en el numeral 324 del Código Federal de Procedimientos Civiles, la autoridad ante la que se promueva un recurso administrativo debe admitir o desechar los medios probatorios supervenientes ofrecidos por la recurrente*, pues en caso contrario incurriría en violación a los preceptos antes mencionados, encuadrando esta situación en la causal de anulación prevista en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, lo que originaría que la Sala que conociera del juicio correspondiente declarara la nulidad para el efecto de que se repusiera el procedimiento a fin de subsanar el vicio mencionado.

Continuando con el criterio de la Corte, podemos destacar que en la siguiente tesis se da una idea de lo que debemos entender por *pruebas supervenientes*, al apuntar:

Tesis: II-TASS-6261
R.T.F.F. Año V. No. 54. Junio 1984.
Aislada Segunda Época.
Pleno
Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

PRUEBAS SUPERVENIENTES.- SU PRESENTACION EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO NO QUEDABA EXCLUIDA POR LOS ARTICULOS 214 y 219 DEL ANTERIOR CODIGO FISCAL.- En los numerales citados se establecían las pruebas cuya exhibición y admisión procedería en el juicio de nulidad y que no podrían ser diversas a las presentadas en la fase administrativa del procedimiento. Tal disposición no excluía la presentación de pruebas supervenientes, en el propio procedimiento administrativo, pues, además de que los preceptos en cita ni siquiera se referían a éste, sino al contencioso, no establecían ninguna prohibición relativa al ofrecimiento y admisión de ese tipo de probanzas, ya que debe tenerse en cuenta que por *este tipo de prueba se entiende aquella que no existía, como tal, en el momento procesal o procedimental en que el interesado tenía que haberla exhibido*, por lo que, en estos casos, se autoriza que se presente la probanza en una fase procesal posterior, sin que los referidos preceptos prohibieran este tipo de pruebas, pues los mismos se referían a aquellas otras que, pudiendo haber sido presentadas en la fase administrativa del procedimiento, el promovente se había abstenido de hacerlo.

En conclusión, como ya se ha señalado con anterioridad, el recurso administrativo de revocación carece de naturaleza procesal establecida o estricta, por lo cual todas las instituciones, principios y conceptos que son tomados del derecho procesal fiscal o de la Teoría General del Proceso, se delimitan o modifican ya sea ampliando o restringiendo su naturaleza o función original a efecto de incorporarlos en la resolución y aplicación del procedimiento administrativo del recurso de revocación.

Por lo tanto se considera, que en materia de la prueba, todos los principios, conceptos e instituciones que la regulan no pueden ser aplicados todos de manera estricta, aún cuando se quiera delimitar o modificar su acepción original; tal es el caso, por ejemplo, lo referente a la carga de la prueba, pues en la teoría general del proceso se dice que la carga de la prueba corresponde a las partes y sobre todo cuando afirman (esto último sí aplica en materia de recurso, interpretando a contrario sensu ya que en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación se puede observar dicho principio); pero en el caso del recurso no podemos hablar de partes, pues en principio sólo existe una, según la ley fiscal, que es el recurrente y, por otro lado, la autoridad que resuelve de manera autotutelar o autocompositiva, por lo que no se da el famoso triángulo procesal que caracteriza a todo juicio, en donde las partes están en igualdad, lo cual sí acontece en el juicio de nulidad, pues una de las partes es el particular, ya sea como actor o demandado (Juicio de Lesividad), y la otra parte que corresponde a la autoridad demandada y excepcionalmente actor en el juicio de Lesividad, situación que no se da en el recurso de revocación, pues en éste existe una relación vertical aun cuando no en todo sentido, pues no hay que olvidar que en los recursos administrativos se apoyan en un doble fundamento jurídico, ya que, por una parte, una de sus bases esenciales descansa en que la misma autoridad revise sus propios actos para corregir los errores y violaciones que advierta y que afecten la esfera jurídica de los administrados, con el objeto de evitar un proceso posterior ante las autoridades judiciales o tribunales administrativos; y desde el punto de vista del gobernado, los

recursos administrativos están dirigidos a tutelar su esfera jurídica contra los actos de autoridad que les afecten.

Así tenemos que el recurso administrativo de revocación es una figura autocompositiva especial debido a sus características y esencia, ya que no puede retomar todo lo que se refiere a la prueba en el campo procesal, como lo sería la carga de la prueba, por las circunstancias que se señalaron con antelación, y se debe de tomar al procedimiento probatorio con sus propias modificaciones para adaptarlo y adecuarlo al trámite del procedimiento administrativo del recurso de revocación.

Ahora bien, en relación con el *procedimiento probatorio*, en materia del recurso de revocación, como veremos, no existe una división precisa de las fases que la componen, como podrían ser: el ofrecimiento, la admisión, preparación, desahogo y valoración de las pruebas.

Y aún con las salvedades antes mencionadas comenzaremos con el *ofrecimiento*, esta fase la encontramos regulada en los artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, aún cuando no se establece con tal nombre, el primero de ellos se refiere a los requisitos que se deben señalar en el escrito de interposición del recurso y, en su fracción III, establece las pruebas, requisito muy importante porque es en este momento en que deben considerarse como ofrecidas, ya que en el supuesto caso de que no se señalaran y una vez requeridas por la autoridad, y no cumplido el requerimiento cuando se hubieran omitido al presentar el respectivo escrito, estas pruebas se tendrán por no ofrecidas, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 122 del multicitado ordenamiento.

A su vez, el artículo 123, fracción IV, del mismo Código, establece como anexo a las pruebas documentales y al dictamen pericial y, en caso de darse el mismo supuesto anteriormente mencionado para el señalamiento de las pruebas

en el escrito de interposición del recurso, la sanción será igual, es decir, se tendrán por no ofrecidas.

Respecto a la **admisión**, podemos mencionar que generalmente se ha estimado que en este periodo la autoridad tiene la facultad de desechar alguna prueba y admitir las demás que haya ofrecido el particular, siempre y cuando ésta haya estudiado previamente su admisión o desechamiento, debiendo en este caso fundar y motivar su actuar.

Para el caso del recurso de revocación, las únicas pruebas que no están reconocidas por la ley para admitirse, son desde nuestro punto de vista y del Código Fiscal de la Federación, la testimonial, sea de un particular o de una autoridad, y la otra es la confesional mediante absolucón de posiciones, de acuerdo con el artículo 130, primer párrafo del ordenamiento legal de múltiple referencia tal como se ha mencionado con anterioridad.

Es dable destacar que actualmente no existe un acuerdo admisorio de pruebas y no hay que perder de vista que el hecho de que el escrito de interposición del recurso ha ingresado a la oficina administrativa a través de la oficialía de partes y sellado de recibido, no implica que se tenga ya que entrar a su estudio, sino que previamente se realiza la revisión respectiva de todos los elementos y requisitos y, para el caso de que faltare alguno, se le requerirá al particular para que, una vez cumplido correctamente lo requerido, es decir, cumplido el requisito omitido, se entrará a su estudio, porque puede suceder que no se cumpla con lo requerido o no se cumpla en el plazo señalado, y entonces se desechará o se tendrá por no presentado, con lo que se resuelve desfavorablemente para el recurrente, debido a que no se entra al estudio de su asunto.

De acuerdo con el principio de legalidad objetiva, que debe regir en el recurso administrativo, cabe mencionar que el tercer párrafo posterior a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece que: *“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”*.

Y al respecto lo que establece el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es:

Tesis: III-TASS-2099
 R.T.F.F. Año IV. No. 40. Abril 1991.
 Aislada Tercera Época.
 Pleno
 Materia: PROCESAL (PRUEBAS)

PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- OBLIGACION DE LA AUTORIDAD DE ADMITIRLAS Y DESAHOGARLAS.-
Al resolver un recurso administrativo, la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar debidamente todas las pruebas que los particulares ofrezcan y que estén reconocidas por la ley, pues esto es un elemento esencial en la defensa de los particulares que les permite, mediante la interposición de recursos administrativos, acreditar la veracidad de los hechos en que apoyan sus conceptos de ilegalidad, y si las pruebas no tienen ningún defecto en sí por su conexión con los puntos controvertidos o por su idoneidad al respecto y si no son contrarias al derecho, deben ser admitidas y desahogadas; y en caso contrario, la autoridad deberá fundar y motivar adecuadamente el desechamiento o desestimación de las pruebas ofrecidas.

Otro punto que consideramos interesante apuntar es el de la **preparación** y el **desahogo** de las pruebas en el recurso en estudio, se tomará en cuenta lo que se establece para la prueba, en el Juicio de Nulidad, conforme lo señala el último párrafo del artículo 130, el cual establece que: *“Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal ...”*, y también se estará a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles, de

conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo.

Sin embargo, cabe destacar que si bien el último párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación establece que se considerarán las reglas que se prevén para la prueba, en el Juicio de Nulidad, hay que tener presente que le serán aplicables tales reglas siempre y cuando, no contravengan la naturaleza del procedimiento administrativo del recurso de revocación, como ejemplo tenemos lo que se refiere a la prueba pericial, en la cual solamente se presenta, desahoga y valora la aportada por el recurrente, con lo cual no se sigue en su totalidad con las reglas que para ella se establecen en el procedimiento contencioso administrativo, pues no hay que olvidar que en este momento, dentro del procedimiento oficioso administrativo, no hay contraparte o incluso la testimonial que en el recurso administrativo no es admitida.

Ahora bien, tomando sólo como referencia a la *inspección o reconocimiento ocular*, debido a la gran relevancia que tienen **respecto de la preparación y desahogo** de las mismas, aún cuando el recurrente ofrezca dicha prueba, ya sea de hechos o cosas que tengan vinculación directa con los hechos controvertidos y los agravios sufridos por él, en este caso, consideramos que la autoridad debería acordar fechas y horas específicas para su desahogo, debiéndose levantar acta circunstanciada de los hechos conocidos en el mismo; pruebas en las que incluso se toma en consideración lo que establecen los artículos 161 al 164 del Capítulo V, del Título IV, del Código Federal de Procedimientos Civiles, ya que la regulación de las mismas, dentro de las disposiciones que establece la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que regula el Juicio de Nulidad en lo referente a estas pruebas, es inexistente.

Únicamente respecto del tema de la *preparación y desahogo de las pruebas*, resta comentar que es muy importante tener presente lo que se prevé en el artículo 42 de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual establece: *"El magistrado instructor, hasta antes de que se cierre la instrucción, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, ordenar la práctica de cualquier diligencia o proveer la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y no hubiere sido ofrecida por las partes... El Magistrado ponente podrá proponer al Pleno o a la Sección, se reabra la instrucción para los efectos señalados anteriormente"*.

Y aplicando esta regla al procedimiento del recurso de revocación, tenemos que la autoridad resolutora del citado medio de defensa, pudiera acordar la práctica de cualquier diligencia, la exhibición de cualquier documento, obviamente siempre que tenga relación con los hechos controvertidos para establecer la verdad material, sin que se presuma que, por utilizar esta facultad establecida en la ley, se surta el supuesto de interés personal o particular en el asunto por parte de la autoridad.

Muy íntimamente ligado a esta disposición se encuentra la contenida en el artículo 46 de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pues establece la obligación de los funcionarios de facilitar el rendimiento de pruebas, en los siguientes términos:

"A fin de que las partes puedan rendir sus pruebas, los funcionarios o autoridades tienen obligación de expedir con toda oportunidad, previo pago de los derechos correspondientes, las copias certificadas de los documentos que les soliciten; si no se cumpliera con esa obligación la parte interesada solicitará al magistrado instructor que requiera a los omisos."

Cuando sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquélla y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión tanto en sus características como en su contenido, se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos”.

Resulta conveniente hacer algunos comentarios al respecto, pues dicha disposición establece en primer lugar, la obligación de los funcionarios o autoridades de expedir copias certificadas de los documentos que les soliciten las partes. Esto nos da a entender que lo hará cualquier autoridad o funcionario, es decir, no hace distinción alguna y desde nuestro punto de vista, la obligación de expedir las copias certificadas tiene dos condiciones, la primera es que debe ser de manera oportuna y por otro lado se debe hacer previo el pago de los derechos correspondientes.

Otro punto que es dable destacar es que en su segundo párrafo se establece una sanción para el caso de que no se expida la copia de los documentos ofrecidos, previo requerimiento, y que consiste en la presunción de dar por ciertos los hechos que se pretenda probar con dichos documentos. Y esta sanción sólo se podrá dar, respecto de la autoridad demandada o recurrida, siempre y cuando sea sin causa justificada, justificación que puede ser el no pago previo de los derechos correspondientes; ahora, por lo que se refiere al ámbito del recurso de revocación, en este procedimiento y especialmente en las normas que lo regulan se tiene una regla específica, tal como se establece en el segundo párrafo siguiente a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación que a la letra apunta:

“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. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los

documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos”.

Ahora bien, existe para el caso del Juicio de Nulidad una disposición en el tercer párrafo del artículo 46 de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que establece una facultad importante, sancionadora y diferente a la anterior, la cual determina lo siguiente: *“En los casos en que la autoridad requerida no sea parte e incumpla, el magistrado instructor podrá hacer valer como medida de apremio la imposición de una multa por el monto equivalente de entre noventa y ciento cincuenta veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, al funcionario omiso. También podrá comisionar al Secretario o Actuario que deba recabar la certificación omitida u ordenar la compulsación de los documentos exhibidos por las partes, con los originales que obren en poder de la autoridad”.*

La interrogante que salta a la vista es, si dicha facultad también la puede aplicar la autoridad que resuelve el recurso de revocación, a lo cual la Corte ha establecido el siguiente criterio:

Novena Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVII, Febrero de 2003

Tesis: II.1o.A.103 A

MULTAS FISCALES. LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO DERIVA DE UNA FACULTAD DISCRECIONAL, SINO REGLADA Y, POR ENDE, CUANDO LA RESOLUCIÓN EN QUE SE IMPONEN CARECE DE LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, SE ACTUALIZA LA HIPÓTESIS DE NULIDAD PARA EFECTOS, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 238, FRACCIÓN II, EN CORRELACIÓN CON EL ARTÍCULO 239, FRACCIÓN III, DE ESE ORDENAMIENTO. La interpretación sistemática del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que contiene una facultad reglada, en virtud de que en la disposición aludida se ha de considerar que al utilizar el

legislador la inflexión verbal "aplicarán", lo hace con un sentido de obligatoriedad condicional al cumplimiento de requisitos, dado que en el caso específico se supone que la omisión en el pago de contribuciones fue descubierta por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Así pues, *si la autoridad hacendaria descubre durante el ejercicio de alguna de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42 del propio código tributario federal, que la contribuyente omitió total o parcialmente el entero de los impuestos sujetos a revisión, deberá de imponerse una sanción aplicando para ello los porcentajes a que se aluden en el dispositivo en estudio*, según sea el supuesto en que se ubique el infractor, *pues se está en presencia de una facultad reglada para la autoridad administrativa*. Por tanto, si en el caso se admite que la imposición carece de la fundamentación y motivación legal a que se contrae el artículo 16 constitucional, en correlación con el artículo 38, fracción III, del código tributario federal, por consecuencia se actualiza el supuesto de anulación previsto en el artículo 238, fracción II, de ese código y, por ende, ha lugar a declarar la nulidad de la sanción en comentario, en los términos y para los efectos de que se dicte otra, en la que se cumpla con los requisitos omitidos, al amparo de la fracción III del artículo 239 de esa legislación federal, y no como lo pretende indebidamente la quejosa, en el sentido de que la nulidad decretada debe ser en forma lisa y llana.

Consideramos que expresamente, esta norma sólo faculta al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por su propia naturaleza para regular la actuación de los Tribunales, sin embargo, es dable mencionar que la Suprema Corte de Justicia otorga a las autoridades administrativas la facultad sancionadora de forma reglada y no discrecional, de ahí que la naturaleza jurídica del recurso de revocación sea doble en el procedimiento administrativo.

Pasando ahora al tema de la valoración de las pruebas, encontramos que de conformidad con el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación la valoración de éstas se hace bajo el *sistema mixto*, lo cual quiere decir que se utiliza la *prueba tasada*, consisten que en que es la propia ley la que le otorga el nivel de valor a la misma y a su vez se utiliza lo que se conoce como la *sana crítica* en donde el valor de la prueba queda al prudente arbitrio del juzgador.

Así tenemos que, respecto a la *prueba tasada*, la encontramos en el tercer párrafo del artículo anteriormente señalado al establecer lo siguiente:

"Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado".

Y atendiendo a la segunda forma de valoración de las pruebas dentro del recurso de revocación, que se refiere a la *sana crítica* se encuentra prevista en el quinto párrafo del citado artículo, que establece: *"Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad"*.

Las pruebas que consideramos, quedarían comprendidas en ésta última forma serían la pericial, la presuncional en su aspecto legal *juris tantum*, la documental privada y el reconocimiento o inspección judicial.

Obviamente, la autoridad al emitir su resolución deberá motivar, razonar y fundamentar el valor atribuido a la prueba y dar cumplimiento, de esta manera, a lo preceptuado por el artículo 16 constitucional que consagra el principio de *legalidad*.

Cabe destacar que el sistema mixto que sigue el Código Fiscal de la Federación no es del todo absoluto, ya que permite a la autoridad resolutora, en un memento dado, no sujetarse a tal sistema, tal como se establece en el sexto párrafo del multicitado artículo:

“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”.

Como último comentario, podemos destacar que dicha disposición no ha sido utilizada por parte de la autoridad resolutora del recurso de revocación, debido a su mal entendida lealtad a la Administración Pública Federal o autoridad de la que forma parte, perdiendo de vista que el recurso administrativo es un medio de control de legalidad que lo que hace es que prevalezca el Estado de Derecho, el cual bajo ninguna circunstancia debe menoscabarse, aún cuando se deje sin efectos un acto donde se determine un crédito fiscal cuantioso, pues lo que debe prevalecer es la legalidad de la actuación por parte de la autoridad administrativa.

Una vez analizado el tema de las *pruebas*, ahora corresponde el análisis de **los hechos controvertidos**, en lo que se refiere a su señalamiento dentro de los requisitos establecidos en la fracción tercera del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación; así tenemos que este requisito en la práctica ha perdido relevancia, ya que la única consecuencia de su omisión es que se le requiere al particular para que los señale en el plazo establecido en la ley (cinco días) y, en caso de que no cumpla con tal requerimiento, la sanción consistirá en perder el derecho a señalarlos.

Por otra parte, cabe destacar que la **omisión de los requisitos** del escrito del recurso administrativo de revocación, cualquiera que estos sean, **darán lugar a la existencia de un recurso incompleto o irregular.**

Tal como lo corrobora el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al establecer los siguientes criterios:

Tesis: II-TASS-8578

R.T.F.F. Año VII. No. 76. Abril 1986.

Aislada Segunda Época.

Pleno

Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RECURSOS ADMINISTRATIVOS)

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- SUS REQUISITOS.- Si bien es cierto que no deben pedirse formalismos y exigencias excesivas en los recursos administrativos, que las promociones de los causantes deben simplificarse, ***que los recursos con irregularidad en vez de desecharlos se manden aclarar y, aun se ha estimado factible analizar agravios hechos valer por los promoventes en forma implícita;*** sin embargo, los escritos deben contener requisitos mínimos de expresión de los que se pueda desprender que se interpone un recurso y que aun en forma deficiente y obscura se pueda estimar que se está controvertiendo determinada resolución, pues de no seguir ese criterio, se podría considerar que se intenta un recurso que nunca pretendió el promovente interponer o que se alegó determinado agravio que nunca se tuvo la intención de hacer valer.

Respecto a no desechar los recursos administrativos, por cuestiones de forma, lo cual se traduce en la *omisión de requisitos* establecidos por la ley que se deben cumplir al interponer cualquier recurso, el Tribunal en este sentido, ha emitido el siguiente criterio:

Tesis: II-TASS-2081

R.T.F.F. Año IV. Nos. 16 y 17. Tomo I. Enero - Mayo 1981.

Aislada Segunda Época.

Pleno

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- NO DEBEN DESECHARSE POR DEFECTOS DE FORMA, SINO QUE DEBE PREVENIRSE AL RECURRENTE PARA QUE LOS SUBSANE.- ***Cuando los recursos promovidos por los particulares no reúnan todos los requisitos de***

forma exigidos por el artículo 159 del Código Fiscal Federal, entre ellos la expresión de agravios, **las autoridades no están facultadas para desechar las instancias, sino que deben requerir a los causantes para que en un término prudente subsanen tales defectos de forma**, en primer lugar porque el numeral citado no las autoriza a desechar, y en segundo, porque si los preceptos 196 del mismo ordenamiento legal y 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles ordenan se requiera al actor para que aclare o corrija su demanda cuando fuere obscura o irregular, con mayor razón están obligadas las autoridades en términos de estos preceptos a prevenir a los particulares para que ajusten sus recursos a lo exigido por el artículo 159 citado, *ya que uno de los principios que rige el procedimiento administrativo es la ausencia de excesivas formalidades en favor del administrado, lo que obliga a las autoridades a no dejar de tramitar recursos o instancias por defectos de forma.*

Ahora bien, respecto a considerar el requerimiento en un recurso irregular, el Tribunal se ha pronunciado de la siguiente forma:

Tesis: II-TASS-5577

R.T.F.F. Año V. No. 47. Noviembre 1983. Pág: 378

Aislada Segunda Época.

Pleno

Materia: SEGURO SOCIAL

RECURSO DE INCONFORMIDAD.- SI EL ESCRITO POR EL CUAL SE INTERPONE ES IRREGULAR, DEBE REQUERIRSE AL PARTICULAR PARA QUE LO CORRIJA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 3o. del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, **cuando el escrito por el cual se interponga el recurso de inconformidad fuere oscuro o irregular**, el Secretario General o el Secretario del Consejo Consultivo, en su caso, *prevendrán al recurrente, por una sola vez, para que lo aclare, corrija o complete de acuerdo con los requisitos previstos en el propio numeral, señalando en concreto sus defectos, con el apercibimiento de que, si no cumple dentro del plazo de cinco días, se desechará de plano.* Por consiguiente, el Instituto deberá requerir al particular para que ajuste su promoción a los términos del citado artículo 3o. y en caso de no hacerlo se ocasionará un agravio al particular.

Y aunque éste último criterio se refiere al recurso de inconformidad, de manera general, describe los efectos jurídicos que se derivan al presentar un **recurso irregular o incompleto**, mismo que se aplica para cualquier recurso administrativo, como es el caso de el recurso de revocación.

Ahora bien, por ser un tema intimamente relacionado con los que se están analizando, veremos la representación en materia fiscal en este momento. Así tenemos que su fundamento nos lo da el último párrafo del artículo 122 al establecer lo siguiente:

“Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código”.

Y en relación con la remisión que hace éste párrafo al artículo 19 del mismo ordenamiento, tenemos 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 pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y ésta expedirá la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades.

La solicitud de inscripción se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder y por el aceptante del mismo, acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Es responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, el solicitar la cancelación de la misma en el registro citado en los casos en que se revoque el poder correspondiente. Para estos efectos, se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los 5 días siguientes a aquél en que se presente tal circunstancia; de no hacerlo, los actos que realice la persona a la que se le revocó la citada representación surtirán plenos efectos jurídicos.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción....”.

Respecto a lo anterior, procederemos a resaltar muy brevemente los siguientes aspectos derivados del mencionado artículo, debido a la importancia y trascendencia para el recurso de revocación en estudio, así tenemos que:

En primer lugar, el citado artículo prohíbe de manera expresa la gestión de negocios, la cual no se define en el Código Fiscal de la Federación, por lo tanto tendremos que acudir al derecho común. Dicha figura se encuentra prevista en el artículo 1896 del Código Civil para el Distrito Federal de la siguiente manera:

“El que sin mandato y sin estar obligado a ello se encarga de un asunto de otro, debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio”.

Si bien esta figura jurídica, que tiene su antecedente en el Derecho Romano y que tiene por objeto la protección del patrimonio en intereses de personas ausentes, en materia fiscal no se acepta por las implicaciones jurídicas que conlleva tal figura para el gestor, además de que la única persona que conoce su situación fiscal es la que se encuentra en las hipótesis normativas o de hecho de la ley fiscal y que de alguna manera excepcional puede conocer su representante legal, pero únicamente ellos, y el hecho de que una tercera persona ajena, aún cuando de buena fe actuara, dicha actuación en lugar de beneficiar al representado, sí podría llegar a perjudicarlo.

Debido a el alto nivel técnico que ha alcanzado la materia fiscal y lo complejo de la redacción y contenido de las normas tributarias hace que no sea fácil su comprensión y, por lo tanto, su cumplimiento, lo cual si es de difícil comprensión para el particular, mucho más difícil será para aquél ajeno a esa relación jurídico-tributaria que se establece entre el particular y el Estado a través de la Administración Pública.

Por otro lado, *como segundo aspecto* que se puede destacar del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación es que fundamentalmente la representación que se permite de manera primordial es la representación legal, la cual se hará mediante escritura pública, es decir, mediante el otorgamiento de un poder notarial o de algún otro fedatario público.

Y así, resulta criticable la redacción del primer párrafo de éste artículo, ya que pareciera que deja a un lado u omite la representación de las personas jurídicas en su actividad externa, es decir, que aún cuando el citado párrafo señala que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública, esto no debe interpretarse de manera restrictiva, sino de manera extensiva, y así sería muy probable que aludiera o se hiciera referencia a la representación en el extranjero, pues esta se da en escritura pública.

Así mismo es conveniente señalar que el artículo 27 del Código Civil para el distrito Federal establece que las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que los representan, sea por disposición de ley o por las relativas a sus escrituras constitutivas y estatutos.

Como *tercer aspecto* que también es relevante, aunque hoy en día en desuso, es que el citado artículo 19 otorga la posibilidad o facilidad de que la representación de las personas físicas o morales se haga mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante las autoridades fiscales, lo cual representa un avance en la agilización de los trámites administrativos y además de que esto no sería oneroso para el particular; ante ello, esta opción podría considerarse en la práctica profesional más adecuada que el poder notarial, sin embargo, éste último, resulta ser el más usual, aún cuando represente un costo adicional para el contribuyente.

Cabe hacer notar, que dicha disposición, se relaciona con el artículo 123 fracción primera, en donde es posible acreditar la personalidad con documentos en los que se conste que ésta ya hubiere sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o la resolución que se impugna. Sin embargo, es conveniente aclarar que en esta fracción, se hace referencia al reconocimiento que ya hubiere hecho la autoridad fiscal, más no así otras autoridades diferentes a la fiscal, que pudieran ya haber reconocido tal personalidad. Ante esto consideramos que, en aras de que el recurso administrativo debe ser un medio de defensa sencillo y ágil, resulta conveniente aceptar la representación a que hace referencia este artículo.

Todo esto originó que se formulará el siguiente criterio jurisprudencial del Poder Judicial Federal:

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XI, Abril de 1993

PERSONALIDAD. FORMA DE ACREDITARLA CUANDO SE INTERPONEN LOS RECURSOS ESTABLECIDOS POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. *El requisito previsto por el artículo 123, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que consiste en acompañar al escrito en el que se interponga el recurso administrativo, el documento que demuestre la personalidad del promovente cuando acuda en nombre de otro, o de una persona moral; no puede tenerse por cumplido en aquellos casos en que se acredite tal carácter ante los funcionarios encargados de practicar la visita de auditoría, porque ningún precepto del ordenamiento legal citado autoriza a tenerlo por satisfecho de una manera distinta a la expresamente indicada.*

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Sin embargo, dicho criterio se sostuvo por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con la particularidad de que en este caso, se hace exigible la presentación del documento en el que acredite su personalidad, tal como se determina en el siguiente razonamiento:

Tesis: III-TASR-XIII-367
R.T.F.F. Año VIII. No. 90. Junio 1995.
Aislada Tercera Época.
Primera Sala Regional Golfo - Centro. (Puebla)

RECURSO DE REVOCACION.- EL PROMOVENTE DEBE ACOMPAÑAR A SU INSTANCIA EL DOCUMENTO QUE ACREDITE SU PERSONALIDAD, AUN CUANDO LA MISMA HAYA SIDO RECONOCIDA POR LA AUTORIDAD.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, el promovente debe acompañar a su instancia, entre otros documentos, aquel que acredite su personalidad, cuando actúe en nombre de otro o de personas morales, no pudiéndose acreditar tal personalidad, al manifestar que la misma le fue reconocida por la autoridad que emitió el acto recurrido, ya que el precepto en cuestión no prevé tal hipótesis; por tanto, se encuentra ajustado a derecho un acto que tiene por no interpuesto un recurso de revocación, cuando el promovente no acompaña el documento por el cual acredite su personalidad, aún cuando la misma le hubiese sido reconocida por la autoridad.

Es dable resaltar, que el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación incorpora, a partir de 1996 y especialmente para los recursos administrativos, que el acreditamiento de la representación podrá hacerse mediante la constancia de inscripción en el Registro de representantes legales que lleva la autoridad, en términos del reglamento del multicitado ordenamiento legal. Respecto a lo anterior, consideramos que esta medida incorporada, resulta un avance muy importante y significativo en la agilización y simplificación de los trámites administrativos ante la autoridad fiscal y, se propone que para mejorar tal iniciativa, resultaría conveniente que este tipo de registros no se limite para el caso de los recursos, sino también para algunos otros, como lo serían: las consultas, autorizaciones y solicitudes, ya sea de la revisión administrativa, de condonación de multas y las de prescripción y caducidad de las facultades de la autoridad fiscal.

Finalmente, en relación con el quinto párrafo del artículo 19 en comento que establece que quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción, dicha prevención debe tomarse en consideración, ya que en un momento dado traería consecuencias jurídicas desfavorables para el particular. Y

para ello el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido el siguiente criterio:

Tesis: III-PSS-180
R.T.F.F. Año V. No. 57. Septiembre 1992.
Precedente Tercera Época.
Pleno

PERSONALIDAD.- EL PROMOVENTE DEBERA ACREDITAR LA PERSONALIDAD CON LA QUE SE OSTENTA AL INTERPONER EL RECURSO DE REVOCACION.- *Si un particular se ostenta como representante legal de una empresa al presentar su recurso de revocación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 fracción I del Código Fiscal de la Federación, deberá anexar el documento con el que se acredite su personalidad, en virtud de que en los trámites administrativos conforme al artículo 19 del propio ordenamiento se encuentra prohibida la gestión de negocios.* Ahora bien, si el particular anexa una escritura pública de la que no se desprende dicha representación, la autoridad, conforme al último párrafo del artículo citado en primer término, deberá tener por no interpuesto el recurso de revocación.

Sin embargo, cabe señalar que actualmente se prevé que se deberá requerir al recurrente, cuando no acredite su personalidad en el momento de interponer el recurso, estableciendo como sanción ante el incumplimiento de dicho requerimiento el tener por no interpuesto el recurso de revocación, de conformidad con el artículo 123 cuarto párrafo, siguiente a la fracción IV del multicitado Código.

Dicha sanción, se confirma con el siguiente criterio, establecido igualmente por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Tesis: III-PSR-IX-25
R.T.F.F. Año I. No. 9. Septiembre 1988. Pág: 59
Precedente Tercera Época.
Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

RECURSO DE REVOCACION.- DEBE TENERSE POR NO PRESENTADO SI EL RECURRENTE NO CUMPLIMENTA EL REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD, DEBIDAMENTE NOTIFICADO.- Si la autoridad demandada demuestra fehacientemente en el juicio que notificó legalmente al recurrente el **requerimiento de 5 días para que éste proporcionara documentación** y formulara agravios respecto del recurso de revocación intentado **y dicho requerimiento no fue cumplimentado por**

la empresa recurrente, es correcto que la autoridad tenga por no presentado el recurso en cuestión.

Y lo viene a confirmar el siguiente criterio de la Corte, al interpretar el artículo 123 fracción I, dando soporte jurisdiccional al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Séptima Época

Instancia: TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

PERSONALIDAD EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Si bien es cierto que el código tributario federal en la fracción I del artículo 123 dispone que el promovente deberá acompañar los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales, sin embargo, de una sana interpretación del aludido precepto debe entenderse que el requisito de personalidad ahí establecido debe acreditarse cuando con anterioridad no se haya demostrado la personalidad del interesado. TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO CUARTO CIRCUITO.

Ahora bien, respecto a las consecuencias legales que puede ocasionar la personalidad en los procedimientos administrativos, el Tribunal ha emitido lo siguiente:

Séptima Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 44 Sexta Parte

PERSONALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS. Si se hace una gestión o instancia ante una autoridad administrativa que ya ha tenido por reconocida la personalidad del promovente, por estar registrada ante ella, y si además a dicha gestión no recayó un requerimiento para que el promovente aclarase o acreditase su personalidad, ni se dio ningún fundamento legal para desechar su gestión de plano, por falta de personalidad, es claro que, al actuar en esa forma, la autoridad actuó inconstitucionalmente, sin fundamento legal, negando el derecho del promovente y de quienes representa, a ser oídos, con lo que claramente se violan las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Ahora bien, dentro de los requisitos que se establecen en el Código Fiscal de la Federación, existen **ANEXOS** que deberán acompañarse al escrito de interposición del recurso administrativo de revocación, tal como se establece en su artículo 123, del cual se desprende que el promovente deberá acompañar la siguiente documentación, independientemente de los establecidos en los artículos 18 y 122 del multicitado ordenamiento legal:

En primer término tenemos ***el documento con el que se acredite o reconozca la personalidad del recurrente***; así tenemos que, en materia de recursos, el tema de la personalidad es muy importante, ya que la misma se debe acreditar con el documento idóneo, además de ser uno de los principales anexos que se deben acompañar al escrito de recurso, siempre y cuando se actúe a nombre de otro o de personas morales.

Así tenemos que, para Rafael De Pina, la *personalidad "es la idoneidad para ser sujeto de derechos y obligaciones. Capacidad para estar en juicio"*; de diferente manera el mismo autor entiende por *personería "la facultad de representación"*¹³¹, de lo cual se deja ver que debería ser utilizado el término de "*personería*" y no así el de "personalidad" cuando se actué a nombre y representación de otro, lo que hace necesario una reforma al respecto, para la debida interpretación y correcta aplicación de los términos jurídicos.

A pesar de ello, utilizaremos el mismo término de personalidad, utilizado en materia fiscal, ya que todo ello es generado por la costumbre entre los juristas; de acuerdo al concepto citado y como lo describimos anteriormente, con la reforma de 1996, se introduce la posibilidad de acreditar la personalidad a través de cualquier documento en el que la autoridad que emitió el acto o cualquier otra de carácter fiscal ya la hubiere reconocido en algún documento y bastaría con anexar éste para tenerla como acreditada, lo cual pudiera acontecer cuando dentro del procedimiento administrativo que se sigue para la emisión del acto o resolución

¹³¹ DE PINA, Rafael. Ob. Cit., pág. 405.

que se impugna, el representante legal del particular, ya sea persona física o moral, ya hubiere tenido alguna intervención y la autoridad, expresa o implícitamente, ya la hubiera reconocido en algún documento o acto del trámite respectivo.

Así mismo, se incorporó a ese artículo el siguiente señalamiento: “... *que se cumpla con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código*”, es decir, tal disposición hace una remisión a dicho artículo en donde se establece claramente como debe ser la representación ante las autoridades fiscales, siendo necesario solamente comentar que dado que el artículo 19 del Código en cita hace especial distinción en materia de recursos administrativos, establece la facilidad de acreditar la personalidad mediante la constancia de inscripción en el Registro de representantes y que dicha constancia pudiera sustituir a cualquier otro documento con el que se quisiera acreditar la personalidad.

Resumiendo a groso modo, podemos distinguir que los documentos con los que se puede acreditar la personalidad en materia de recursos administrativos y que pudieran ser uno de los anexos del mismo son los siguientes:

1. Escritura pública.
2. Carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
3. Documento donde conste ésta ya hubiere sido reconocida por la autoridad fiscal.
4. Constancia de inscripción en el Registro de representantes.

Respecto a la escritura pública, el maestro De Pina expresa que ésta es *“el instrumento originario que el notario asienta en el protocolo para hacer constar un acto jurídico y que contiene la firma y el sello del mismo”*.¹³²

Tal y como se conceptualiza la escritura pública, ésta puede incluir a la Carta Poder bajo ciertas condiciones, dentro de las cuales encontramos la ratificación de las firmas tanto del otorgante del poder como del aceptante y los testigos, estableciendo la opción de que la ratificación pueda darse ante otro fedatario, así como ante la propia autoridad administrativa, tal como lo establece el artículo 19 en su primer párrafo.

Además de lo ya expresado, dentro del concepto, se puede incluir a la constitución de las personas morales, ya que esta tiene que darse en escritura pública y es en ella y en sus estatutos donde se establecerán los órganos de representación por medio de los cuales podrá actuar y ejercer todo tipo de derechos y contraer también obligaciones.

Reafirmando lo anterior, con lo preceptuado en el artículo 27 del Código Civil para el Distrito Federal que de manera supletoria establece: *“Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la Ley o conforme a las disposiciones relativas a sus escrituras constitutivas y de sus estatutos”*.

De lo anterior se puede concluir que fundamentalmente cuando el Código en comento señala como documento para acreditar la personalidad, la escritura pública, se refiere sobre todo a aquellos documentos con los cuales se acredita generalmente la personalidad de personas morales.

A su vez, es necesario destacar, que tanto la asociación o sociedad civil y la sociedad mercantil pueden otorgar a su vez un poder, el cual también deberá ser a

¹³² DE PINA, Rafael. Ob. Cit., pág. 272.

través de escritura pública, satisfaciendo las formalidades que establece el Código Civil en comento.

Por otra parte, haciendo referencia ahora a la Carta Poder a que hace alusión el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, ésta debe ser otorgada en escritura pública por la razón de que dicho artículo alude de manera determinante al "*mandato representativo*", lo cual remite a la revisión de la legislación civil en su artículo 2551, que establece:

"El mandato escrito puede otorgarse:

- I. En escritura pública.*
- II. En escrito privado, firmado por el otorgante y dos testigos y ratificadas las firmas ante notario público, juez de primera instancia, jueces menores o de paz, o ante el correspondiente funcionario o empleado administrativo, cuando el mandato se otorgue para asuntos administrativos.*
- III. En Carta Poder sin ratificación de firmas."*

A su vez, el artículo 2555 del mismo ordenamiento civil, establece lo siguiente:

"El mandato debe otorgarse en escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario, ante los jueces o autoridades administrativas correspondientes:

- I. Cuando sea general.*
- II. Cuando el interés del negocio para el que se confiere sea superior al equivalente a mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse.*
- III. Cuando en virtud de él haya de ejecutar el mandatario, a nombre del mandante, algún acto que conforme a la Ley debe constar en instrumento público."*

Aquí resulta evidente que el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación es una transcripción más o menos textual de los dos artículos anteriores, y consideramos que lo anterior se convierte en una *ratio legis*, debido al hecho de que la Carta Poder debe ser notarial, lo cual la llena de protocolos y formalidades exageradas que llevan a todo un trámite burocrático y tardío que va contra la agilidad procesal y administrativa, así como de los plazos establecidos por la ley, complicando todo un procedimiento que debiera ser de fácil tramitación para dar solución a la resolución recurrida.

Y por lo que se refiere al documento en el que se reconoce la personalidad jurídica del recurrente con anterioridad por parte de la autoridad fiscal, se considera que fue muy conveniente, ya que con éste, se logró uno de los objetivos de todo recurso, el cual consiste en dar agilización al trámite administrativo, sin embargo, encontramos una particularidad, que consiste en que la *personalidad no puede ser reconocida por otra autoridad que no sea la fiscal*, es decir, que si el documento que se anexa al escrito del recurso de revocación para acreditar la misma, es el reconocimiento ante una autoridad laboral, por ejemplo, ello no sería posible debido a que el precepto legal antes citado (artículo 123), establece claramente que deberá ser reconocida ante autoridad fiscal y no de otra materia.

Lo anterior lo consideramos conveniente, toda vez, que si el acto o resolución recurrida emana de una autoridad fiscal, ésta fue dictada dentro de la misma materia, lo que nos lleva a pensar que si se tratará de otra autoridad la que diera el reconocimiento de la personalidad, entonces no entraríamos en el supuesto del artículo 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación que establecen como aspecto principal para la procedencia del recurso administrativo de revocación que *“los actos o resoluciones definitivas deberán ser dictados por autoridades fiscales federales”*, esto en congruencia con que la personalidad sea reconocida por autoridad fiscal y no por otra, además de que no se estaría violentando el Estado de Derecho.

Por otra parte, respecto de la constancia de inscripción en el Registro de Representantes podemos comentar que fue un acierto su incorporación a la materia fiscal, ya que con ello se simplificó no sólo el trámite administrativo sino que generó un beneficio en la economía del contribuyente, otorgando certeza, validez y seguridad jurídica para ambas partes; sin embargo éste medio, no ha sido muy utilizado por los litigantes debido al poco interés de los mismos ya que no implica una obligación.

Otro de los documentos que deben ser *anexados* al escrito de presentación del recurso de revocación, ***es aquél en el que conste el acto impugnado***, y tal como se ha comentado anteriormente éste constituye un requisito del cual depende que se de trámite al recurso, puesto que no habría éste sin la existencia del acto o resolución administrativa. Aún así, cabe resaltar que existe la posibilidad de impugnar un acto presunto y nos referimos a la negativa ficta, caso en el que estaríamos en presencia de una excepción a la regla.

Respecto a ésta, se considera que no debiera impugnarse ante la propia autoridad administrativa, ya que se corre el riesgo de que, siendo la misma autoridad la que va a resolver el recurso de revocación, ésta puede llevarnos a la posibilidad que se prevé en el artículo 131 del mismo Código Tributario y que refiriéndose a la resolución del recurso señala:

"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 significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado".

En este mismo sentido, el Poder Judicial de la Federal ha sostenido el siguiente criterio jurisprudencial:

Séptima Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 157-162 Sexta Parte

NEGATIVA FICTA. NO PROCEDE SU IMPUGNACION ANTE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. *La negativa ficta*, conforme a su propia naturaleza, a la doctrina, a la jurisprudencia y a la regulación del Código Fiscal de la Federación, **no puede ser impugnada ante la propia autoridad administrativa**, sino que es necesario que se haga a través de una demanda de nulidad presentada ante el Tribunal Fiscal de la Federación; esto es, si la autoridad dentro del término que las leyes fijen no resuelve las instancias de los particulares y, a falta de término, dentro de los 90 días siguientes a su interposición, se presume que lo hace en sentido negativo, esto con el objeto de que no queden indefinidamente sin contestación dichas promociones; *lo que hace obvio que su impugnación no pueda hacerse valer ante la propia autoridad administrativa, pues ésta también puede dejar de resolver, y así sucesivamente de manera ilimitada dejar de resolver lo que se le solicita*, circunstancia por la cual se hace necesario que la impugnación correspondiente a una negativa ficta se haga ante una autoridad diversa a la administrativa; lo que se corrobora por el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación se establece en el título cuarto, artículos 192, fracción IV, 194 y 204, párrafo segundo, el plazo que se otorga al interesado para combatir ante el Tribunal Fiscal de la Federación la resolución que se entiende dada en sentido negativo.

Finalmente, para el caso de que se aceptara un recurso en contra de una negativa ficta, será necesario anexar la instancia o documento de la petición no resuelta.

Pasando ahora, a otro de los documentos que se consideran como *anexos*, encontramos **la constancia o el acta de notificación del acto impugnado**, respecto de la cual aún no existe ninguna disposición legal tanto del Código Fiscal de la Federación como del Código Federal de Procedimientos Civiles que obligue a la autoridad fiscal *de manera expresa* a dejar una acta de notificación, al realizar ésta, en la práctica, la autoridad deja una constancia o acta de notificación conjuntamente con el acto administrativo o resolución administrativa a notificar;

circunstancia que consideramos correcta, pues a través de dichos documentos, es como el recurrente y la autoridad pueden computar el plazo para la interposición del recurso.

Cabe señalar que, en relación con el acta de notificación y a la obligación por parte de la autoridad de entregarla, muy someramente se hace referencia a ella y a su entrega en dos artículos del Código Tributario en comento, el primero de ellos es el artículo 135, primer párrafo y el otro es el 137, segundo párrafo, segunda parte, los cuales establecen:

“Artículo 135.- Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél 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 que ésta se 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, dicha disposición señala la obligación de proporcionar al interesado copia del acto administrativo, más 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 la diligencia.

Por su parte el artículo 137, segundo párrafo, segunda parte, establece:

“En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora”.

De lo señalado, y como está redactado el artículo, se puede inferir, que se refiere al acta de notificación; sin embargo, se considera que en lo expresado por ambos preceptos legales invocados, debería existir una disposición fiscal en la cual se obligara de manera expresa a la autoridad a entregar dicha acta de notificación o establecerse dentro de alguno de ellos, tal como se hace referencia respecto del acto impugnado, para dejar constancia de que el acto de autoridad que se está llevando a cabo, cumple con el principio de legalidad establecido en nuestra Carta Magna y prevenir de esta manera, la impugnación de la notificación.

Atendiendo lo anterior, encontramos *algunas excepciones* a la presentación de la constancia de notificación y estas son: *cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia*, también cuando *el acto o resolución administrativa se haya notificado por correo certificado con acuse de recibo (artículo 134 fracción I del CFF)*, y la última excepción surge cuando *se trata de una negativa ficta (artículo 123 fracción III del CFF)*.

Como último de los *anexos* que se deben presentar conjuntamente con el escrito de interposición del recurso de revocación, es *la prueba documental que se ofrezca y el dictamen pericial*, y el hecho de anexar, en el momento de interponer el recurso, las pruebas documentales y, en su caso, el dictamen pericial (tal como se ha visto con anterioridad), implica que en el trámite del recurso en estudio no existe período de admisión de pruebas, lo cual consideramos correcto, debido a que no se trata de un juicio sino de un procedimiento administrativo, o instancia, según su propia naturaleza sui generis.

Como ya se ha hecho notar anteriormente, *la prueba documental* no es la única que se puede presentar y señalar en el escrito de interposición de un recurso de revocación, pero sí *es la única que obliga el Código Tributario en comento a anexarla*, pudiendo ser tanto las documentales públicas como privadas o ambas, según sea el caso, sin que éstas últimas exista la posibilidad por parte de la autoridad de objetarlas.

Por lo que respecta al *anexo del dictamen pericial*, su análisis no es muy sencillo, debido a que en materia fiscal, en relación con el recurso de revocación, se debe decir, en primer lugar, que no se trata de un juicio o proceso y, por tal razón, sus características y su tramitación, serán totalmente diferentes.

Por otra parte, existe una excepción a la presentación del peritaje o del dictamen pericial 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 (PAE), de conformidad con lo previsto en el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación. Podemos destacar, que *la presentación de los anexos* puede hacerse en *fotocopia simple*, lo cual nos parece un acierto por parte del legislador, ya que provoca la agilidad procedimental que debe tener éste medio de defensa, y agiliza el trámite administrativo al admitir copia simple de sus anexos, pues solicitar copia certificada de los mismos implicaría mayor tiempo y tramites burocráticos innecesarios; así tenemos que, el siguiente párrafo de la fracción IV del artículo 123 del multicitado Código, establece dicha posibilidad:

“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”.

En conclusión, podemos comentar que el legislador cae en algunos excesos, al pedir que se acompañen documentos que no son establecidos como requisitos del recurso, tal es el caso de los *anexos* que son excluidos por el legislador al establecerlos de manera separada en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal.

3.4. FORMAS DE RESOLUCION DEL RECUSO DE REVOCACION:

Ahora bien, encontramos que ya integrado el expediente que contenga el recurso administrativo de revocación, con todos y cada uno de los elementos del procedimiento necesarios, la autoridad encargada de resolverlo, que en este caso es la misma que emitió el acto o resolución que se recurrió, deberá dictar su fallo.

Así tenemos que, la resolución que ponga fin al recurso administrativo de revocación deberá estar debidamente fundada y motivada, basándose en Derecho y se tendrán que examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por quien promovió el medio de defensa, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tal como a continuación lo confirma el criterio de la Suprema Corte, al establecer:

Novena Epoca
 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
 Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
 Tomo: III, Febrero de 1996
 Tesis: IV.2o. J/12

REVOCACION, RECURSO DE, CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS DICTADOS EN MATERIA FISCAL FEDERAL. CUANDO SOLO SE ANALIZA UNO DE LOS AGRAVIOS PROPUESTOS Y SE DECLARA FUNDADO, LA PROPIA AUTORIDAD DEL CONOCIMIENTO DEBE DETERMINAR LA NUEVA SITUACION JURIDICA. El artículo 132, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que regula la fundamentación y motivación de la resolución de los recursos administrativos contra los actos dictados en materia fiscal federal a que se refiere el artículo 116 de la propia Ley, a la letra dice: **"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..."** Por su parte, el artículo 133 del mismo ordenamiento legal es del tenor siguiente: **"La resolución que ponga fin al recurso podrá: I.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso. II.- Confirmar el acto impugnado. III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo. IV.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente."**

De acuerdo a los anteriores preceptos legales, cuando al declararse procedente el recurso de revocación que el artículo 116, fracción I del Código Fiscal de la Federación prevé contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, no cabe la posibilidad de que la nulidad del acto impugnado se decreta para el efecto de que una distinta autoridad dicte una nueva resolución que lo sustituya, pues de acuerdo a los citados dispositivos, la autoridad que conoce de la revocación, sólo tiene dos alternativas al declararlo procedente: la primera, dejar sin efectos el acto reclamado, cuando sólo analice uno de los agravios propuestos, declarándolo fundado; y la segunda, modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando sea total o parcialmente fundado el recurso. Es decir, a la propia autoridad que conoce de la revocación corresponde determinar la nueva situación jurídica resultante de la procedencia del recurso, y la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación que así lo determine al resolver un juicio de nulidad, ningún agravio le ocasiona a la autoridad administrativa que emitió el acto impugnado en ese juicio.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

De lo anterior podemos destacar que, el Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que debe satisfacer dicha resolución en el primer párrafo del artículo 132. También, es dable mencionar, que la autoridad que resuelva el recurso de revocación podrá invocar hechos notorios; así como determinar si solo uno de los agravios invocados es suficiente para desvirtuar la validez del acto combatido, lo cual consideramos un acierto del legislador, ya que esta ventaja permite a la autoridad resolver en menor tiempo y para el recurrente, obtener un resultado pronto y favorable. Sin embargo, el criterio jurisprudencial, antes citado y emitido por la Corte establece que deben tomarse en consideración todos y cada uno de los agravios expresados por el promovente, por lo que consideramos que existe contradicción de criterios, tanto en el Código Fiscal de la Federación como en la jurisprudencia.

Ahora bien, pese a lo anterior, advertimos que en la redacción de dicho precepto existe confusión para el promovente y podría ser que hasta para la propia autoridad que resuelve, pues con ello se entiende que al no valorar en conjunto todos los elementos o requisitos señalados por el artículo 132 en comento, y sobre todo *los agravios* hechos valer por el particular en su defensa,

los cuales son esenciales y determinantes para obtener una resolución favorable para él mismo; lo que originaría no sólo una injusta aplicación de la ley sino también una contradicción en la misma e incertidumbre jurídica tanto para la autoridad resolutora como para los particulares que utilicen el recurso de revocación como medio de defensa contra actos o resoluciones fiscales federales que afecten su esfera jurídica; por lo que se considera conveniente aclarar y derogar la situación establecida en dichas líneas del precepto legal invocado, que refiere: ...***"pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto..."***; por lo que debería quedar: ...***"salvo que uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto..."***; y por otro lado tenemos que, el mismo artículo 132 en su segundo párrafo establece que ***la autoridad tiene la facultad*** de corregir los errores que detecte en la cita de los preceptos legales que se consideren transgredidos y ***de "examinar en su conjunto" los agravios*** y demás razonamientos hechos valer por el recurrente, lo que confirma la contradicción existente, antes mencionada.

De otro modo tenemos que el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación en comento, no le permite a la autoridad alterar los actos expuestos en el medio de defensa en estudio, así como también, no es posible para la autoridad revocar o alterar los actos fiscales, en la porción no combatida por el promovente del recurso, lo que nos parece un acierto del legislador, ya que con esta disposición se protegen los intereses del particular, ya que bastante desventaja se tiene al ser la propia autoridad que emite el acto recurrido, quien tenga que resolver el mismo.

Así tenemos que las posibles formas de resolución del analizado medio de defensa que puede obtener el promovente, son las que se citan a continuación:

3.4.1. DESECHARLO POR IMPROCEDENTE.

En primer término encontramos que esta forma de resolución del recurso, puede derivar por una de las causales previstas en el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, las cuales surgen cuando en el escrito de interposición del recurso no se expresan los agravios y se le requiere al recurrente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dicho requisito y si no lo cumple, entonces, se desechará el recurso. Esta causal tiene su razón de ser porque no tendría caso que la autoridad resolutora analizara, un escrito de interposición de un recurso de revocación en donde no se expresaran lo agravios que le causa al particular el acto impugnado; por lo tanto, carecería de uno de los presupuestos esenciales del recurso y la materia de análisis sobre los puntos controvertidos respecto del acto que se recurre; en síntesis, sino hay agravios, no hay materia sobre la cual resolver, es decir, que la existencia de un agravio es un elemento o presupuesto del recurso y al no contar con este elemento, no hay recurso administrativo.

Respecto a lo anterior, PAZ LÓPEZ Y MESTA GUERRA, señalan lo siguiente: "...anteriormente, cuando se presentaba un recurso irregular, omitiendo el requisito de los agravios, al particular no se le requería para subsanar dicha omisión y se le sancionaba desechando su recurso, considerando tal situación como un estado de indefensión para el particular".¹³³

Sin embargo, en la actualidad, existe la obligación de la autoridad de requerir al promovente del recurso de revocación para que corrija el requisito omitido por su parte, en el plazo que establezca la ley fiscal, antes de desecharlo de plano, y no se le deje en estado de indefensión al particular al otorgarle otra oportunidad.

¹³³ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., pág. 293.

Es importante mencionar que antes de que no se le obligará a la autoridad resolutora a requerir al promovente por presentar su recurso de manera irregular, se estaba en presencia de un trámite muy rigorista; por dicha situación, se considera que fue un avance el que actualmente se le requiera y aún así, si el recurrente no subsana su irregularidad, resulta razonable y procedente sancionarlo con el desechamiento de su recurso, puesto que en este caso de ninguna manera se le deja en estado de indefensión, ya que se le da una segunda oportunidad para expresar sus argumentaciones jurídicas que se traducen en la expresión de los agravios, es decir, de la lesión o afectación jurídica que le causa el acto o resolución recurrida.

En segundo término, tenemos que otra forma de resolución del recurso en la que puede derivar en el desechamiento del mismo, por improcedente, es de las causales previstas en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, y como ya se ha comentado, estas una vez configuradas, traen como consecuencia que la autoridad no pueda entrar al estudio de la cuestión planteada, pues existe un impedimento legal para analizar el asunto y como tales causales de improcedencia ya fueron analizadas en su momento, cabe solamente analizar por su particular naturaleza e importancia la prevista en la fracción VI del citado artículo que establece: *"VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del Artículo 129 de este Código"*.

Al respecto, consideramos que esta causal tiene su razón de ser en el hecho de que, una vez dado a conocer el acto que se desconocía, el particular en la ampliación tiene la oportunidad de expresar los argumentos jurídicos que logren crear convicción en la autoridad resolutora del recurso de que el acto es ilegal y, al no hacer la ampliación respectiva o no expresar agravio alguno, si la ampliación hubiera sido hecha, se tomará como si se consintiera el acto, tanto por no ampliar el recurso en los términos de la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la

Federación como por no expresar los agravios respectivos si aquélla se hubiera realizado.

Otra causal de la cual puede derivar que el sentido de la resolución sea su desechamiento es la causal prevista en el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación que establece: *“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”*.

En este sentido, esta disposición, tiene como destinatario directo a las afianzadoras, y como objeto, el de no hacer más largo el cobro que se les exige por parte de la misma autoridad, evitando con ello la corrupción que pudiera darse, lo cual se traduce en eliminar una instancia que pudieran utilizar dichas empresas en contra del procedimiento de cobro que la autoridad fiscal hubiere ya iniciado, ante esta situación consideramos que se deja en estado de indefensión a las empresas afianzadoras al negarles el derecho de interponer este medio de defensa, sólo por el hecho de que la autoridad ejecutora pretenda cobrar de manera inmediata la garantía del crédito fiscal impuesto a un tercero, lo que además de ser arbitrario viola la garantía de legalidad y el principio de debido proceso al desechar el recurso de revocación y no cumplir con lo establecido en el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 132 primer párrafo.

Como última causal, de la cual puede derivar en desechamiento del escrito de interposición del recurso de revocación por improcedente es la causal especificada en el artículo 129, fracción IV, segunda parte, del Código Fiscal de la Federación, que hace referencia a las reglas para impugnar las notificaciones que se realizan de los actos administrativos de naturaleza fiscal; así que una de las reglas que contempla es la que se refiere al desconocimiento de un acto, pero que el mismo se impugna por la vía del recurso de revocación y que cuando ello acontece, la autoridad está obligada a darle a conocer dicho acto conjuntamente, con su respectiva notificación, a efecto de que el particular, una vez dados a

conocer los mismos, amplíe su recurso y exprese los agravios correspondientes, tanto respecto de la notificación como del acto considerado desconocido, pero que ya es conocido cuando la autoridad se lo notifica. Ahora bien, si en el análisis que la autoridad haga a dichos argumentos jurídicos resuelve que la notificación fue legalmente practicada, la consecuencia lógica y jurídica es que la impugnación del acto se hizo extemporáneamente y, por lo tanto, ya se consintió, concluyendo en su desechamiento; ante esto no hay mas que comentar que si el Código Fiscal de la Federación no establece que la autoridad está obligada a entregar al particular la constancia de notificación (tal como se ha visto anteriormente), como es posible entonces determinar si ésta fue practicada legalmente, ya que una laguna de esta magnitud da origen a un juicio de Amparo por vulnerar la garantía de legalidad, ya que carecería de toda argumentación lógico-jurídica la nueva resolución emitida por parte de la autoridad resolutora, ya que no está facultada para entregar constancia de notificación y por tanto no podría determinar si la notificación fue realizada correctamente o no, pues tampoco puede demostrar si se entregó la misma al promovente del recurso y resolver con un desechamiento. Ante ello, consideramos conveniente que se legisle en este sentido y por tanto se adicioné el Código Fiscal de la Federación a manera de no dejar duda si la notificación fue legalmente practicada al contribuyente.

Para sintetizar las causales derivadas de un desechamiento como forma de resolver el recurso de revocación, consideramos conveniente presentar el siguiente recuadro:

EL DESECHAMIENTO COMO UNA FORMA DE RESOLVER EL RECURSO DE REVOCACIÓN	C	}	ART. 122 CFF.- No se expresan agravios ▶ se requiere ▶ en
	A		5 días debe contestar ▶ no lo hace
	U		ART. 124 CFF.- No amplía o no hay agravios
	S		
	A		ART. 126.- Actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas
	L		otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de 3°.
E	ART. 129	}	Notificación fue legalmente practicada
S	FRAC. IV 2ª PARTE		

3.4.2. SOBRESERLO.

Tenemos que otra de las formas de resolver el recurso de revocación por parte de la autoridad es el sobreseimiento, de conformidad con el artículo 133, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que se incorpora con las reformas de 1998; y es procedente que se resuelva en este sentido de conformidad con lo establecido en el artículo 124-A del Código multicitado y al respecto consagra:

"PROCEDE EL SOBRESERIMIENTO 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 ARTICULO 124 DE ESTE CODIGO.

III.- CUANDO DE LAS CONSTANCIAS QUE OBRAN EN EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO QUEDE DEMOSTRADO QUE NO EXISTE EL ACTO O RESOLUCION IMPUGNADA.

IV.- CUANDO HAYAN CESADO LOS EFECTOS DEL ACTO O RESOLUCION IMPUGNADA".

De lo anterior, cabe destacar, que en esta forma de resolver, está el hecho de que la autoridad administrativa resolutora del recurso de revocación dará por terminada la tramitación de éste, sin resolver la cuestión de fondo planteada en el mismo, porque existen circunstancias que así lo impiden, como pudiera ser que el promovente no exprese agravios o no se anexe la resolución que se impugna, aún cuando alguno de ellos hayan sido requeridos por la autoridad y no se hubiera dado cumplimiento a dicho requerimiento en el plazo que establece la ley de la materia, así como también si se dan algunas de las causas establecidas en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, interesante resulta el siguiente fallo de la Corte, el cual establece:

Novena Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: I, Junio de 1995

Tesis: VIII.2o.5 A

RESOLUCIONES FISCALES. REVOCACION DE, REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE LA. Conforme a su naturaleza jurídica, el acto administrativo es considerado como una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, la cual puede crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general. El acto administrativo puede extinguirse por diferentes medios, el normal es su cumplimiento voluntario, pero puede también extinguirse por medios que no culminan con su cumplimiento, sino que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz, estos medios son: la revocación administrativa, rescisión, prescripción, caducidad, término y condición, renuncia de derechos, irregularidades e ineficacia del acto administrativo, y extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales administrativos y federales en materia de amparo. ***Tratándose de la revocación administrativa***, viene a ser el retiro unilateral de un acto válido y eficaz por un motivo superveniente, mediante un nuevo acto de esa naturaleza, ***haciéndose hincapié en que el acto administrativo no tiene atribuida la autoridad de cosa juzgada, tal como ocurre con la sentencia judicial***, ya que la actividad de la administración no tiene por finalidad la de precisar la certidumbre jurídica, ésta es misión de la sentencia judicial, y su fin es alcanzar un resultado material útil para el Estado en los límites del derecho; luego, es revocable; sin embargo, una vez que el acto se ha emitido y ha producido efectos, su autor ya no puede disponer en forma ilimitada, por una exigencia superior de la vida social, la seguridad de las resoluciones jurídicas y, por consecuencia, la estabilidad de los actos que la engendran, por ende la revocación tiene un límite, y es por tanto inadmisibles cuando el acto original ha engendrado derechos adquiridos o derechos patrimoniales. La naturaleza revocable del acto administrativo está contenida en el código fiscal federal, en los artículos 203, fracción IV, y 215 último párrafo, del código mencionado, en donde se prevé que ***la autoridad demandada, hasta antes del cierre de la instrucción puede revocar la resolución impugnada produciendo entonces como consecuencia jurídica el sobreseimiento en el juicio.***

Como una variante a la anterior regla el artículo 36 del mismo ordenamiento legal prevé que **las resoluciones** administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán modificarse por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante un juicio iniciado por las autoridades fiscales, de lo que se sigue que fuera del caso citado no cabe ni aun por analogía incluir como caso similar al mismo, las resoluciones que no son favorables al gobernado. El presente criterio interrumpe la tesis jurisprudencial sustentada por este Tribunal Colegiado, publicada en la página 76 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 57, septiembre de 1992, Octava Época, de rubro: "REVOCAION DE LAS RESOLUCIONES FISCALES LESIVAS AL PARTICULAR. REQUISITOS DE LA", en la que en síntesis llegó a sostenerse que *las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones lesivas a un particular, sino sólo a través de la modificación de la resolución por parte del Tribunal Fiscal de la Federación en forma similar a como lo prevé el artículo 36, del Código Fiscal de la Federación, tratándose de resoluciones administrativas de carácter individual favorables al particular; pues además de que ello resulta contrario a la naturaleza jurídica del acto administrativo, lleva como consecuencia considerar infundadamente inaplicables los artículos 203, fracción IV y 215, último párrafo del código mencionado, en cuanto el primero faculta a la autoridad demandada a revocar la resolución impugnada hasta antes del cierre de instrucción, y el segundo establece una causal de sobreseimiento como consecuencia de la revocación del acto administrativo.* SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

De lo anterior, advertimos que el citado Tribunal Colegiado correctamente acepta que a través del recurso administrativo de revocación la autoridad resolutora puede sobreseer el acto impugnado que lesiona al inconforme por existir elementos suficientes que impidan entrar al fondo del asunto, considerando las causales de sobreseimiento como una manera de resolver el recurso de revocación al impugnar el acto administrativo.

Y por su parte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a establecido al respecto que:

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey)

R.T.F.F.: Año VII. No. 68. Agosto 1985.

Tesis: II-TASR-IX-676

RECURSO ADMINISTRATIVO.- **NO DEBE SOBRESEERSE POR PRESENTACION EXTEMPORANEA, SIN ANALIZARSE PREVIAMENTE AGRAVIOS** TENDIENTES A NULIFICAR LA NOTIFICACION DE LOS CRÉDITOS RECURRIDOS.- Se violan en perjuicio del demandante los artículos 14 y 16 Constitucionales que consagran las garantías de legalidad y seguridad jurídicas, así como el artículo 22 del Reglamento del Artículo 274 de la Ley del Seguro Social, *si del análisis del escrito de inconformidad y de la resolución recaída al mismo, se advierte que la autoridad demandada no tomó en cuenta las argumentaciones expuestas por el actor* tendientes a nulificar la notificación de los créditos recurridos, limitándose a tomar como legal la diligencia de notificación y **concluir sobreseyendo el recurso intentado.**

Esto nos lleva a determinar que se desprenden *dos errores* en este fallo, el **primero** es que el escrito agotado por un recurso de revocación que no se presente en tiempo, no es razón suficiente para sobreseerlo sin antes analizar los agravios planteados, pero lo cual no es lógico debido a que sería contrario a lo que establece nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 121, respecto al requisito de temporalidad del mismo y por ente, resulta innecesario revisar los agravios planteados, si existe para ello, un término para presentarlo por lo que para entonces es extemporánea su presentación y **segundo** que se diga que un reglamento priva sobre lo que al respecto sostenga el Código Fiscal de la Federación.

3.4.3. TENERLO POR NO INTERPUESTO.

Como se ha analizado anteriormente, sabemos que aunque el recurso administrativo de revocación debe considerarse como un medio de defensa que no contenga mayores requisitos y formalidades, la ley establece requisitos mínimos para que la autoridad que resuelva el mismo, proceda a su estudio o admisión.

Así tenemos que las causales, para tener por no interpuesto el recurso de revocación, se establecen en los siguientes tres artículos del Código Fiscal de la Federación:

La primera causal deriva del artículo 18 del ordenamiento legal antes citado, y en la parte conducente apunta, entre otros aspectos, el que las promociones deberán tener por lo menos estos requisitos: Constar por escrito el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, la clave que le correspondió en dicho registro, la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones, señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

Respecto a los requisitos mínimos que el promovente debe proporcionar a la autoridad, más que requisitos se considera que son además de ello datos para mantener en contacto a los contribuyentes y a la vista del Fisco Federal para efecto de cumplir con sus obligaciones fiscales, sólo en lo que respecta a los cinco primeros.

Por otro lado, cuando no se cumple con alguno de estos requisitos, la autoridad fiscal requiere al promovente para que cumpla con su omisión, tal como lo hemos venido estudiando, otorgándole al particular un plazo de 10 días y, en el caso de que no se subsane una vez hecho el requerimiento y en el plazo señalado en el mismo, es entonces cuando se tendrá por **no presentada la promoción del recurso** (artículo 18 3er párrafo del CFF), lo cual consideramos justo, pues se le otorga otra oportunidad al particular de corregir su error en un tiempo razonable.

Resulta importante observar que cuando el escrito de interposición del recurso de revocación adolezca de los requisitos antes señalados, la autoridad, en el requerimiento que haga, deberá señalar el plazo de los diez días que establece dicho artículo por que de no ser así, se cometerían violaciones al procedimiento e incertidumbre jurídica al promovente de este medio de defensa.

Otra causal que consideramos deriva en que se tenga por no interpuesto el recurso de revocación procede del artículo 122 del Código en comento, la cual establece que cuando el recurrente en su escrito de interposición del recurso de revocación no señale la resolución o el acto que se impugna y esto no se subsana por el requerimiento que hace la autoridad resolutora para que cumpla el promovente en un plazo de cinco días, ésta resolverá, teniendo por no presentado el recurso.

Ante esto, consideramos lógica la sanción por incumplir con tal requisito, pues no debemos olvidar que uno de los presupuestos elementales o esenciales del recurso administrativo de revocación es la existencia de un acto o resolución administrativa que impugnar, pues, al no existir éste, no habrá materia sobre la que verse dicho medio de defensa, es decir, en términos simples, no estaríamos combatiendo algún acto y más aún si con anterioridad se le requirió para subsanar la falta y no se cumplimentó.

Como *ultima causal* que da origen a que *la autoridad que resuelve tenga por no interpuesto el recurso de revocación*, la encontramos en el artículo 123 del multicitado Código, la cual es muy parecida a la anterior, pero ahora se hace referencia a los documentos anexos, es decir, cuando el recurso sea irregular o deficiente, por no presentar o anexar conjuntamente con el escrito de interposición del recurso los documentos que acrediten la personalidad del recurrente, en los que conste el acto impugnado, y la constancia de notificación, cuando sea necesario, la autoridad en estos casos requerirá al recurrente, para que los presente en el plazo de cinco días y en caso de no hacerlo se le tendrá por no interpuesto el recurso; por nuestra parte, consideramos un exceso el hecho de que el recurrente tenga que anexar el documento en el que conste el acto impugnado y la constancia de notificación, toda vez que la autoridad resolutora, pudo no haber notificado el acto impugnado al contribuyente o hacerlo de manera ilegal, por tanto, es innecesario que requiera un documento que pudo no existir; dando origen a que el promovente pueda alegar que desconoce el acto y por tanto su notificación o conocerlo pero establecer que no le fue entregada la constancia, lo cual podría impugnarse en el mismo recurso; en consecuencia, si se determina que efectivamente el contribuyente no fue notificado o la notificación fue practicada ilegalmente, quedará sin efectos todo lo actuado.

Sin embargo, podemos comentar que al resolver de esta manera se ocasionaría un daño irreparable para el contribuyente, por el simple hecho de no cumplir con el requerimiento, y aún cuando esto signifique una segunda oportunidad para el promovente de corregir una probable omisión, resulta totalmente arbitrario requerir para anexar el documento en donde conste el acto impugnado y la constancia de notificación, si la autoridad que emitió el acto impugnado pudo no haber notificado al contribuyente o lo hizo de manera ilegal.

Ante lo que consideramos que debiera existir una reforma, para establecer que cuando la omisión se trate respecto de anexar el acto o resolución combatida, el recurrente deberá señalar el porque de su omisión al cumplimentar el requerimiento y si de las argumentaciones esgrimidas se deduce que no la tiene en su poder, ya sea porque se traspapeló, extravió, no se le notificó o no le fue entregada la constancia de notificación; la autoridad resolutora, quien a su vez se sabe fue la autoridad que emitió el acto, está, por tanto, obligada a tener una copia de respaldo de la resolución o acto impugnado, y tener por cumplido el requerimiento hecho al promovente, *evitando que se tenga por no presentado este medio de defensa*, además de una posible violación al procedimiento por parte de la misma al no haber notificado y entregado dicho documento.

Al respecto PAZ LÓPEZ y MESTA GUERRA argumentan:

"...se considera que la facilidad que pudiera darse para que no se anexaran dichos documentos, harían nugatorio el principio procesal aplicable en este caso al procedimiento del recurso, de que el actor debe probar su acción, por lo que, si no se anexaran tales documentos, como se podría probar, en primer lugar, que el acto impugnado a que se hace referencia en el escrito del recurso es igual al impugnado, si no se anexa como prueba el mismo, además de que cómo se probaría si el recurrente está en término para presentar su medio de defensa, si no es con la constancia de notificación; si bien, esto último es de interés para la autoridad, dicho documento está en poder del recurrente y por lo tanto, no se le exige algo que fuera difícil o imposible de cumplir".¹³⁴

¹³⁴ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., págs. 296-297.

Los autores antes citados, no toman en consideración que el recurrente no pudiera tener en su poder dichos documentos por diversas razones, ya sea porque la misma autoridad no entregó la constancia de notificación por el simple hecho de que la misma no notificó al contribuyente o lo hizo pero de manera ilegal; o pudiera ser el caso de que el acto o resolución que se recurre no fue entregado, lo cual no justifica que la autoridad no lo tenga en su poder, por ser lógico que ella misma lo emitió y lo debió haber notificado.

Lo que se traduciría en comodidad por parte de la autoridad, en el sentido de no obligarse a buscar en sus propios archivos, pues es obvio que la mayor parte de los elementos probatorios suelen surgir de las propias documentales públicas emitidas o practicadas por ella como son los citatorios, órdenes, actas, oficios y principalmente el acto o resolución que se impugna y su notificación, entre otros y de la que nadie mejor que ésta para conservar referencia pues es la misma autoridad ante la que se interpone el recurso de revocación.

Es dable destacar que en esta forma de resolver el recurso por parte de la autoridad que emitió el acto es excesiva, ya que resulta ilógico requerir al contribuyente de un documento que ella misma emitió y notificó; y por otra parte, de tener por no interpuesto el recurso de revocación, otorga al recurrente, en caso de que se encontrará todavía en tiempo para interponerlo, la posibilidad de poder hacerlo nuevamente; sin embargo, cabe hacer notar que está nueva oportunidad es muy remota, porque generalmente en la práctica la autoridad deja transcurrir el término a efecto de que el recurrente no tenga ninguna alternativa de volver a interponerlo o bien a optar por el juicio de nulidad, que a nuestra consideración ésta última opción resulta más idónea, toda vez que quien resuelve el acto impugnado es una autoridad parcial en donde en realidad no involucra su interés jurídico respecto de emitir una resolución a su favor.

3.4.4. MANDAR REPONER EL PROCEDIMIENTO.

Esta forma de resolver el recurso de revocación por parte de la autoridad que emite el acto o resolución que se recurre, se encuentra establecida en la primera parte de la fracción III del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación y es aplicable cuando se resuelve un recurso de revocación interpuesto en contra de un procedimiento administrativo que haya llevado a cabo la autoridad fiscal, o bien, en algunos de los procedimientos de fiscalización, dentro de los cuales se dan actos y formalidades que deben respetarse a efecto de que el acto o resolución definitiva última surta eficazmente todos sus efectos legales.

Tal y como, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial:

Tercera Época.

Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 94. Octubre 1995.

Tesis: III-TASR-VIII-47

REVOCACION PARA EFECTOS. EN CASO DE EXISTIR VICIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, QUE DIO ORIGEN A LA RESOLUCION IMPUGNADA EN EL RECURSO. INTERPRETACION DEL ARTICULO 133 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- *De resultar fundado el argumento hecho valer en el recurso administrativo, relativo a vicios existentes durante el procedimiento, ello no es motivo para que se deje sin efectos en forma absoluta el acto recurrido, ya que el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, establece que al resolver los recursos administrativos, la autoridad puede: I.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso; II.- Confirmar el acto impugnado; III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo; IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado; y V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente a favor del recurrente, de lo que se deduce, entre otras circunstancias, que al resultar fundados los argumentos hechos valer en el recurso, la autoridad puede dejar sin efectos el acto impugnado, lisa y llanamente (fracción IV), o puede modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, en la misma resolución al recurso (fracción V), u ordenar que se reponga el procedimiento administrativo, obviamente, cuando se estime que se incurrió en una violación al mismo (fracción III).*

En relación a lo anterior, consideramos que las violaciones al procedimiento deben ser aquellas 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 lo que cualquier formalidad, acto o regla procedimental que no se encuentre con las dos condiciones anteriores no viciaría el procedimiento. Situación ésta que en materia de amparo, es más complejo, y que se ha señalado ya por la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo, consideramos que resulta aplicable a nuestro caso:

Novena Epoca

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: VIII, Diciembre de 1998

Tesis: P. CXII/98

PROCEDIMIENTO. SÓLO DEBE REPONERSE CUANDO LA VIOLACIÓN AL MISMO TRASCIENDA AL RESULTADO DE LA SENTENCIA DEFINITIVA. Es cierto que conforme al artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo, si en la revisión de una sentencia definitiva apareciere una violación a las reglas fundamentales que norman el procedimiento en el juicio de amparo, o bien, que se incurrió en alguna omisión que hubiere dejado sin defensa al recurrente o que pudiera influir en la sentencia que deba dictarse en definitiva, ***se deberá ordenar la reposición del procedimiento***; sin embargo, tal disposición debe interpretarse en el sentido de que ***la reposición únicamente cabe decretarla cuando la violación relativa efectivamente trascienda al resultado de la sentencia definitiva y cause perjuicio a la parte recurrente***, pues de lo contrario, ***se llegaría al extremo de retardar el trámite y solución de los juicios de amparo sin ningún resultado práctico.***

Sin embargo, si la resolución recurrida en el recurso administrativo de revocación, remotamente se dejará sin efectos y aludiera, por ejemplo, a reponer el procedimiento, respecto de las formalidades vulneradas o erróneamente cometidas, entonces para qué continuar con los actos de molestia; además, se deja duda de lo que sucedería sino se cumple con lo determinado en la resolución que dio fin al recurso, en el plazo de cuatro meses siguientes al acto que le dio fin.

3.4.5. QUE SE EMITA UNA NUEVA RESOLUCIÓN.

Respecto a este tipo de resolución, podemos mencionar que apareció hasta 1998, en la fracción III, segunda parte, del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, lo cual consideramos un acierto por parte del legislador de ese tiempo, ya que se le vino a dar sustento legal a las resoluciones de los recursos en los que se dejaba sin efectos la resolución impugnada, para que se emitiera una nueva.

Es decir, en el presente caso, se está ubicando a aquellas resoluciones que eran impugnadas porque tenían algún vicio sobre todo de fundamentación y motivación, y que por lo mismo, se dejaban sin efectos, pero para que se formulara una nueva resolución por la autoridad emisora de la misma, en la que se subsanara la deficiencia referida.

De tal modo, consideramos que dicha forma de resolver es correcta, ya que antes de 1998, las resoluciones que fueron emitidas en este sentido carecían de fundamento en el que se debían basar para resolver; así, pues en este caso no se estaba en presencia de vicios en el procedimiento de donde derivó el acto, sino que esta forma de resolver atiende a los vicios propios del acto, es decir, que aquí queda comprendida la ilegalidad por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afectan la esfera jurídica del gobernado.

Sin embargo, consideramos que si bien es cierto, que dichos vicios que se pudieran dar durante el mismo, pueden corregirse, también lo es que el particular que se viera afectado por este tipo de vicios, que se traduce en violación a los principios de legalidad, estaría en la posibilidad de acudir directamente a juicio de amparo indirecto por la omisión a los requisitos formales de todo procedimiento legal, consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

Por otra parte el Tribunal Federal de Justicia fiscal y Administrativa ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial, en donde aclara el actuar de la autoridad resolutora en este sentido y deja ver su desacuerdo con la misma:

Tesis: II-TASR-XI-191
R.T.F.F. Año IV. No. 22. Octubre 1981.
Aislada Segunda Época.
Primera Sala Regional Centro. (Celaya)
Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

RECURSO DE REVOCACION.- INCOMPETENCIA DE LA SUBPROCURADURIA FISCAL REGIONAL DEL CENTRO DE RESOLVER PARA EFECTOS.- Acorde con lo dispuesto en la fracción V del artículo 83 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como en la fracción V del artículo 3o. del Acuerdo No. 101-389 del Secretario de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 19 de septiembre de 1977, dicha autoridad solamente **está facultada a resolver en forma definitiva los recursos de revocación que ante la misma se planteen, o sea que deberá revocar no modificar o confirmar las resoluciones recurridas**, pero en ningún momento podrá revocar para el efecto de que la autoridad liquidadora, después de analizar las pruebas correspondientes, emita una nueva resolución. Asimismo y conforme a lo dispuesto en la fracción VII del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que la autoridad admita un recurso y las pruebas ofrecidas, significa que **la autoridad encargada de resolver el recurso administrativo, deberá efectivamente como lo señala dicho precepto legal dilucidar las cuestiones controvertidas con la finalidad de enmendar los errores cometidos por las propias autoridades emisoras de los débitos, es decir, que la intención del legislador al establecer el recurso de revocación fue la de que la propia autoridad administrativa rectificara las resoluciones en que se hubiere cometido un error tanto en la apreciación de los hechos o de las pruebas, como en la aplicación del derecho; mas de ninguna manera dicho recurso fue creado con la finalidad de que cuando existiera algún error, en alguna resolución administrativa determinante de un crédito, la autoridad resolviera para el efecto de emitir una nueva resolución.**

Criterio con el que coincidimos plenamente.

3.4.6. DEJAR SIN EFECTOS EL ACTO IMPUGNADO.

Esta posibilidad de resolver así se encuentra en la fracción IV del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación y surge cuando el acto carece de uno de los requisitos de validez, planteados, mediante agravios de fondo en el recurso, como lo serían aquéllos en los que se haga valer, por ejemplo, la ausencia de firma autógrafa del funcionario o la incompetencia del funcionario que emite la resolución o el acto, requisitos cuya ausencia invalidan absolutamente el mismo acto; además no debemos olvidar que existen algunos vicios en el procedimiento que tienen el mismo efecto al resolver, revocando o dejando sin efectos; por ejemplo, cuando se refieren a vicios al inicio del procedimiento, como podría ser el caso de la orden de visita genérica o cuando la resolución impugnada deviene de un requerimiento infundado o ilegal.

Así, tenemos que la autoridad fiscal al resolver de tal forma, el acto impugnado deja de tener existencia jurídica, aunque cabe señalar que quedan a salvo las facultades de la autoridad emisora del acto impugnado que han quedado sin efectos, para que, si esta lo considera conveniente, emita otra nueva resolución, lo cual se puede equiparar a lo que establece la fracción III del artículo 133, al dejar a salvo los derechos de la autoridad emisora del acto y resolutora del recurso para dictar una nueva resolución, cuando lo correcto debería ser eliminarlo de la vida jurídica, es decir, que le asiste la razón al recurrente en cuanto a determinar la ilegalidad del acto impugnado por estar viciado y en consecuencia dejar sin efectos el mismo.

Esto nos hace pensar que si la autoridad emisora del acto recurrido, es la misma que lo resuelve, resultaría entonces inútil acudir a este medio de defensa, pues como se ha venido comentando, parecería que la autoridad pasa por alto su incorrecta actuación, consideramos que en el remoto caso de que se dejará sin efecto el acto impugnado, generalmente se dejan a salvo los derechos de fiscalización de la autoridad lo que hace poco eficaz esta forma de resolver el recurso.

Ahora bien, si la autoridad resuelve "*dejar sin efectos el acto impugnado*", esto se entiende como "*invalidar absolutamente el acto mismo*", luego entonces, por qué dejar a salvo las facultades de fiscalización de la autoridad, si se supone que el acto que se recurre esta viciado de fondo, lo que impide resolver a la misma autoridad con legalidad y lo que hace al dejar a salvo sus derechos, es proteger sus intereses y garantizar el pago de los créditos fincados al particular, sin importar que con ello cometa una violación más a la ley, ya que el acto impugnado al resolverse de esta manera, deja de tener presencia jurídica, por tanto nunca existió.

Lo que nos hace concluir que el particular al encontrarse con tal situación, y debido a que el recurso de revocación tiene como ventaja el ser optativo, no arriesgaría su interés jurídico en obtener una resolución desfavorable, acudiendo a la impugnación del acto a través del recurso de revocación, que lejos de ser un verdadero medio de defensa, la autoridad resolutora en aras de una incorrecta lealtad con ella misma, a convertido este recurso en una simple instancia ante la cual se deben cumplir con ciertos requisitos y formulismos, que mas que agilizar su interposición sólo lo hace ineficaz, y no obstante lo anterior, quien resuelve es la misma autoridad que emitió el acto recurrido, lo que es igual a pasar por alto, su mala actuación, pues esta debe estar basada en la equidad e igualdad y no caer en una autotutela de sus actos.

Por su parte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido el siguiente criterio, respecto a "*dejar sin efectos el acto impugnado*":

Tesis: III-TASR-VIII-474

R.T.F.F. Año VIII. No. 94. Octubre 1995.

Aislada Tercera Época.

Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)

Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RECURSO DE REVOCACIÓN)

REVOCACION PARA EFECTOS. EN CASO DE EXISTIR VICIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, QUE DIO ORIGEN A LA RESOLUCION IMPUGNADA EN EL RECURSO. INTERPRETACION DEL ARTICULO 133 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- **De resultar fundado el argumento hecho valer en el recurso administrativo**, relativo a vicios existentes durante el procedimiento, **ello no es motivo para que se deje sin efectos en forma absoluta el acto recurrido**, ya que el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, establece que al resolver los recursos administrativos, la autoridad puede: I.- Desecharlo por improcedente o sobreserlo, en su caso; II.- Confirmar el acto impugnado; III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo; IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado; y V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente a favor del recurrente, **de lo que se deduce**, entre otras circunstancias, **que al resultar fundados los argumentos hechos valer en el recurso, la autoridad puede dejar sin efectos el acto impugnado, lisa y llanamente** (fracción IV), o puede modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, en la misma resolución al recurso (fracción V), u ordenar que se reponga el procedimiento administrativo, obviamente, cuando se estime que se incurrió en una violación al mismo (fracción III).

Luego entonces, podemos destacar que la autoridad al **dejar sin efectos** el acto impugnado, lo hace de una manera lisa y llana, es decir, que lo elimina de la vida jurídica en definitiva, sin dar pauta a salvaguardar sus derechos y garantizar de esta forma el pago de los créditos fincados al contribuyente ilegalmente violentando de nuevo su esfera jurídica.

3.4.7. MODIFICARLO O DICTAR UNO QUE LO SUSTITUYA.

En relación a esta forma de resolver el recurso de revocación, podemos destacar, que se puede dar cuando el recurso interpuesto es total o parcialmente favorable al recurrente y la autoridad que resuelve tiene que modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

Ahora resulta importante comentar algunos aspectos respecto a esta forma de resolver debido a la trascendencia jurídica de los mismos.

En primer término, en la fracción V del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, se hace referencia a que esta forma de resolver se dará cuando el recurso, por los agravios y pruebas planteados y ofrecidos, hayan dado lugar a que la resolución sea favorable total o parcialmente.

Y cuando se trate del primer supuesto, se tiene que precisar cuando se resuelve totalmente o cuando se considera así, porque tal aseveración es importante, puesto que en la fracción IV de este mismo artículo en análisis tenemos una forma de resolver totalmente favorable al recurrente y en este caso la autoridad resolutora del recurso no dicta uno nuevo que lo sustituya o lo modifique, sino que *“simplemente lo deja sin efectos”*, lo que consideramos que equivaldría a una sentencia que declara la nulidad lisa y llana en el procedimiento contencioso-administrativo, eliminando dicho acto impugnado de la vida jurídica.

Sin embargo, cabe resaltar que cuando la autoridad resuelve modificando la resolución recurrida o emitiendo una nueva que la sustituya, consideramos que en esta forma de resolver, se está actuando en beneficio de ambas partes y no sólo del recurrente, tal como se establece en su texto, es decir, que en realidad no se pone fin al recurso ya que únicamente se resuelve parcialmente a favor del recurrente, lo que no sólo da origen a impugnar dicha resolución a través del

Juicio de Nulidad en la parte en que no fue satisfecho el interés jurídico del recurrente, y origina mayor carga de trabajo para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a contrario de aminorarlo y hacer realmente eficaz este medio de defensa, tal como el legislador lo estableció en su exposición de motivos, situación que debería ser considerada.

Respecto a que el recurso sea resuelto parcialmente, consideramos que se debe interpretar que sólo una parte de la resolución o acto recurrido es favorable a los intereses del recurrente y en la otra se confirma la validez del acto que se impugna, ante esto, se podría desprender que estamos en presencia de dos resoluciones distintas y contrarias a la impugnación materia del recurso, que es revocar el acto de autoridad, por lo que si no se satisface el interés jurídico del contribuyente en la parte donde fue resuelto parcialmente, se entiende que puede ser recurrido nuevamente, por lo tanto, no resulta efectivo el objetivo de este medio de defensa y en consecuencia, nos parece poco idónea esta forma de resolver.

En este sentido, si el particular lo considera conveniente, puede promover su demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se le haya resuelto modificar dictar otro que lo sustituya, tomando en consideración que en este caso se pueden hacer valer otros agravios de fondo, según el mismo recurrente, así lo decida argumentar, respecto al sentido de la resolución.

Por otra parte, cabe señalar, que esta forma de resolver de la fracción V del artículo 133 del Código en cita, resulta poco idónea para cumplir con el objetivo del recurso, ya que la autoridad resolutora al dictar el acto que sustituye o modifica el acto que se impugna vía recurso de revocación, dicta una resolución para efectos, como lo es, el resolver parcialmente a favor del recurrente, no lo hace en su totalidad; circunstancia que se puede corroborar en la siguiente tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Tercera Época.
 Instancia: Pleno
 R.T.F.F.: Año VII. No. 73. Enero 1994.
 Tesis: III-PSS-319

RECURSO ADMINISTRATIVO. LA RESOLUCION DEL MISMO ES LA QUE DEBE SUSTITUIR A LA LIQUIDACION IMPUGNADA Y NO UNA TERCERA, SEGUN LA FRACCION V DEL ARTICULO 133 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Al dictarse la resolución a un recurso administrativo, los efectos de la misma puede ser alguno de los que se previenen en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación. *Cuando se está en el supuesto de la fracción V del citado precepto, la autoridad fiscal puede con su resolución al recurso sustituir a la resolución liquidadora que se impugnó administrativamente, pero no ordenar que se dicte una tercera que sustituya a la liquidación y más aún si con esa tercera se afectan de nueva cuenta los intereses de la contribuyente. Luego, el segundo supuesto de la fracción V, del artículo 133, debe entenderse que es la resolución recaída al recurso la sustituta de la liquidación impugnada y no una tercera que pretenda hacerlo.*

La citada tesis jurisprudencial, nos hace referencia a que la autoridad puede resolver el recurso de revocación por alguno de los supuestos establecidos en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, pero en este caso, lo podrá hacer sustituyendo la resolución impugnada administrativamente, pero no se establece que pueda hacerlo de una manera parcial y mucho menos por una tercera resolución que sustituya la impugnada, lo cual nos parece poco acertado, pues no se resuelve totalmente.

Al respecto, PAZ LÓPEZ Y MESTA GUERRA refieren respecto a esta forma de resolver el recurso administrativo de revocación que: "Con la reforma al artículo 133, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1998, la situación de la fracción V del citado artículo vario mucho, ya que a partir de dicho año, la autoridad resuelve conforme a la fracción III y no a la V que de alguna forma ya era inoperante y que hasta la fecha es muy raro ver que la autoridad resuelva así, quedando implícita y prácticamente derogada con tal reforma, por lo que se considera obsoleta actualmente la forma de resolver de acuerdo a la citada fracción V del precitado artículo del Código Tributario".¹³⁵

¹³⁵ PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., pág. 301.

En lo que respecta al artículo 133, fracción III del Código Fiscal de la Federación podemos aclarar que hasta el 31 de diciembre de 1981, este ordenamiento mantenía su texto de la forma siguiente:

"Artículo 133.- La resolución que ponga fin al recurso podrá:

I. Desecharlo por improcedente.

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya."

Pero con la reforma del 31 de diciembre de 1998, se adicionó en su fracción III lo siguiente:

"... o que se emita una nueva resolución.", texto que en la actualidad a la letra establece: ***"III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución."***

Por otra parte, consideramos que aún resuelto parcialmente el recurso de revocación, a favor del recurrente y la otra parte no, bien puede ocurrir que esta última sea impugnada nuevamente a través del recurso de revocación o bien ante el juicio de nulidad en la parte que no fue resuelta o no satisfizo los intereses del particular promovente.

3.4.8. CONFIRMARLO.

Tenemos que esta forma de resolver el recurso por parte de la autoridad puede resultar en primer lugar por una deficiente expresión de agravios, los cuales pueden ser calificados por dicha autoridad como infundados por inoperantes, insuficientes, insubsistentes o improcedentes y que por tal razón, no logran probar que el acto o resolución que se recurre carece de la legalidad que debe revestir todo acto de autoridad, por lo que, al acontecer lo anterior, la misma autoridad resolutora del recurso confirmará la validez o ilegalidad del acto o resolución recurrido.

Por otro lado, no siempre por las razones anteriores se confirma el acto impugnado, pues existen ciertos servidores públicos a cargo de la unidad administrativa que resuelven estos medios de defensa, porque asumen siempre o invariablemente una postura confirmatoria, pues consideran que al actuar de tal forma están siendo leales y fieles a la administración pública tributaria, lo cual, como ya lo hemos analizado, no es una postura legal, pues lo que debe prevalecer es el Estado de Derecho, que se traduce en cumplir el principio de legalidad en los actos de autoridad.

En la práctica, lo más que logra alcanzar el promovente con dicho medio de defensa es que se reduzca el crédito fiscal original, con argumentaciones hechas a conveniencia de la autoridad emisora, quien curiosamente es la misma que resuelve, obteniendo con esto, una ventajosa resolución, y el recurrente lejos de ver que se respeten sus derechos, solo confirma que no se han reconocido, aún cuando en estricto derecho le asiste, tal como lo confirma MARTÍNEZ ROSASLANDA al apuntar que *estadísticamente está demostrado que los recursos*

*administrativos no constituyen un medio plenamente eficaz como vía de defensa de los particulares. Al respecto basta comparar el sentido de las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, cuya resolución impugnada haya puesto fin a una instancia administrativa, las cuales declaran la nulidad de dichas resoluciones en un porcentaje mayor al 50%, lo que demuestra que en esos casos el recurso administrativo constituye sólo una instancia más que el particular debe agotar, antes de obtener una resolución favorable a sus intereses.*¹³⁶

Respecto a ello, consideramos que esto no significa a ciencias ciertas que el recurso administrativo de revocación constituye un medio de defensa eficaz en un cien por ciento, pero a condición de que fuera resuelto con objetividad y que permita resolver las controversias entre administrados y autoridades conforme a Derecho, aún cuando no se ajuste forzosamente a lineamientos internos o de criterios rígidos; en este sentido, el recurso administrativo de revocación, no sólo constituiría un medio eficaz de defensa sino un valioso medio de control de errores o faltas de las autoridades fiscales.

Lo anterior ha provocado poco interés en interponer dicho medio de defensa, en principio, por la opcionalidad legal que se tiene de acudir al juicio de nulidad de manera directa, es decir, sin la necesidad de agotar este recurso; y en segundo aspecto, por encontrarse ante la calamidad que representa el saber que comúnmente todos se resuelven siempre en contra del promovente, además de que la autoridad impone frases estereotipadas, respecto de los agravios esgrimidos en el escrito de interposición del recurso al resolver que *"no le asiste la razón al promovente"*, *"son irrelevantes sus señalamientos"*, *"no probó su acción"*, etc., las cuales dejan en el ánimo del recurrente la incertidumbre de presentar este medio de defensa o no, u optar de inmediato por la demanda de nulidad.

¹³⁶ Cfr. SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. Justicia Administrativa, Ed. Trillas, México, 1998, pág. 30.

Finalmente, no debemos olvidar lo que se debe entender por revocación, lo cual es anulación de un acto o resolución y no las posibilidades de resolver establecidas en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, que desvirtúan el objeto de la revocación, por ende, la autoridad resolutora del mismo debería resolver atendiendo al sentido etimológico para evitar una mala impartición de justicia y una falsa lealtad de sus fallos.

Dicha actitud confirmatoria, de la autoridad fiscal origina en el recurrente duda respecto de interponer este medio de defensa o acudir directamente al juicio de nulidad y evitar con ello pérdida de tiempo y dinero, ya que en la resolución o acto impugnado se contiene un crédito fiscal cuyo monto es relevante para el contribuyente y por tanto repercute en su haber patrimonial, situación que obliga a tomar decisiones trascendentales para el mismo, descartando la posibilidad de cometer un error y obtener una resolución desfavorable.

Por otra parte y para finalizar con las formas de resolución del recurso de revocación en estudio, es importante señalar que dentro de ellas, encontramos otra manera de obtener una resolución de hecho y no de derecho como lo configuraría la "*negativa ficta*", la cual surge cuando transcurre el tiempo en el que debe resolverse este medio de defensa, que es únicamente de tres meses, los cuales se contarán a partir de la fecha de interposición del escrito que lo contenga, y si transcurrido dicho plazo no se obtiene respuesta por parte de la autoridad resolutora; pese a lo anterior, la autoridad no la contempla dentro de las formas de resolver el recurso establecidas en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, dejando al libre arbitrio del recurrente su impugnación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través del Juicio de Nulidad.

Sin embargo, existe una excepción a esta regla, fijada en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, el cual concede *cuatro meses* para cumplir la resolución administrativa recaída al recurso, ya sea para realizar determinado acto o para iniciar con la reposición del procedimiento, siempre que dicha resolución

hubiese quedado firme, esto es, que no admita modificación alguna, mediante el agotamiento de los demás medios de defensa que establecen las leyes; lo cual es a todas luces imparcial, ya que la resolución sólo puede quedar firme para el recurrente, pero no así para la autoridad, ya que generalmente quedan a salvo sus derechos de fiscalización; lo que nos lleva a una inequitativa forma de impartir justicia; además de no olvidar que la autoridad cuenta con un mes más de plazo para resolver.

3.5. EFECTOS JURÍDICOS.

Como hemos venido estudiando, es con motivo de la determinación del crédito fiscal, que se interpone el recurso de revocación, pero ¿qué puede esperarse de la resolución al recurso y que alcances puede tener tal acción? o lo que es lo mismo ¿cuáles son sus efectos legales y conceptuales, yendo más allá de los puramente procedimentales?.

Para determinar concretamente los efectos jurídicos que derivan de la interposición del recurso administrativo de revocación, es necesario dividirlos en dos aspectos: el primero de ellos lo estableceremos *en cuanto a la ejecutividad del acto impugnado* y el segundo *respecto a las facultades de la autoridad fiscal*.

Establecido lo anterior, nos referiremos en inicio a determinar los **efectos jurídicos del recurso de revocación en cuanto a la ejecutividad del acto que se recurre**, así tenemos que este tema tiene mucha relación con las características del acto administrativo y con uno de los presupuestos del recurso, por lo que consideramos conveniente establecer cuáles son sus efectos, cuando se interpone este medio de defensa y como bien se sabe, una de las características del acto administrativo es la de *presunción de validez* del mismo, así lo confirma el jurista DELGADILLO GUTIERREZ, al apuntar que:

*“La validez se deriva de una presunción que la ley establece a favor de los actos de autoridad y que subsiste mientras no se demuestre lo contrario, lo cual da al acto administrativo la característica de legitimidad”.*¹³⁷

Lo anterior, tiene su fundamento en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que establece al respecto: *“Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales...”*.

Además, no debemos olvidar que para que el acto surta efectos se requiere que éste sea válido y eficaz, lo cual se origina por el conocimiento del mismo al interesado a través de la notificación, y el acto al ser eficaz adquiere la calidad de poder ser ejecutado, es decir, de producir sus efectos sin necesidad de una autorización posterior y superior, incluso en contra de la voluntad de su destinatario.

De acuerdo a lo anterior, podemos decir que mientras el acto administrativo no sea conocido por el contribuyente, al cual se le determinaron los créditos, entonces sus efectos nunca surtirán hasta en tanto se notifique.

Precisando lo anterior, *podemos decir que las características de la presunción de validez y su ejecutividad, a su vez, se convierten en efectos del mismo recurso administrativo de revocación.*

Por otra parte, consideramos que el efecto principal consiste en que para que el acto de autoridad se pueda ejecutar, debe ser válido y si no lo es, entonces surgen los medios de defensa interpuestos en su contra que es, en este caso, el recurso de revocación, en el que se pretende demostrar que el acto carece de legalidad y por lo tanto de validez jurídica; además de conocer o determinar si con la interposición del medio de defensa en análisis se suspenden o no los dos efectos antes mencionados (ejecutividad y validez) o alguno de ellos.

¹³⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Ob. Cit., pág. 176.

Por lo tanto, el recurso de revocación, al momento de interponerlo, contra el acto administrativo que se supone, fue emitido y ejecutado bajo la presunción de validez que posee el mismo por mandamiento de ley, suspenderá su ejecución siempre y cuando se garantice el crédito recurrido.

Al respecto, el jurista SANDOVAL GALINDO sostiene que:

*"... lo que en materia fiscal federal puede suspenderse si el particular cumple con los requisitos que al efecto se prevén, es entonces, la ejecutoriedad del acto, pues los efectos que el mismo produce quedan vigentes, en virtud de la presunción de la legalidad que en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, se otorga a todos los actos de la autoridad, salvo que por resolución expresa sea revocado o modificado".*¹³⁸

En igualdad de opinión, entendemos que la interposición del recurso de revocación deriva, precisamente, de la presunción de validez del acto que se está recurriendo, ya que es precisamente dicha presunción la que se encuentra en entredicho, pues es la validez la que se encuentra controvertida mediante el recurso administrativo en estudio y no será hasta la resolución del mismo, cuando se aclare dicha presunción o se pruebe que el acto impugnado nunca reunió las características de legalidad y los requisitos de todo acto de autoridad establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación; surgiendo con esto, el primordial efecto jurídico del recurso que es la suspensión de su ejecución, por tanto, la suspensión del mismo acto, en caso de que al promovente le asista la razón, porque de emitirse una de las resoluciones establecidas en el Código Fiscal, el acto subsistiría pero su ejecución puede ser total o parcial según se resuelva el mismo.

¹³⁸ SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. Ob. Cit., pág. 111.

Así tenemos que la ejecutividad del acto administrativo pudiera suspenderse a través de la interposición de un medio de defensa, como podría ser, en este caso, el recurso de revocación, siempre y cuando ésta suspensión, no afecte el interés de terceros o el general. Por ejemplo y como en toda excepción a la regla, en el Código Fiscal de la Federación, se establece la posibilidad de que no se inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), una vez que se ha interpuesto el mencionado recurso en contra de un acto de la autoridad fiscal, toda vez que, a partir de la interposición de este medio de defensa, el particular tiene un plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal, debido a la interpretación del artículo 144 del mismo ordenamiento legal, el cual en su segundo párrafo y específicamente en su último renglón, utiliza erróneamente la frase "... a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución", pues claro está que no se puede suspender algo que no se ha iniciado, y lo más correcto sería "a fin de que no se inicie".

Y para entender mejor lo anteriormente expuesto, es necesario determinar lo que el artículo 144 en el segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación a la letra establece:

"Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, 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 esta manera, observamos en primer lugar, que no se requiere, en el caso de la interposición del recurso de revocación, solicitar en el mismo escrito la suspensión de la ejecución del acto recurrido, pues el recurso interpuesto conlleva

implícita la pretensión de que no se ejecute dicho acto, situación que el legislador previno al establecer en el citado artículo el plazo de cinco meses para garantizar contados a partir de la fecha en que se interponga el mencionado medio de defensa, siempre que éste haya estado en tiempo y forma, es decir, que no sea extemporáneo y que cumpla con los requisitos mínimos de procedibilidad del recurso de revocación.

En relación a lo anterior, tenemos que la autoridad resolutora se convierte en juez y parte, al no suspender directamente el recurso de revocación hasta en tanto en éste no se garantice el acto impugnado o bien la propia autoridad trabe embargo en bienes del contribuyente al cual se le determinó el crédito impugnado por el monto del adeudo más gastos de ejecución; y de esta forma garantizar a través del embargo precautorio.

Asimismo, ha sido práctica común de la autoridad recaudadora que antes de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución verifica si contra la resolución determinante del crédito fiscal se interpuso recurso administrativo de revocación, obviamente dentro del plazo de los 45 días, mismo plazo que tiene el recurrente (contribuyente) para pagarlo o garantizarlo.

En conclusión, el principal efecto que se desprende de la interposición del recurso administrativo al obtener una resolución favorable al contribuyente, es la suspensión de la ejecutividad del acto recurrido por haberse demostrado la ilegalidad de éste.

Ahora bien, como segundo *efecto jurídico del recurso de revocación* lo encontramos en *las facultades de la autoridad fiscal*, así tenemos que en este caso, con la sola interposición del recurso, se tiene como efecto secundario del recurso de revocación la suspensión del plazo para que opere la caducidad, sin que se invalide el tiempo anteriormente transcurrido, provocando que a futuro se produzcan las consecuencias de la caducidad para efecto de ejercer las facultades

de la autoridad, es decir, que se interrumpirá el plazo para que la autoridad haga exigible el crédito que se determino al contribuyente.

Lo anterior con fundamento en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

*"Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años... El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y **sólo se suspenderá cuando... se interponga algún recurso administrativo o juicio...**"*

Así podemos afirmar que, la suspensión de los efectos del acto de autoridad fiscal es una consecuencia más de interponer el recurso administrativo de revocación.

Postura que confirma el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir el siguiente criterio:

Tercera Época.
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año III. No. 29. Mayo 1990.
Tesis: III-JSS-A-11

CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.- La caducidad como institución del procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, aparece con ese carácter a partir de la adición de un último párrafo en el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en vigor desde el 1º de enero de 1979 y hasta la promulgación del actual Código Fiscal de la Federación que previene la caducidad con esa característica en su artículo 67. La aplicación de las normas sobre caducidad debe considerar que por ser

reglas de procedimiento se aplican las vigentes aún cuando se hayan expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas dadas; el ejercicio de las facultades fiscales debe hacerse dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y, ***el cómputo del plazo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, en consecuencia, las facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de cinco años, si se realizan en cumplimiento de una sentencia o resolución que reconozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso.***

Finalmente se puede agregar que el efecto de la suspensión que provoca la interposición del recurso, consiste en que durante la tramitación de dicho medio de defensa no se computará el plazo para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, y una vez resuelta tal instancia, reiniciará el computo para que en su caso se configure la misma.

Sin embargo, se puede destacar que dicha suspensión, solo beneficia a la autoridad, ya que protege a toda costa sus facultades de determinación, comprobación y fiscalización, desvirtuando la institución de la caducidad.

En resumen, se establece que el recurso de revocación como medio de defensa necesita ser estructurado con una técnica jurídica clara en sus formalidades y lo más sencillo en su tramitación para que de esta forma los efectos jurídicos de su resolución sean inmediatos e imparciales para los particulares que accionan éste, pues en todo caso, el objetivo primordial del mismo es controlar los actos y resoluciones de la autoridad para proporcionar una correcta aplicación y credibilidad en la justicia administrativa, evitando concurrir a otro medio de defensa que satisfaga los intereses del recurrente.

3.6. AUTORIDADES QUE RESUELVEN.

Respecto a este tema, es importante destacar que la autoridad que resuelve el recurso administrativo de revocación, es la misma que emitió el acto recurrido, por lo que consideramos que se ha generado una serie de problemas, no solo para el contribuyente sino sobre todo para la autoridad, que son de gran trascendencia.

Por tal circunstancia, uno de estos problemas lo encontramos en lo que determinaba el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo que antes de la reforma de 1995 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 redacción anterior, no presenta mayor problema para el particular promovente en cuanto a su interpretación, pues el señalamiento era claro, ya que se debería presentar ante la autoridad emisora o la ejecutora del acto.

De lo anterior, podemos comentar que probablemente la redacción de dicho artículo correspondía a la forma en que se encontraba estructurada la autoridad administrativa, es decir, anteriormente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estaba conformada o estructurada en sus niveles locales por las Administraciones Fiscales Federales, misma que se consideraba como autoridad única y que ejecutaba esas funciones, por lo anterior, tenía una correspondencia directa y congruente porque **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.

Tal consideración se debía a que dicha autoridad era la que emitía , a través de las unidades administrativas que la integraban y que estaban adscritas a la misma, actos de fiscalización, de determinación o liquidación, de ejecución y hacían a su vez notificaciones; actos que por ser impugnables, el particular promovente, presentaba el recurso ante ella misma; es decir, al mismo tiempo que esta autoridad emitía o ejecutaba actos impugnables, ella misma resolvía sobre ellos, considerándola como única autoridad, no importando que sus unidades administrativas hayan sido las que emitieron y ejecutaron el acto administrativo, pues tal consideración carecería de sentido para los efectos del recurso.

Debido a esta circunstancia se justifica un poco la redacción del artículo en comento, aún cuando haya sido la misma autoridad que emitió y ejecutó el acto, la que lo resolviera, ya que se hablaba de una autoridad única.

Por otra parte y posteriormente, en diciembre de 1995 se reformó el artículo en comento (artículo 121 del Código fiscal de la Federación) mismo que 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...”

Lo que se puede destacar de la redacción de dicho precepto es que existe un cambio importante, ya que se agrega en primer termino que *el recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente*, y posteriormente señala de manera disyuntiva *“o a la que emitió o ejecutó el acto”*.

Con esta reforma, para la autoridad fiscal, se dejaba claro y preciso ante quien debía presentarse el recurso administrativo de revocación. Sin embargo, ante desafortunada opinión de la autoridad, dicha reforma en lugar de precisar fue todo lo contrario, es decir, generó confusión.

Esta reforma, en nuestra consideración, se dio a partir del cambio de estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en 1993, en virtud de la cual desaparecen las Administraciones Fiscales Federales y se crean las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y las Jurídicas de Ingresos, las que de alguna manera conformaban a las Administraciones Fiscales Federales, pero como unidades administrativas de nivel medio dependientes de aquélla.

Por lo tanto, tal cambio originó mayor grado de especialización en las funciones de cada una de estas áreas que conforman actualmente la Administración Pública Tributaria, correspondiéndole actualmente a la Administración Local Jurídica todo lo relacionado con la resolución de los procedimientos administrativos oficiosos y contenciosos y los procedimientos jurídicos, lo cual de alguna forma se traduce en la resolución de recursos y la defensa de los intereses del Fisco Federal.

Ahora bien, dado el cambio en la conformación y estructura de la autoridad fiscal, al dividirse sus funciones, resulta que los actos impugnables que emitan tanto las Administraciones Locales de Recaudación como las Locales de Auditoría Fiscal pueden mediante el recurso de revocación impugnarse ante las Administraciones Locales Jurídicas de ingresos de la misma circunscripción territorial, pues, en este caso, la autoridad ejecutora, que sería la Local de Recaudación, o la emisora, la Local de Auditoría Fiscal, no podrían ser las competentes para resolver, pero sí ante ellas se podría presentar el recurso, en virtud de la redacción del actual artículo 121 del Código fiscal de la Federación.

Sin embargo, cabe destacar que tanto la Local de Recaudación, que por autonomasía es la autoridad ejecutora, y la Local de Auditoría la emisora, pueden adquirir la categoría de autoridades ejecutoras o emisoras según sea el caso y las circunstancias; por lo que el legislador optó por dejar abierta la posibilidad de que sea el propio contribuyente recurrente el que escoja la opción que le sea más conveniente, aunque si de ello se trata, lo conveniente para éste sería que lo resolviera el superior jerárquico de la misma.

Ahora bien, un aspecto que es de suma importancia destacar es el de la "competencia", el cual es un concepto que se encuentra expresamente redactado en el artículo 121 del Código Fiscal en estudio y para el análisis del recurso administrativo de revocación es necesario determinar, debido a que se ha convertido en otro de los problemas, en la interposición del recurso administrativo de revocación.

Así tenemos que el maestro DELGADILLO GUTIÉRREZ, al respecto apunta: *"La competencia es el conjunto de facultades o atribuciones que el orden jurídico le confiere al órgano administrativo"*.¹³⁹

Por su parte RAFAEL DE PINA, en su Diccionario de Derecho, establece por competencia: *"Potestad de un órgano de jurisdicción para ejercerla en un caso concreto"*.¹⁴⁰

Por último tenemos el concepto de DÍAZ GONZÁLEZ, que al respecto de la competencia la entiende como una: *"Serie de facultades que la ley atribuye a una autoridad para conocer de ciertos asuntos y resolverlos..."*.¹⁴¹

¹³⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Ob. Cit., pág. 74.

¹⁴⁰ DE PINA, Rafael. Ob. Cit., pág. 172.

¹⁴¹ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Ob. Cit., pág. 195.

De los conceptos antes señalados podemos destacar que la competencia, es en conclusión, un conjunto de atribuciones que la ley le otorga a determinado órgano gubernamental para conocer de ciertos asuntos y resolverlos.

Y para efectos de determinar este concepto como punto esencial en nuestra investigación, en cuanto a establecer que autoridad es competente para resolver el recurso administrativo de revocación, es necesario apuntar que, la competencia se ha clasificado en razón de la cuantía, del territorio, de la materia, del tiempo y del grado; por tanto, para efectos de nuestro estudio, la clasificación que nos interesa es la que se da en razón del grado, ya que consideramos, que quien debiera resolver este medio de defensa debería ser una autoridad ajena a los intereses jurídicos de las partes, es decir, que esta autoridad sea imparcial y no sea la misma autoridad que emite o ejecuta el acto recurrido, la que resuelva, lo que lejos de cumplir con el objeto del legislador, se ha convertido en un medio de alargar y entorpecer la administración de justicia.

Por tal motivo y continuando con el desarrollo de la competencia por grado, a groso modo, podemos comentar que es aquella en la que se toma en consideración la posición de los órganos de la Administración Pública, dentro de su estructura jerárquica, por lo tanto, existe competencia de los órganos superiores y de los inferiores.

Sin embargo, es dable mencionar, que después de haber comentado los aspectos teóricos sobre la competencia, resulta conveniente tratar lo que en la práctica acontece.

Así tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 121 primer párrafo, como ya se ha venido señalando, establece que el escrito de interposición del recurso de revocación, deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado; ahora bien, por lo que se refiere a lo preceptuado por este

ordenamiento legal, respecto de la competencia, podemos comentar que en principio se deduce que el artículo en comento hace alusión de manera clara y explícita la competencia de la autoridad por razón del territorio, es decir, da la posibilidad de que el particular afectado interponga el recurso ante la autoridad que mejor convenga a sus intereses, en el dicho de que ésta es superior jerárquicamente a la que emitió o ejecutó el acto recurrido; aún ante esta ventaja, el particular no cuenta con una garantía de que pueda resolverse de una manera imparcial, puesto que no deja de ser la misma autoridad que emite o ejecuta el acto, la que resuelve, ya que incorrectamente procurará su beneficio, lo cual, consideramos absurdo, pues si la intención del legislador, fue corregir los errores que pudiese cometer la autoridad administrativa al emitir o ejecutar un acto, entonces por qué insistir en un error que podría en determinado momento demostrar a todas luces el particular recurrente, además por el hecho de que se faculte en razón del territorio, no garantiza una resolución favorable para el contribuyente, lo que deja en completa desventaja al promovente del recurso.

Continuando con la idea del artículo anterior, podría parecer, que se da la posibilidad de presentarlo indistintamente ante una autoridad diversa, ajena a los intereses de las partes e imparcial, ya que se está dando opción de presentar el escrito del recurso ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente, lo que hace más difícil optar por la interposición del recurso de revocación como medio de defensa, aún cuando con dicha competencia territorial se creyera que se pudiera obtener una resolución favorable al promovente.

Por tal motivo, consideramos que este precepto legal, aún cuando establece la competencia derivada de la ley, tal situación trae aparejado el problema de su determinación, no sólo para resolver el recurso de revocación sino también para la emisión o ejecución del acto que es impugnado vía recurso de revocación, pues a consecuencia del cambio de estructuración y conformación de la Secretaría de Hacienda antes mencionado, dentro de las cuales se dividieron sus funciones, resulta ahora que los actos que emitan tanto las Administraciones

Locales de Recaudación, como las Locales de Auditoría Fiscal pueden impugnarse mediante el recurso de revocación ante las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos de la misma circunscripción territorial¹⁴², pues, en este caso, **la autoridad ejecutora**, que sería la Local de Recaudación; o **la emisora**, la Local de Auditoría Fiscal, no podrían ser las competentes para resolver, pero sí ante ellas se podría presentar el recurso, en virtud de la redacción del artículo 121 en estudio, es decir, que se debería establecer cual es la autoridad competente por territorio y cual por materia para conocer y resolver e interponer este recurso, ya que esto pareciera sencillo de entender, pero en realidad no lo es, pues tal y como se encuentra estructurada y organizada la Administración Tributaria, se convierte en un problema, ya que esta delimitación competencial es muy difícil de establecer; por ejemplo, en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, vigente hasta el 3 de diciembre de 1999, se señalaba que tan sólo en el Distrito Federal se encontraban cuatro Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y Jurídica de Ingresos: la del Norte, la del Centro, la del Sur y la del Oriente. Por tal circunstancia, la determinación de competencia, se ha convertido en un problema no sólo para resolver el recurso de revocación sino también para la emisión o ejecución del acto que se recurre por este medio de defensa.

Finalmente, en relación con el tema de la competencia para resolver el recurso de revocación, consideramos más conveniente que en cada entidad federativa se estableciera una unidad administrativa adscrita a la Secretaría de Hacienda que sea competente por materia y que este facultada para resolver recursos de revocación, además que sea una autoridad independiente al Servicio de Administración Tributaria, ya que este medio de defensa, lejos de resolver imparcialmente para ambas partes, se ha convertido en una instancia más que cumplir para el promovente y una forma de justificar el actuar de la autoridad que emite el acto recurrido.

¹⁴² Cfr. PAZ LÓPEZ, Alejandro y José Guadalupe Mesta Guerra. Ob. Cit., pág. 405.

3.7. PROBLEMÁTICA.

En relación con la problemática que actualmente presenta el recurso administrativo de revocación como medio de defensa, se traduce en los siguientes aspectos: el procedimental, el económico y el temporal.

El primero de ellos, lo estableceremos respecto de la eficacia o ineficacia de este medio de defensa, el cual, como se ha venido comentando, se ha convertido en una instancia más que cumplir para ganar tiempo en la impugnación del acto recurrido en el Juicio de Nulidad, debido a que la autoridad que resuelve, generalmente en la práctica profesional confirma el acto, por ser ella, la misma que lo emitió en aras de una falsa fidelidad a sus actos, todo esto provoca incertidumbre jurídica en el contribuyente y en el litigante que deciden utilizar este recurso administrativo; por tal situación, estamos plenamente conscientes de que existen varios abogados postulantes que consideran que el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación debería desaparecer, porque lejos de ser un eficaz medio de defensa para el particular y un real medio de control de legalidad de sus actos, se ha convertido en un obstáculo para la impartición pronta y expedita de la justicia administrativa.

Podemos Agregar que procedimentalmente hablando, el recurso de revocación tiene deficiencias como por ejemplo, una de ellas sería el hecho de que se exijan requisitos excesivos e innecesarios al momento de presentar el escrito de interposición, específicamente los anexos, contrario a lo que debería ser su tramitación, es decir, establecer requisitos mínimos y necesarios para su pronta resolución para que de esta forma sea en realidad práctico y eficaz, evitando complicaciones como es la impugnación del acto ante Juicio de nulidad que acarrea mayor carga de trabajo para el Tribunal y distorsiona el verdadero objeto de todo recurso administrativo.

Sin embargo, sin un estudio específico del recurso administrativo de revocación, no podemos caer en la postura equivocada o de la falta de reconocimiento de la naturaleza del mismo por parte de algunos servidores públicos, contribuyentes o litigantes del Derecho Fiscal para dejar de utilizar un medio de control de legalidad o de defensa como este, debido a que algunos servidores públicos no hayan reconocido el verdadero significado a esta figura jurídica, convirtiéndolo en un problema que corresponde resolver a la propia Administración, a fin de que sea parcial en su forma de apreciar y resolver los recursos administrativos interpuestos ante ella.

Obviamente, esto último con la vigilancia constante del particular y de las organizaciones profesionales relacionadas con la práctica del Derecho Fiscal.

En este orden de ideas, como observación encontramos que debido a que el recurso de revocación se interpone ante la misma autoridad que emite o ejecuta el acto, es entonces donde radica el principal problema, pues, al ser la autoridad la misma que resuelve, convierte a este medio de defensa en un recurso no muy confiable para el que opte por su interposición, además de existir antecedentes de que la autoridad resolutora, generalmente resuelve a su favor, confirmando el acto recurrido, rompiendo con su verdadero objetivo, que es el de ser un medio de control de sus propios actos y un verdadero medio de defensa para el particular que lo interpone.

Otro problema lo constituye el planteamiento que se refiere al agotamiento forzoso u opcional del recurso de revocación; dando como resultado que éste tenga el carácter de opcional, pues desde su creación, se previó que el afectado por actos de autoridad, tenía la posibilidad de no interponerlo e iniciar su acción directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ello obedece a razones de economía procesal.

Un segundo problema que enfrenta el recurso administrativo en cuestión, es el económico ya que se traduce en un impacto sobre el patrimonio de la persona, de donde podemos destacar que la exigencia de legalidad que debe revestir a este tipo de actos sea una condición o característica ineludible y fundamental.

Sin embargo, y desafortunadamente, este imperativo no siempre se cumple por la ignorancia que se tiene de la Ley al momento de aplicarla y ejecutarla; por las excesivas cargas de trabajo, la deficiente capacitación del personal en los procedimientos administrativos propios de la Administración Pública y, en algunas ocasiones, inexistente o poca preparación jurídica de los servidores públicos encargados de realizar tales procedimientos y actos administrativos; aunado a todo esto, la arbitrariedad que prevalece en algunos ámbitos de la actuación administrativa.

Por todo lo antes expuesto, surgió de esta manera la necesidad de crear un medio de control de la legalidad de los actos de la Administración Pública, el cual a su vez debería servir al particular como un medio de defensa frente a los actos que se considerarán que adolecen de la cualidad referida, tal figura es el recurso de revocación; sin embargo, con la aplicación, utilización y evolución del mismo se ha venido distorsionando su objeto, debido a la inexacta aplicación de sus fines y a la mala apreciación de su naturaleza.

Pese a lo anterior, se observa que, aún cuando la interposición del recurso de revocación implique un menor gasto que el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en nuestra opinión y como contribuyentes optaríamos por acudir directamente al Juicio de Nulidad, en donde consideramos, existe mayor imparcialidad en sus resoluciones y una seguridad de obtener justicia, ya que, que el fin inmediato de la autoridad debería ser el restablecimiento del orden jurídico violado en forma económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional, pero desgraciadamente no sucede así, ya

que ésta se preocupa absurdamente por sus propios intereses y no por velar por una exacta y correcta aplicación de la ley.

Como ultimo problema que afronta el recurso administrativo de revocación respecto de su interposición, tenemos el temporal, que esencialmente se basa en el tiempo que lleva su admisión, tramitación, revisión, resolución y posteriormente su cumplimentación, en caso de que se demostrara la ilegalidad del acto recurrido; sin embargo, ante esta situación se tiene una gran ventaja, la cual consiste en la opción de acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través del Juicio de Nulidad, evitando la perdida de tiempo invertido en la interposición del recurso de revocación y del que generalmente la autoridad resolutora confirma, sobrecargando innecesariamente a los Tribunales, además de causar molestias no justificadas a los particulares, lo cual trae como consecuencia actos ilegales, por lo que a partir de que los resultados generalmente son contrarios al contribuyente, éste prefiere acudir al Juicio de nulidad por que sus resoluciones son imparciales, ya que no está en juego su interés jurídico como pudiera pensarse que lo está en la resolución del recurso administrativo en análisis.

Ahora bien, en el dilatado procedimiento administrativo del recurso de revocación que el particular agraviado por una resolución de las autoridades administrativas tendría que seguir para defender sus derechos, constituye más que un medio de defensa, un obstáculo, en virtud de que en la mayoría de los casos resulta ineficaz y sólo complica y retarda la resolución justa de las cuestiones controvertidas.

En conclusión, las autoridades administrativas, al resolver los recursos de revocación planteados ante ellas, no lo hacen de una manera imparcial y objetiva, sino obedeciendo a criterios preestablecidos, que mantienen muchas veces de manera injustificada por una apreciación errónea de lo que es el interés público; y definitivamente estimamos que se debe adoptar como medida general la

opcionalidad en todos los recursos administrativos, como economía procedimental, y aprobar una recomendación en ese sentido, pues de no haberse establecido este beneficio al gobernado, en el recurso de revocación, estaría en completa desventaja ante la autoridad emisora y ejecutora del acto, al ser esta misma la que lo resuelve.

Pese a lo anterior, consideramos que aún cuando la resolución emitida sea adversa, este recurso es el único con el que cuenta el particular para combatir resoluciones o actos administrativos de carácter definitivo y fiscal que causan un agravio al mismo, al menos dentro del procedimiento administrativo, por lo tanto, se convierte en la primera opción para obtener una resolución favorable, porque de ser lo contrario, se podrá acudir al juicio de nulidad a través de una demanda interpuesta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3.8. CONSECUENCIAS:

En relación a las consecuencias que puede generar la resolución recaída al recurso administrativo de revocación, podemos comentar que pueden surgir diversidad de circunstancias que pueden determinarse, sin embargo, nos enfocaremos en principio a las de hecho que se refieren a aquella conducta del contribuyente que genera consecuencias jurídicas de manera independiente a su voluntad al interponer el recurso de revocación en contra de determinado acto o resolución administrativa que le ha causado un agravio en su esfera jurídica, dentro de ellas podemos encontrar la económica, la cual se determina al momento de obtener resultados desfavorables para el contribuyente en la resolución recaída, ya que esta afecta directamente en su haber patrimonial y limita la defensa administrativa.

Un segundo aspecto a través del cual pueden determinarse las consecuencias del recurso administrativo de revocación, es el sentido de la resolución recaída a éste, tal como se vio en su oportunidad, las cuales necesariamente se ven relacionadas con las consecuencias de derecho, mismas que pueden generarse al obtener una resolución al recurso de revocación interpuesto como podría ser el desecharlo por improcedente, sobreseerlo, tenerlo por no interpuesto, mandar reponer el procedimiento, emitir una nueva resolución, dejar sin efectos el acto impugnado, modificarlo, dictar uno que lo sustituya o bien, terminar por confirmarlo, situación que ha provocado que éste medio de defensa pierda poco a poco credibilidad en su interposición y en consecuencia, también, en la impartición de la justicia administrativa.

Todo ello nos hace determinar que si bien es cierto que las consecuencias generadas del recurso administrativo son principalmente de derecho, también lo es las que se generan de hecho, ya que es inevitable que el sentido de la resolución del recurso administrativo en comento, afecte claramente en el aspecto económico del contribuyente afectado y su patrimonio.

Por tal motivo, para determinar si las consecuencias de interponer el recurso de revocación van a ser favorables o no para el promovente del mismo, es preciso realizar un análisis minucioso de cuales son las ventajas y desventajas al intentar dicho recurso en contra de los actos de autoridades fiscales federales que afecten el interés jurídico del contribuyente que principalmente se centra en su eficiencia como medio de defensa; así, tenemos en principio las siguientes:

3.8.1. VENTAJAS.

Respecto de las ventajas que este medio de defensa representa en la opinión del maestro MARGAIN MANAUTOU podemos destacar que el recurso administrativo de revocación *“es un eficaz control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa. Si hay incompetencia de autoridad, omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular, si se dictó en contravención de la disposición aplicable o se dejó de aplicar la debida, corregir el desvío de poder en que ha incurrido la autoridad cuyo acto se reclama.”*¹⁴³

A lo anterior, podemos señalar que si bien es cierto que el recurso de revocación *“como medio de defensa”* podría ser un eficaz control de legalidad del actuar de la autoridad por los motivos que señala el autor referido, también lo es, que en la practica profesional esta figura ha venido a estancarse en sus propósitos iniciales, pues lejos de ser eficaz, se ha convertido en una figura dilatoria del procedimiento administrativo, pues la autoridad en una fidelidad con ella misma generalmente sus resoluciones se resuelven en su favor, dejando al contribuyente con la alternativa de acudir a Juicio de nulidad.

Ahora bien, para abordar este punto, podemos señalar que el recurso administrativo de revocación como medio de defensa contra los actos o resoluciones definitivas de carácter federal, tiene las siguientes **ventajas**:

PRIMERA consideramos el hecho de que este recurso como medio de defensa administrativo es una opción del particular para impugnar todos aquellos actos o resoluciones que causen un agravio a los intereses jurídicos del contribuyente, que teóricamente hablando bien podría reducir gastos, tiempos y carga de trabajo tanto para las autoridades como al particular promovente.

¹⁴³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 18-19.

La SEGUNDA sería que el recurso administrativo de revocación permite a la autoridad corregir sus propios errores, sin embargo, como ya lo hemos mencionado, no siempre sucede así dentro de la práctica profesional ya que, pasa lo contrario al reconocer y defender su criterio, lo cual resulta violatorio a nuestros derechos como gobernados.

TERCERA ventaja observamos que el recurso administrativo en cita, permite a la autoridad conocer lagunas o fallas legislativas en la ley aplicable al caso concreto, al expresar los agravios hechos valer por el contribuyente lo que ocasionaría una prevención a casos prácticos futuros que pudieran ser recurribles a través de este medio de defensa.

CUARTA el recurrente tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso administrativo de revocación conforme a derecho, ya que la autoridad emisora del acto recurrido, puede tomar en consideración circunstancias mismas que antecedieron al acto que se recurre y que ella misma conoce, lo que un Tribunal Administrativo no puede examinar, como pudiera ser la constitucionalidad del acto.

QUINTA, referente a que si el recurso administrativo de revocación cumpliera con su propósito inicial, que es el de impartir celeridad y prontitud a la justicia administrativa, sería un medio de defensa idóneo para depurar asuntos para los Tribunales Administrativos y evitar la sobresaturación de asuntos que actualmente presenta.

SEXTA ventaja consideramos el hecho de que la garantía fiscal se pueda otorgar al fisco federal en un plazo de cinco meses, con excepción de que se haga a través del embargo precautorio como una de las formas de garantizar el interés fiscal; lo que no sucede en el juicio de nulidad, por ejemplo; al solicitar la suspensión del acto reclamado en donde se tiene que hacer al momento.

SEPTIMA se da al considerar que el particular, si le asiste la razón, será más expedita y acelerada la justicia administrativa, pues en ocasiones la autoridad se da cuenta que cometió un grave error en perjuicio del recurrente y para evitar agravarlo más, ordena de inmediato se deje sin efecto el acto combatido, sin embargo deja a salvo sus derechos de fiscalización, lo cual se traduce en que la misma autoridad volverá a actuar pero ahora en la forma que establezca la ley aplicable al caso concreto, esto evita alargar el tiempo para obtener la nulidad del acto recurrido, como sería optar por el del Juicio de Nulidad, en donde llevaría más tiempo, aún cuando la autoridad emisora se allanase.

3.8.2 DESVENTAJAS.

Ahora bien, una vez establecidas las ventajas, es preciso determinar sus **desventajas** para lograr de manera imparcial el análisis y evaluación del recurso administrativo en estudio.

PRIMERA dentro de la Administración Pública Federal, sus representantes, como emisores de los actos o resoluciones definitivas que se recurren a través de este medio de defensa que se ha venido estudiando, sienten que siempre tienen la razón al resolver el recurso, lo que en consecuencia el particular considera que es tiempo y dinero perdidos, el optar por el recurso de revocación, pues al interponerse ante la misma autoridad que emite el acto, se desconfía de su impartición de justicia, pues la misma ley presume a los actos de autoridad como legales, obligando al particular acudir directamente ante los Tribunales Administrativos o Judiciales, lo que convierte a este recurso administrativo, en un mal necesario, pues de ser un medio de defensa eficaz se ha venido transformando en un medio dilatorio que entorpece la exacta aplicación de la ley y la justicia pronta y expedita.

SEGUNDA como desventaja encontramos que al ser la autoridad emisora del acto recurrido quien resuelve el mismo, se sabe, de antemano, que la resolución o acto recurrido se confirmará, es decir, que la autoridad en aras de una lealtad con ella misma, confirmará su propio acto o resolución, lo que en decisiones importantes, por regla general, se optaría llevarlas al acuerdo de la autoridad superior jerárquica, quien resolverá de forma imparcial a las partes. Es decir, que existe una subjetiva postura confirmatoria por parte de la autoridad encargada de resolver el recurso administrativo de revocación, aún contraviniendo lo que establece la ley.

TERCERA cuando la autoridad al percatarse que no le asiste la razón, procurará retardar lo más posible la solución del caso, lo que convierte al recurso administrativo de revocación de aplicación general en materia fiscal, en un medio dilatorio que impide lograr una justicia expedita e imparcial.

CUARTA, poca credibilidad del recurso de revocación, pues al ser la autoridad que resuelve la misma que emitió o ejecutó el acto que se está recurriendo, dejando así como opción acudir directamente al Juicio de Nulidad aunque esto represente mayor tiempo y gasto para el contribuyente afectado, y en consecuencia mayor carga de trabajo para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debido a que aún prevalece la idea de algunos servidores públicos de que debe defenderse a toda costa sus actos de autoridad bajo la presunción de legalidad de los mismos.

QUINTA el recurso administrativo de revocación se refiere fundamentalmente a las actitudes erróneas, de los funcionarios que lo resuelven y no a la esencia del mismo.

Por todo lo antes expuesto y en igualdad de opinión, nos unimos a lo que el maestro FIX ZAMUDIO comenta: *"...en nuestro medio las autoridades administrativas no han comprendido el beneficio de los recursos*

*administrativos para la misma administración... por lo que un gran porcentaje de las resoluciones que se pronuncian, se limitan a confirmar en sus términos el acto o resolución impugnados, pues... se consideran obligados a defender de manera indiscriminada a la administración a la que pertenecen a través de un criterio de lealtad muy mal entendida si se considera que la administración no constituye una entidad transpersonal y que el fin último de todas las disposiciones jurídicas se dirige o debe dirigirse hacia la tutela de la persona humana, en sus dimensiones individual y social".*¹⁴⁴

SEXTA como desventaja consideramos la establecida en la fracción II del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, como una de las cinco formas de resolver el recurso de revocación consistente en "confirmar el acto impugnado", lo cual da armas a la autoridad para justificar su actuación bajo el supuesto de que todo acto de autoridad conlleva a una "presunción de legalidad", situación que ha originado irregularidades y por tanto incertidumbre jurídica en los contribuyentes.

SEPTIMA es el hecho de que la autoridad se apegue rigurosamente a formulismos legales al dictar su resolución, olvidando la interpretación de la ley y la debida impartición de justicia, al escudarse bajo requisitos y formalidades exagerados que establece el ordenamiento legal de la materia, para dar prioridad a situaciones de mero trámite y no a lo verdaderamente importante que es resolver sobre el fondo del acto o resolución que se recurre.

De lo anterior, podemos concluir que el recurso de revocación, no implica necesariamente un deficiente medio de defensa por las desventajas que pueda representar, sino que al ser resuelto con falta de objetividad no permite resolver conforme a derecho las diferencias de intereses entre administrados y la autoridad emisora del acto o resolución recurrida, renunciando a un posible medio de control de sus propios actos y a un eficaz medio de defensa para el contribuyente que pretende imparcialidad en las resoluciones emitidas por la autoridad resolutora.

¹⁴⁴ FIX-ZAMUDIO, Héctor. Ob. Cit., pág. 48.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

1.- Entendemos por *recurso de revocación*: el medio de defensa que debe estar plasmado en la ley el cual revoca, modifica, o anula los actos o resoluciones definitivas emitidas por la Administración Pública en perjuicio de los derechos de los particulares.

2.- El recurso de revocación es de doble naturaleza jurídica, pues como instancia rectificadora o modifica un acto o resolución administrativa y como recurso procede contra una resolución definitiva, escrita, personal y concreta que cause un agravio.

3.- La *optatividad* del recurso, lejos de ser una ventaja para ambas partes, se ha convertido en un dilema al tener que elegir entre el recurso de revocación o el juicio de nulidad, lo anterior en virtud de las desventajas que representa el primero, como es el hecho de que se presente ante la misma autoridad que emitió el acto o que la autoridad que resuelve sea el superior jerárquico de la misma, lo que ocasiona al recurrente incertidumbre jurídica, pérdida de tiempo y un menoscabo en su haber patrimonial.

4.- La *procedencia del recurso de revocación*, no debe sujetarse a criterios rigurosos que obstaculicen la defensa del particular y la impartición de la justicia administrativa ya que se busca lograr una solución efectiva a sus intereses, por lo que es necesario agilizar su tramitación, de tal forma que proponemos reducir los tiempos para su resolución.

5.- La credibilidad del recurso de revocación, se ve afectada por el hecho de que sea la misma autoridad que emitió el acto, la que resuelva el mismo; sin embargo, pensar en su desaparición sería un grave error, es mejor que se perfeccione, ya que si fuera la autoridad resolutora imparcial en su resolución, se evitaría carga de trabajo al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y brindaríamos certeza al contribuyente.

6.- El recurso de revocación sirve a la autoridad como medio de corrección de posibles errores cometidos durante la emisión de la resolución o la ejecución del acto administrativo; y a la par nos brinda criterios respecto de los métodos empleados e interpretación de las disposiciones fiscales, que la propia autoridad argumenta.

7.- Para que el recurso administrativo de revocación sea eficaz, es preciso que la autoridad no prolongue indefinidamente el término para su resolución, ya que genera incertidumbre al contribuyente al tener éste que esperar a que se configure la negativa ficta.

8.- El recurso como medio de defensa debe ser sencillo en su tramitación, expedito en cuanto a su resolución y claro en sus requisitos, para crear en los particulares confianza y seguridad pues en caso de existir vulneración evidente a sus derechos, el acto se debe revocar, sólo así, consideramos que el recurso administrativo cumplirá con su cometido, es decir, que los actos de autoridad se constriñan al principio de legalidad.

9.- Es necesario que la autoridad que conozca del recurso de revocación no exija formulismos de expresión, que limiten la defensa administrativa del contribuyente, lo anterior a fin de que este medio se tramite con eficiencia y rapidez.

10.- En un recurso administrativo el alcance de las resoluciones de la autoridad, van desde esperar, *que se deje sin efectos el acto impugnado*, hasta cinco posibilidades más, como son: desecharlo por improcedente, sobreseerlo, tenerlo por no interpuesto, mandar reponer el procedimiento, es decir, que se emita una nueva resolución, modificarlo o incluso dictar uno que lo sustituya.

11.- Hoy en día, pese a obtener en el recurso de revocación una resolución adversa, es recomendable interponerlo, para así conocer la postura de la autoridad, sobre todo en el supuesto de la negativa ficta.

12.- El recurso de revocación debe ser resuelto, cumpliendo con su único objetivo que es "anular" para que de esta forma se evite pérdida de tiempo y carga de trabajo para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con lo que se logrará una justicia administrativa real.

13.- Este recurso administrativo resulta ineficaz por los tiempos y plazos que se le otorgan a la autoridad para resolver, debido a que éstos son similares a los de un proceso y consideramos que deben ser más cortos a fin de lograr una pronta respuesta.

14.- Es preciso que en este medio de defensa, el contribuyente obtenga de la autoridad que emitió o ejecutó el acto, una revisión, con la finalidad de anular, en su caso, dichos actos o resoluciones mediante un análisis efectivo de la legalidad de los mismos, para lo cual proponemos que los recursos sean revisados por una autoridad especializada en la materia, independiente de la que emite o ejecuta el acto, es decir, crear una comisión que resuelva el recurso de revocación.

FEDERALES

BIBLIOGRAFIA

• **BIBLIOGRAFÍA:**

1. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. "Tratado teórico-practico de los recursos administrativos"; 4ª ed., Porrúa, México, 1999.
2. ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal"; 18ª ed., Themis, México, 2004.
3. BRISEÑO SIERRA, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal"; 2ª ed., Porrúa, México, 1990.
4. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. "Introducción al estudio del Derecho Fiscal"; 2ª ed., Porrúa, México, 1998.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo. "Derecho Fiscal Constitucional"; 4ª ed., Oxford, México, 1998.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo. "Lecciones de practica contenciosa en materia fiscal"; 7ª ed., Themis, México 1998.
7. CARRILLO FLORES, Antonio. "La justicia federal y la Administración Pública"; Porrúa, México, 1973.
8. DE LA CUEVA, Arturo. "Derecho Fiscal"; Porrúa, México, 1999.
9. DIEP DIEP, Daniel y María del Carmen Diep Herrán. "Defensa fiscal", 1ª ed., Ed. Pac, México, 2002.
10. DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. "Medios de Defensa Fiscal"; 3ª ed., Ed. Gasca-Sicco, México, 2001.
11. GARCIA LÓPEZ-GUERRERO, Luis. "Derechos de los contribuyentes"; Instituto Politécnico Nacional, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión y la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2000.
12. GALLEGOS REYES, Humberto. "Los juicios de nulidad y amparo en materia fiscal", 1ª ed., ISEF, México, 2003.

13. LOMELÍ CERESO, Margarita. "Derecho Fiscal Represivo"; Porrúa, México, 1997.
14. LUCERO ESPINOSA, Manuel. "Teoría y práctica del contencioso administrativo Federal"; 7ª ed., Porrúa, México, 2002.
15. MARGÁIN MANAOTOU, Emilio. "El recurso administrativo en México"; 7ª ed., Porrúa, México, 2004.
16. MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis. "Derecho Fiscal Mexicano"; 4ª ed., Ed. Ecasa, México, 1988.
17. NAVA NEGRETE, Alfonso. "Derecho Procesal Administrativo"; Porrúa, México, 1959.
18. OVALLE FAVELA, José. "Derecho Procesal Civil"; 3ª ed., Harla, México, 1989.
19. PALLARES, Eduardo. "Derecho Procesal Civil"; 12ª ed., Porrúa, México, 1986.
20. PAZ LÓPEZ, ALEJANDRO y José Guadalupe Mesta Guerra. "El recurso de revocación en materia fiscal"; 1ª ed., Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002.
21. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. "Derecho Fiscal"; 2ª ed., Harla, México, 1983.
22. SANDOVAL GALINDO, Luis Edmundo. "Resolución y efectos de los recursos administrativos en materia fiscal federal"; 1ª ed., INDETEC, México, 1998.
23. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano"; Porrúa, México, 1999.
24. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. "Derecho fiscal mexicano"; 8ª ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1991.

- **LEGISLACIÓN:**

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Porrúa, México, 2004.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Porrúa, México, 2005.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Porrúa, México, 2006.

CÓDIGO CIVIL FEDERAL, Porrúa, México, 2005.

CÓDIGO CIVIL FEDERAL, Porrúa, México, 2006.

CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, SISTA, México, 2004.

CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, SISTA, México, 2005.

CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, SISTA, México, 2006.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES, SISTA, México, 2004.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES, SISTA, México, 2005.

CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES, SISTA, México, 2006.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 20ª ed., Ediciones fiscales ISEF, México, 2004.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 2ª ed., TAX Editores Unidos, México, 2005.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 22ª ed., Ediciones fiscales ISEF, México, 2006.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, SISTA, México, 2004.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, SISTA, México, 2005.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, SISTA, México, 2006.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SISTA, México, 2006.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 20ª ed., Ediciones fiscales ISEF, México, 2004.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 21ª ed., Ediciones fiscales ISEF, México, 2005.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 22ª ed., Ediciones fiscales ISEF, México, 2006.

- **OTRAS FUENTES:**

DIRECCIONES ELECTRONICAS.

<http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

<http://www.asisnet@sat.gob.mx>

<http://www.scjn.gob.mx/inicial.asp>

<http://www.tff.gob.mx>

<http://www.informacion@mail.tff.gob.mx>

<http://www.cddhcu.gob.mx/bibliot>

http://www.redium/librero/b_datos/mestof.asp

<http://www.gobernacion.mx>

<http://www.indesol.gob.mx/transparencia/doctos/marconormativo>

<http://dof@segob.gob.mx>

<http://sjuridico@mail.scjn.gob.mx>

ENCICLOPEDIAS Y DICCIONARIOS JURÍDICOS.

DICCIONARIO DE TÉRMINOS JURÍDICOS. Villa real Molina, Ricardo y Miguel Ángel del Arco Torres, Granada, 1997.

DICCIONARIO DE DERECHO. De Pina Vara, Rafael. Porrúa, México, 1996

DICCIONARIOS TEMÁTICOS. Chávez Castillo, Raúl. Volumen VII, Harla, México, 1999.

DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL, Duodécima edición, Ed. Heliasta, Argentina, 1997.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Tomo XXIII, Driskill S.A., Buenos Aires, 1999.

NUEVO DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, México, 2001.

HEMEROGRAFIA.

AGUILAR RAMÍREZ MORENO, Samuel. Inseguridad jurídica de algunos medios de defensa en materia fiscal. *Prontuario de Actualización Fiscal*, Mayo, No.159, México, 1996.

AGUILAR RAMÍREZ MORENO, Samuel. Necesidad de revisión de algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación sobre aspectos de la seguridad jurídica que deban guardar. *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, No. 7, año III, enero, 1999.

Justicia Administrativa. Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A. C., 1ª ed., Trillas, México, 1998.

MARTÍN MORENO, Francisco. El recurso de revocación entre los recursos administrativos. *Revista de Investigación Fiscal*. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, no. 10, marzo-abril, México, 1984.

MEDINA PAYÁN, Ramón. El recurso administrativo y el control constitucional de las leyes en el Derecho Mexicano (II). *Revista mexicana de justicia*, Editada por la Procuraduría General de la República, no. 17, vol. III, marzo-abril, México, 1982.

SÁNCHEZ SOTO, Gustavo. Como interponer el recurso de revocación correctamente. *Prontuario de Actualización fiscal*, no. 216, 1ª quincena de octubre, México, 1998.