



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 121 DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR SER VIOLATORIO AL
PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 17 DE LA
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS.**

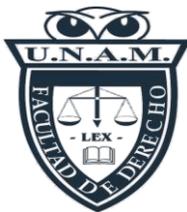
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JOSÉ ANTONIO ALAMILLA MENDOZA



ASESOR DE TESIS: LIC. MARIO DUBÓN PENICHE

CIUDAD UNIVERSITARIA 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México



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

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO
TURNO MATUTINO

DR. ISIDRO AVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN
ESCOLAR DE LA UNAM
P R E S E N T E

Distinguido Señor Director:

Me permito informar que la tesis para optar por el título de Licenciado en **Derecho**, elaborada en este Seminario por el pasante en Derecho, **José Antonio Alamilla Mendoza** con número de cuenta **302046872** bajo la dirección del Lic. Mario Dubón Peniche, denominada **"PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 121 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR SER VIOLATORIO AL PÁRRAFO SEGUNDO DE ARTICULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"**, satisface los requisitos establecidos por el Reglamento General de Exámenes Profesionales y de Grado de la UNAM, por lo que otorgo la aprobación correspondiente y autorizo su presentación al jurado recepcional en los términos del Reglamento de Exámenes Profesionales y de Grado de esta Universidad.

El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis 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.

Sin otro particular, le envío un cordial y respetuoso saludo.

"Por mi Raza Hablará el Espíritu"

Ciudad Universitaria, D. F., a 25 de mayo de 2015


Dra. María Guadalupe Fernández Ruiz
Directora del Seminario



C.c.p.-José Antonio Alamilla Mendoza.-Presente.

AGRADECIMIENTOS

A mis padres por haberme apoyado en este largo camino, por los valores inculcados y sobre todo por haber luchado día a día por darme la oportunidad de estudiar esta hermosa carrera.

A Ros el amor de mi vida, por todo el apoyo recibido para la realización de esta tesis, por aguantarme en mis muchos ratos de enojo a lo largo de estos 10 años, por siempre buscar tenerme de buenas, por acompañarme en los momentos más difíciles de mi vida, pero sobre todo por luchar a mi lado para cumplir nuestros sueños (BDK`s).

A la familia Silva Gutiérrez por todo el apoyo que me han brindado durante tantos años a mi familia y a mí, en especial al Ing. Leopoldo Silva Gutiérrez por creer en mí, por su constante interés en mi educación, por convertirse en un ejemplo a seguir y sobre todo por brindarme su confianza.

A los amigos que a pesar del paso de los años y el poco tiempo para vernos siguen estando presentes hasta el día de hoy.

Al Lic. Mario Dubón Peniche por la orientación, el seguimiento y la supervisión continúa para la realización de esta tesis, pero sobre todo el apoyo recibido a lo largo de estos años.

A la UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO por la formación que me ha otorgado.

**PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 121 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN, POR SER VIOLATORIO AL PÁRRAFO SEGUNDO DEL
ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS
MEXICANOS.**

INDICE

Pags.

INTRODUCCIÓN

**CAPÍTULO PRIMERO
ANTECEDENTES**

1.1.	Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	1
1.2.	Código Fiscal de la Federación	7
1.2.1.	Código fiscal de la Federación de 1981	10
1.2.2	Código fiscal de la Federación y reformas de 1983	17
1.2.3	Código fiscal de la Federación y reformas de 1984	18
1.2.4	Código fiscal de la Federación y reformas de 1988	19
1.2.5	Código fiscal de la Federación y reformas de 1989	20
1.2.6	Código fiscal de la Federación y reformas de 1991	20
1.2.7	Código fiscal de la Federación y reformas de 1994	20
1.2.8	Código fiscal de la Federación y reformas de 1995	21
1.2.9	Código fiscal de la Federación y reformas de 1996	26
1.2.10	Código fiscal de la Federación y reformas de 1997	27
1.2.11	Código fiscal de la Federación y reformas de 1999	27
1.2.12	Código fiscal de la Federación y reformas de 2004	28
1.2.13	Código fiscal de la Federación y reformas de 2006	30
1.2.14	Código fiscal de la Federación y reformas de 2007	31
1.2.15	Código fiscal de la Federación y reformas de 2009	31
1.2.16	Código fiscal de la Federación y reformas de 2013	32
1.3	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	34
1.4	Miscelánea Fiscal.	35

**CAPÍTULO SEGUNDO
ACTO ADMINISTRATIVO**

2.1.	Acto Administrativo	37
2.1.2.	Concepto	37
2.1.3.	Elementos	38
2.2.	Requisitos del acto administrativo	42

2.3.	Efectos del acto administrativo	42
2.4.	Extinción del acto administrativo	43
2.4.1.	Caducidad	44
2.4.2.	Prescripción	45
2.4.3.	Revocación Administrativa	45
2.4.4.	Nulidad	45
2.5.	Procedimiento Administrativo en Materia Fiscal	47
2.5.1	Procedimiento Administrativo de Ejecución	49

CAPÍTULO TERCERO RECURSOS ADMINISTRATIVOS

3.1.	Definición	54
3.1.1	Elementos	56
3.2.	Procedencia e Improcedencia del recurso	57
3.3.	Resolución al recurso	60
3.4.	Efectos Jurídicos del recurso	61
3.5.	Recurso de Revisión de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo	62
3.6.	Juicio de Nulidad	66
3.7.	Recurso de Revocación en el Código Fiscal de la Federación	67
3.7.1.	Ámbito de aplicación	68
3.7.2.	Procedencia e Improcedencia del Recurso	69
3.7.3.	Tramitación del Recurso	71
3.7.4.	Resolución del Recurso	73
3.7.5.	Efectos Jurídicos del Recurso	74
3.8.	Cuadro comparativo del recurso de revocación antes y después de las reforma del 09 de diciembre de 2013	75

CAPÍTULO CUARTO BUZÓN TRIBUTARIO

4.1.	Concepto	77
4.2.	Requisitos para ingresar a buzón Tributario	79
4.3.	Firma Electrónica avanzada	83
4.3.1.	Concepto	85
4.3.2.	Características	89
4.4.	Requisitos para la obtención de la FIEL	91
4.5.	Renovación y revocación de la FIEL	98
4.6.	Obligación y efectos de contar con la fiel FIEL	100

CAPÍTULO QUINTO

ACCESO A LA JUSTICIA

5.1.	Garantía de acceso a la justicia	103
5.2.	Ciberjusticia	105
5.3.	Ventajas y desventajas de la Ciberjusticia	108
5.4.	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	109
	5.4.1. Tipos de juicios que se tramitan en el TFJFA	113
	5.4.2. La ciberjusticia en los juicios que se tramitan ante el TFJFA	116
	CONCLUSIONES	118
	BIBLIOGRAFÍA	121
	ABREVIATURAS	127

INTRODUCCIÓN

Las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 09 de diciembre de 2013, específicamente las reformas al Título V, Capítulo I, sección I, denominado del Recurso de Revocación, deja en estado de indefensión al tercero perjudicado establecido en el artículo 128 del citado Código, cuando no se es contribuyente; toda vez que de acuerdo a lo establecido el artículo 121 del mismo ordenamiento el recurso de revocación debe presentarse a través del buzón tributario.

En el capítulo primero abarcare desde los antecedentes de la garantía de acceso a la justicia que se encuentra consagrada en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalando el artículo 1 de la Constitución toda vez que dicho artículo establece la preminencia de los derechos humanos y garantías de las que gozamos los habitantes de este país; así como las diversas reformas que se han realizado al Código Fiscal de la Federación respecto del capítulo que se refiere al Recurso Administrativo de Revocación, ya que a desde su implementación como medio de defensa en el año de 1981, ha sufrido diversas modificaciones siendo las más importantes la de los años 1995 y 2013.

El segundo capítulo analizo el acto administrativo, sus elementos, requisitos, efectos y extinción; toda vez que la implementación del recurso administrativo de revocación, es un medio de defensa optativo que el legislador estableció para que los particulares lo interpusieran en contra de los actos administrativos de la autoridad que les causan un perjuicio.

El capítulo tercero trata de los diversos recursos administrativos, los cuales fueron creados por el legislador como medios de defensa para que los particulares pudieran impugnar los actos administrativos que les causaran perjuicios; existen diversos recursos administrativos como son el recurso de revisión contemplado en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; el recurso de revocación surgió en el Código Fiscal de la Federación a la par de otros recurso administrativos, que con el paso del tiempo fueron desapareciendo, por lo que actualmente el recurso de revocación es el único medio de defensa que se contempla en el citado Código; y el juicio de nulidad regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al cual se puede acudir directamente antes de agotar el recurso de revocación o bien se puede interponer para impugnar la resolución que recae al recurso antes citado.

A lo largo del cuarto capítulo expongo la problemática que surge con la entrada en vigor del buzón tributario, ya que causa incertidumbre jurídica para los particulares pero en especial para los contribuyentes; ya que dicho buzón al ser una aplicación electrónica que se encuentra dentro del apartado “Mi portal” de la página (sitio web) del Servicio de Administración Tributario (SAT), nos impone la

obligación automática de tener internet y equipo de cómputo para poder acceder a dicho buzón, aunado a esto el contribuyente debe autenticarse señalando su RFC con homoclave y la FIEL; estos elementos que el sitio web del SAT solicita para poder acceder al buzón tributario como el lugar virtual para la presentación del recurso administrativo de revocación, se obtienen a través de la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del mismo SAT.

Para que el SAT emita la firma electrónica avanzada al Contribuyente, solicita que este se identifique plenamente a través de diversos documentos, para posteriormente obtener los rasgos biométricos de la persona física y así al generar los certificados digitales queden ligados a la misma; es importante mencionar, que la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes mediante esta modalidad genera derechos y obligaciones.

Por último en el quinto capítulo me refiero al acceso a la justicia garantía consagrada en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual no puede transgredirse con el uso de nuevas tecnologías para impartir justicia, en virtud de que el uso de estas tecnologías deben ser de ayuda para que la impartición de justicia sea más pronta y expedita, surgiendo con esto el término de ciberjusticia; el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es el primer tribunal en materia administrativa que implemento la ciberjusticia adecuada a la realidad social y respetando las garantías constitucionales, puesto que el juicio de nulidad que en dicho tribunal se tramita tiene diversas modalidades como son juicio tradicional (todo el proceso llevados en papel), juicio en línea (todo el juicio llevado a través de medios electrónicos) o bien el juicio híbrido (en el cual una parte lo puede tramitar en papel y otra a través de medios electrónicos), con lo cual hace que este medio de defensa sea accesible para todas las personas que requieran hacerlo valer.

En ese tenor es que la reforma al ordenamiento legal que señala como único medio para interponer el recurso de revocación es a través del buzón tributario, sin tomar en consideración que de acuerdo al artículo 128 del citado Código, podrían existir casos de tercerías, es decir terceros que sean perjudicados con embargos en sus bienes y derechos o bien terceros que afirmen tener derecho a créditos a su favor y que se cubran preferentemente a los fiscales federales y que puedan hacer valer el recurso de revocación; estas terceras personas pueden ser personas Físicas, las cuales no siempre son contribuyentes; y del texto del artículo 121 del Código, se desprende que para la interposición del recurso de revocación todas las personas que puedan ser afectadas por un acto administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación, deben tener el carácter de contribuyente inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, para poder contar con la FIEL.

Por lo anterior es que la reforma realizada al recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación, transgrede la garantía de acceso a la justicia que nos concede el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que la nueva manera de hacer valer este medio de defensa es excluyente y condicionante; evidenciando incongruencias entre las disposiciones legales antes señaladas; por lo que el objeto de la presente tesis es hacer la modificación legal correspondiente al artículo 121 del Código, para que establezca mecanismos de interposición del recurso de revocación, que se adecuen a la realidad de nuestro país y a las necesidades de los particulares en general, salvaguardando los derechos que nuestra Constitución concede.

PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 121 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR SER VIOLATORIO AL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CAPÍTULO PRIMERO ANTECEDENTES

1.1 ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, elaborada por el Congreso Constituyente de 1916, entre otras, tuvo la finalidad de establecer instituciones sólidas, con las cuales la Nación pudiera laborar en busca de la prosperidad y el progreso, por el camino de la libertad y el derecho. El primer Jefe del Ejército Constitucionalista encargado del Poder Ejecutivo de los Estados Unidos Mexicanos, Venustiano Carranza, tenía la firme convicción de que a través del derecho las instituciones que tienden a buscar y realizar el perfeccionamiento humano, lograrían su función pues se fijaría a cada Institución con seguridad la esfera de su acción. Aunque con la Constitución de 1857 se proclamaron principios generales, éstos no se procuraron llevar a cabo para satisfacer las necesidades del pueblo, por lo que los derechos individuales que esa Constitución estableció como base de las instituciones sociales, no dieron los resultados necesarios, como el “recurso de amparo” establecido con un alto fin social, para proteger los derechos individuales y el cual se desnaturalizó para convertirse en un instrumento político. El hecho de que la estructura de las instituciones sociales fuera ineficaz para cumplir su objeto tuvo como resultado que no se lograra una relación de forma práctica y expedita del individuo con el Estado y viceversa, señalando sus respectivos límites dentro de los que debe desarrollarse su actividad, sin trabas de ninguna especie, y fuera de las que se hace perturbadora y anárquica si viene de parte del individuo, o despótica y opresiva si viene por parte de la autoridad.

La exposición de motivos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, era clara y concisa al señalar que el pueblo mexicano, debería contar con instituciones firmes que hicieran valer los derechos individuales conquistados con largas luchas; que la relación entre los individuos y el Estado fuera práctica, y que la justicia fuera expedita y sin trabas.

El artículo primero de la Constitución de 1917 vigente, es de los preceptos de mayor trascendencia, ya que establece la preeminencia de los derechos humanos y

sus garantías consagrados en esa carta magna, señalando su ámbito de aplicación a todos los habitantes del País, con un principio de igualdad a todos, que radica en el goce de los derechos individuales que la Constitución ofrece sin importar la condición de mexicano o extranjero, raza, religión o sexo, es importante mencionar que al señalar individuos también incluía a las personas jurídicas.

El texto original del artículo a la letra decía:

“ARTÍCULO 1° En los Estados Unidos Mexicano todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.”¹

Así como la Constitución otorga derechos públicos subjetivos, establece claramente que estos solo podrán suspenderse de conformidad con lo que la misma Constitución señala en su artículo 29; previendo claramente que esta suspensión no vaya hacer arbitraria.

La primera reforma que tuvo el artículo 1 de la Constitución fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 2001, en la cual le adicionan al artículo mencionado un segundo y tercer párrafo, es más explícita y clara, al textualmente señalar que queda prohibida en México la esclavitud, protegiendo no solamente a mexicanos también a extranjeros que entren con esa calidad a territorio nacional, también prohíbe la discriminación por diversos motivos; es clara al enunciar los posibles supuestos en los cuales se puede discriminar, lo que es lógico toda vez que desde el texto original del artículo primero, se establece un principio de igualdad a todos los individuos, por lo que considero que el motivo de la reforma tuvo como objetivo reforzar dicho principio siendo explícitos.

La segunda reforma que se realizó al artículo 1 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 04 de diciembre de 2006, en la cual se reformo únicamente el tercer párrafo, que únicamente consistió en hacer una corrección de redacción, que era un tanto contradictoria con la esencial del artículo.

¹ Disponible en la página de internet, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum/CPEUM_orig_05feb1917_ima.pdf (consultada el 07 de julio de 2014).

El 10 de junio de 2011, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la tercera reforma al artículo primero constitucional, también se modificó la denominación del Capítulo I del Título primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que anteriormente se denominaba “De las Garantías Individuales”, para quedar de la siguiente manera:

“Título Primero
Capítulo I

De los derechos humanos y sus garantías

Artículo 1º. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”²

De esta reforma se modificó el primero y quinto párrafo, y se adicionaron dos nuevos párrafos el segundo y el tercero; se incluyeron conceptos nuevos, que si bien eran conocidos no era empleados con familiaridad en la legislación y mucho menos en nuestra constitución, términos como garantías individuales y derechos humanos que aunque se han estimado como figuras equivalentes, de acuerdo a la doctrina no son sinónimos, radicando su diferencia en su ámbito de aplicación, teniendo así que los derechos humanos es el total de los derechos esenciales que posee el hombre; y las garantías individuales el son las libertades y derechos que un estado reconoce y tutela en su legislación vigente.

² Disponible en la página de internet, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_07jul14.pdf (consultada el 10 de julio de 2014).

Es decir los derechos humanos son reconocidos de manera internacional, siendo así que los países a través de tratados internacionales se obligan a respetar y cuidar los derechos de las personas independientemente de su nacionalidad; mientras que las garantías individuales son derechos que el estado (México) protege y otorga a las personas dentro de su territorio.

En la citada reforma, en casi todos los casos se considera derechos humanos a las libertades y garantías a los medios públicos estatales para protegerlos. Tales derechos corresponden a todas las personas, sean físicas o morales. Cualquier persona, nacional o extranjera, tienen reconocidos los derechos humanos que el orden jurídico mexicano establece, tales derechos tradicionalmente se habían denominado, en nuestro país, garantías individuales.

Desde 1917 estos derechos se encuentran en los primeros 28 artículos de la Constitución, ya en el artículo 29 se establece el procedimiento y las modalidades de suspensión, actualmente hay ciertas disposiciones ubicadas en otros apartados del texto constitucional que también se consideran derechos fundamentales del hombre.

La posibilidad de ejercer los derechos otorgados por la constitución y exigir su respeto, es algo que cualquier individuo sin distinción alguna que se encuentre de manera permanente o en tránsito en el territorio nacional y en aquellos lugares en que el Estado ejerza su potestad soberana como embajadas, espacio aéreo, mar territorial, buques y aeronaves, etc; puede hacer valer.

Es importante mencionar que el artículo establece el primigenio derecho a la libertad, punto de partida para el ejercicio de las demás garantías individuales que el orden jurídico reconoce y regula, así el tercer párrafo es un tanto reiterativo de la primera frase del artículo, al detallar la prohibición de cualquier clase de discriminación. También señala los principios que cualquier servidor público debe cumplir en cuanto a los derechos humanos, principios que recordando la esencia de la exposición de motivos de Venustiano Carranza, indican el límite y la manera de actuar del estado para con las personas, para que las instituciones puedan funcionar debidamente, estos principios señalados en la última reforma a este artículo son, universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

Los antecedentes de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como el análisis del artículo primero, son la base de todos los derechos que la legislación vigente nos garantiza en el País como se ha precisado; en virtud de lo anterior, y de acuerdo al tema que nos ocupa, procedo a señalar la importancia del artículo 17 Constitucional que se ha visto trasgredido con las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013.

El texto original del artículo 17 Constitucional a la letra decía:

“Artículo 17.- Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.”³

Este texto Constitucional consagra dos derechos fundamentales, los cuales son que nadie puede perder su libertad por deudas de carácter civil y el derecho de acceso a la justicia, pero a la vez, impone una prohibición que consiste en que nadie puede hacerse justicia por sí mismo.

La primera reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de marzo de 1987, se le adicionaron tres párrafos, estableciendo la prohibición de que ninguna persona se haga justicia por sí misma, para proseguir otorgando el derecho de acceso a la justicia a través de los tribunales establecidos de manera gratuita, indica que la legislación federal y local establecerá los medios necesarios para garantizar la ejecución de las sentencias; también sigue manteniendo el derecho a no perder la libertad por deudas de carácter civil.

Con esta reforma nuevamente se retoma la esencia de la exposición de motivos hecha por Venustiano Carranza, ya que el Estado se encargará de que el derecho del que es titular cada persona esté protegido, asumiendo la obligación no solo de crear y organizar los tribunales que, atento a lo dispuesto en el mismo segundo párrafo, habrán de encargarse de impartir justicia de manera pronta, completa, imparcial y gratuita, lo que es de primordial importancia es garantizar a los propios tribunales tanto en el ámbito federal como a nivel local, una independencia efectiva y la plena ejecución de sus resoluciones, según lo prescribe el tercer párrafo del artículo que nos ocupa.

Al tener tribunales independientes y eficaces, en donde los juzgadores sean autónomos, sin dejarse llevar por presiones o intereses de cualquier orden de gobierno a través de funcionarios o servidores públicos, y a esos fallos habrán de cumplirse cabalmente, la justicia deberá ser rápida, ya que los tribunales deben sustanciar y resolver los juicios de que conocen dentro de los plazos y términos legales.

³ Disponible en la página de internet, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum/CPEUM_orig_05feb1917_ima.pdf (consultada el 10 de julio de 2014).

Este derecho de justicia debe ser enfocado bajo un principio general y básico el cual consiste en que toda persona tiene derecho al libre acceso a los tribunales de justicia para hacer valer sus derechos; derecho que está expresamente reconocido en el segundo párrafo de este precepto y contempla todo tipo de acciones procesales.

Por lo que hace al derecho de no ser encarcelados por deudas de carácter civil, se adoptó al considerarse que los hechos tipificados por la ley como delitos son susceptibles de sancionarse penalmente. Este derecho a que se refiere el último párrafo del artículo, consiste en que ninguna persona puede ser privada de su libertad, por no poder pagar una deuda de carácter estrictamente civil.

La segunda y tercera reforma al artículo 17 son publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008 y el 29 de julio de 2010, respectivamente, adicionan al texto párrafos que siguen respetando los derechos consagrados originalmente; sin embargo, incluyen nuevos mecanismos alternativos de solución de controversias, incluida la materia penal, en la cual regularan su aplicación, asegurarán la reparación del daño e indicaran los casos que requieran supervisión judicial. También se establece que las sentencias que pongan fin a procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes; asimismo establece como obligación al Estado que en el ámbito federal y local deberán garantizar la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y aseguraran las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores, indicando que las percepciones de estos defensores no sean inferiores a las que corresponden a los agentes del Ministerio Público; este es un nuevo derecho para los individuos, que va en concordancia con el derecho de acceso a la justicia.

Por último en la tercera reforma realizada, únicamente se adicionó el tercer párrafo, recorriendo el orden de los párrafos subsecuentes de dicho artículo; el párrafo adicionado establece que el Congreso de la Unión expedirá leyes que regulen las acciones colectivas, dichas leyes determinaran las materias de aplicación, así como los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño; quienes conocerán de manera exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos serán los jueces federales.

Como se puede apreciar este artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consagra derechos y obligaciones fundamentales para los individuos, que permiten que las Instituciones funcionen adecuadamente, para vivir en un Estado de Derecho, donde se garantiza a los individuos seguridad en sus relaciones con otros individuos y para con el Estado mismo, en virtud de que ha quedado prohibido hacer justicia por su propia cuenta, evitando así las venganzas privadas, pero también con el acceso a la justicia se busca que los individuos estén protegidos de las arbitrariedades de las autoridades y sus funcionarios; por lo que existen medios de defensas que se pueden hacer valer,

de manera gratuita; para ser usados cuando sea necesario, respetando el principal derecho de libertad que consagra el artículo 1° Constitucional el cual se ha analizado anteriormente.

1.2 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Es el instrumento jurídico normativo a través del cual el Estado establece los derechos y obligaciones a seguir en materia tributaria.

El concepto *Derecho Fiscal* se refiere:

“Al conjunto de normas jurídicas tendientes a regular la actividad del *Fisco*, entendiéndose por *Fisco* al órgano del Estado encargado del establecimiento, recaudación, liquidación y administración de las contribuciones.”⁴

Sabiendo que el Derecho Fiscal constituye las normas jurídicas con las cuales el Estado regula la relación del fisco con los individuos que tienen obligación de tributar; es importante tener el conocimiento del contenido y alcance de esas leyes; las fuentes del derecho de acuerdo a la doctrina se clasifican en:

- Fuentes Históricas: Son los documentos o leyes del pasado, que sirven de base para la creación de nuevas leyes.
- Fuentes Reales: Se refieren a los diversos factores y elementos que determinan el contenido de las normas.
- Fuentes Formales: se refiere a los procesos de creación de leyes.

En este caso solo analizare las fuentes formales, entre las cuales se encuentran principalmente:

- 1.- La Constitución.
- 2.- La Ley y el proceso legislativo
- 3.- Tratados Internacionales

Estas tres son las primeras fuentes en las que coinciden la mayoría de los autores, incluso el autor Juan Manuel Ortega Maldonado, en su libro de Lecciones de derecho Fiscal⁵, se atreve a proponer en segundo lugar a los tratados internacionales, basándose en una tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia

⁴ Cutberto Simón Medina Ortega, *Derecho Fiscal, Estudio Integral de las Contribuciones*, México, 7 Editores; 2012, Pág. 248.

⁵ Ortega Maldonado Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*; México, Porrúa, 2009, pág. 328.

de la Nación, dicha tesis aun no conforma jurisprudencia, pero para él es una antecedente de vital importancia.

El resto de las fuentes formales del derecho, pueden variar su orden de acuerdo al autor que se consulte, siendo estas las siguientes:

- 4.- Decretos de Ley
- 5.- Reglamento
- 6.- Jurisprudencia
- 7.- Costumbre
- 8.- Circulares
- 9.- Principios Generales de derecho

Como se puede apreciar en las fuentes formales del derecho no se mencionan los Códigos, pero aunque no aparezca tal como se le denomina, es equiparable a la Ley, que es la segunda fuente del derecho; y la cual analizare.

Dentro de la doctrina se ha llegado a considerar que la Ley constituye la fuente de peso preponderante dentro del derecho fiscal; su importancia radica en que a través de ella se establece el tributo, se define sus elementos, sus características, y la potestad que las dependencias u organismos públicos pueden ejecutar, es decir no puede haber una contribución sin que la ley la regule. Mientras para la mayoría de los autores la Ley es una fuente del derecho, existen otros autores como Miguel Carbonell, Miguel Acosta Romero, Alfonso Pérez Fonseca y Mauricio Yanome Yesaki; difieren respecto a la concepción tradicional de las fuentes jurídicas respecto al considerar fuente de derecho a la Ley, la jurisprudencia o los reglamentos; ya que consideran que si se les reconoce como fuente no se les puede reconocer como derecho; ya que la ley que es la que contiene las normas jurídicas a seguir, deriva de un procedimiento legislativo, que de acuerdo a esta manera de pensar, sería el procedimiento legislativo la fuente de derecho, porque de ese proceso sale como resultado la Ley que contiene las normas que serán aplicadas es decir el derecho; idea que comparto ya que la fuente no puede ser el resultado que se aplicara, la fuente debe ser el cómo se origina lo que se aplicara.

Por lo anterior es que señalare la fuente de derecho de la que emana el Código Fiscal, es decir el proceso legislativo el cual consiste en las siguientes etapas:

1.- Iniciativa de Ley: Etapa en la que nacen las propuestas, las cuales solo deben ser presentadas por los autorizados en el artículo 71 Constitucional.

2.- Dictamen de la comisión respectiva: La iniciativa pasa a una comisión especializada que se encarga de elaborar y emitir un proyecto, que una vez

aprobada por esa misma comisión, lo turnara al pleno del Congreso para su discusión.

3.- Discusión: En esta etapa pasa a las dos cámaras la de diputados denominada cámara de origen denominada de esta forma en atención con lo dispuesto en el Art.72 inciso H de nuestra carta magna y la de senadores denominada cámara revisora, en ambas se examina el proyecto, y por votación mayoritaria se decide si debe ser aprobada o no.

4.- Aprobación: Tiene lugar cuando la mayoría de los miembros presentes han otorgado su voto afirmativo al proyecto, que previamente ha sido discutido. Primero debe ser aprobado en la cámara de origen (de diputados) para posteriormente ser remitido a la cámara revisora (de senadores), y una vez aprobada por esta, se envía al Representante del Ejecutivo (Presidente de la República) para que la sancione.

5.- Sanción: A través de este acto el Presidente de la República otorga su conformidad con una iniciativa de Ley, aprobada por ambas cámaras. El presidente tiene la facultad de poder negar su asentamiento, bajo lo que se conoce como derecho de veto, en cuyo caso la iniciativa será devuelta con observaciones a la Cámara de origen, en donde únicamente se discutirán las observaciones realizadas.

6.- Refrendo: Es la firma del secretario de Estado o jefe del departamento administrativo del ramo que corresponda, que deben llevar todos las leyes, reglamentos, acuerdos y órdenes del Presidente para que puedan ser obedecidos.

7.- Promulgación: Es el acto por el cual el Ejecutivo aprueba con su firma y autoridad que se han cumplido las formalidades anteriores, y ordena su publicación.

8.- Publicación: Una vez que el proyecto obtuvo la sanción del poder ejecutivo, tiene lugar la publicación o promulgación, el cual consiste en el reconocimiento que el ejecutivo hace de la existencia de una ley y la orden de que se cumpla después de haber sido publicada, es decir darla a la conocer a quienes deban cumplirla. La cual se publica en el Diario Oficial de la Federación.

9.- Iniciación de vigencia: Es el momento en que comienza a tener fuerza obligatoria una ley, es decir, cuando es exigible su cumplimiento.

Ahora que ya conocemos la fuente que da origen las leyes, es importante hacer mención que los Códigos llevan el mismo proceso legislativo; siendo desde mi punto de vista la única diferencia entre Ley y Código, el título utilizado.

El Código Fiscal de la Federación, fue publicado por primera vez en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1938, su entrada en vigor fue a partir del 01 de enero de 1939; con este nuevo Código Fiscal se derogaron todas las leyes y disposiciones que se opusieran al Código, en particular se derogaron

la Ley General Sobre Percepciones Fiscales de la Federación, la Ley de Justicia Fiscal y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación; este código el único medio de defensa es el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuyo procedimiento tenía un matiz eminentemente oral.

La siguiente reforma al Código Fiscal de la Federación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1949, para entrar en vigor el 01 de enero de 1950, en esta reforma se adicionó el Título Séptimo denominado “De las investigaciones Fiscales”.

El 19 de enero de 1967, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un nuevo Código Fiscal de la Federación, que de acuerdo a sus artículos transitorios entraría en vigor el 01 de abril de 1967, por lo que a partir de esa fecha quedaba abrogado el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, sus adiciones y reformas.

1.2.1 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981

El 31 de diciembre de 1981, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el nuevo Código Fiscal de la Federación, cuya entrada en vigor de este nuevo Código fue el 01 octubre de 1982. Cabe mencionar que el segundo artículo transitorio de este nuevo Código establece que a partir de la entrada en vigor del nuevo Código, se abroga el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, siendo erróneo esto, toda vez que en esa fecha no se publicó en el Diario Oficial de la Federación ningún Código Fiscal, siendo el código que le antecede al que nos ocupa el publicado el 19 de enero de 1967.

En este nuevo Código ya se incluye el Título V denominado “De los Procedimientos Administrativos” Capítulo I “De los Recursos Administrativos” el cual abarca del artículo 116 al 133, siendo los artículos 116, 117, 120, 121, 122, 123, 124,125, 130, 131, 132 y 133 los que se refieren al recurso de revocación y la letra dicen:

“Artículo 116.-Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

I.-El de revocación.

II.-El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

III.-El de nulidad de notificaciones.

Artículo 117.-El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

I.- Determinen contribuciones omitidas o accesorios.

II.- Dicten las autoridades aduaneras.

III.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación; los demás recursos

administrativos deberán agotarse previamente a la promoción del juicio ante dicho Tribunal.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Artículo 121.- El escrito de interposición del o recurso deberá presentarse ante la autoridad o que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo o de su ejecución, cuando la fecha de la notificación se deba determinar conforme al artículo 138 de este Código.

Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad 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 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.

Artículo 122.-El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

I.- El acto que se impugna.

II.- Los agravios que le cause el acto impugnado.

III.-Las pruebas y los hechos convertidos de que se trate.

En el caso de que no se haga alguno de los señalamientos anteriores, el recurso se tendrá por no presentado.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en derecho. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones.

Artículo 123. -El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.

II.- El documento en que conste el acto impugnado.

III.- Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando éste se haya notificado por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de negativa ficta, se invoque que no hubo notificación o cuando el recurrente se dé por notificado. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

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.

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.

Cuando no se acompañen al escrito de interposición del recurso los documentos a que se refiere la fracción IV de este artículo, se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas. Tratándose de los documentos a que se refieren las demás fracciones de este artículo, su falta de presentación con el mencionado escrito dará lugar a que se tenga por no interpuesto el recurso.

Artículo 124.-Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

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

II.- Que sean resoluciones dictadas en recursos establecidos en otras leyes fiscales.

III.- Que hayan sido impugnados en un procedimiento contencioso o judicial.

IV. -Que se hayan consentido expresa o tácitamente, entendiéndose por consentimiento tácito únicamente el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

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

Sección Segunda

Del recurso de revocación

Artículo 125.-El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente del otro.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo.

...

Sección Quinta

Del trámite y resolución de los recursos

Artículo 130.- En los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones 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.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

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; pero si en estos últimos 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.

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

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.

Artículo 131. - La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en su término que no excederá de cuatro 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.

Artículo 132.-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.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

Artículo 133.- La resolución que ponga fin al recurso podrá:

I.- Desechar 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.”⁶

Los artículos antes citados, establecen los diferentes tipos de recursos administrativos que prevé este nuevo Código.

El artículo 117 es específico al establecer contra que resoluciones definitivas, procede el recurso de revocación; artículo 120 indica que este medio

⁶ *Diario Oficial de la Federación*, edición matutina, única sección de fecha 31 de diciembre de 1981, Disponible en la página de internet, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4706564&fecha=31/12/1981.

de defensa es optativo, es decir el interesado podrá decidir si agotarlo o directamente impugnar la resolución ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de los tres tipos de recursos que prevé este capítulo I del título V, es el único que tiene el privilegio de ser optativo; estos artículos se refieren específicamente al recurso de revocación, al igual que el artículo 125, el que vuelve a señalar que el recurso de revocación es optativo antes de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación a impugnar la resolución; asimismo establece que se puede impugnar ante el Tribunal mencionado la resolución que se emita en el recurso de revocación, haciendo valer ante la Sala que corresponda el acto conexo, que origina todo el procedimiento. En cuanto al artículo 121, señala ante qué autoridad deberá interponerse, así como el plazo para hacer valer cualquier de estos medios de defensa, el artículo 122, establece los requisitos que deben tener los escritos de interposición de los recursos previstos en este capítulo I; y el artículo 123 indica los documentos que se deben acompañar al escrito, es decir las pruebas que tenga el particular para sustentar su acción, dando el derecho de que si el particular no cuenta con los documentos por estar estos en poder, la autoridad fiscal podrá requerirlo; también establece que a la falta de cierta documentación, se tendrá por no presentado el recurso.

El artículo que establece los supuestos de improcedencia de los recursos es el 124. A partir del artículo 130 hasta el 133, se dan las disposiciones de cómo se tramitaran y resolverán los tres recursos administrativos mencionados, cuya esencia de estos procedimientos es meramente escritos, las únicas pruebas que no se aceptan son la confesional y la testimonial, sin embargo permite el requerir informes a las autoridades fiscales únicamente de documentos que consten en sus expedientes; señala el valor probatoria de las diversas pruebas que son aceptadas. La autoridad tiene un plazo máximo de 4 meses para dictar y notificar la resolución, ese plazo se computa a partir de la fecha de ingreso; es en este artículo donde se contempla la negativa ficta, a cual consiste en que si en ese plazo de cuatro meses la autoridad no emite una resolución expresa, se entenderá que la autoridad confirmó el acto, por lo que el recurrente tendrá la opción de elegir si espera la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La autoridad al emitir la resolución deberá examinar cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, pero si con un solo agravio bastara para desvirtuar la validez del acto impugnado con ese solo bastara, la autoridad tiene la prohibición de revocar o modificar los actos administrativos en las partes que no haya sido impugnadas por el recurrente; la resolución debe ser fundada conforme a derecho, y clara en los actos o partes que se modificara, esto se encuentra previsto en el artículo 132. Por su parte el artículo 133 indica los sentidos en que se pueden resolver los recursos, los cuales son que se desechen por improcedentes, confirmar el acto impugnado, reponer el procedimiento

administrativo, dejar sin efectos el acto impugnado, modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya; con estos supuestos de resolutive queda de manifiesto que la autoridad puede ser un tanto arbitraria ya que hay que tomar en consideración que el recurso se interpone y lo resuelve la autoridad que lo emitió o ejecuto, por lo que ellos mismo al resolver el recurso tienen la facultad de reponer el procedimiento o modificar el acto impugnado por otro que lo sustituya en donde evidentemente, corregirán los errores que tuvieron y que fueron expuestos por el recurrente.

Del análisis de los artículos a través de los cuales por primera vez el legislador presenta opciones a los contribuyentes o particulares afectados, para defender sus derechos, además del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; se puede ver que el recurso de revocación es el único recurso administrativo previsto en el Capítulo I, del Título V, que tiene el carácter de optativo y es un procedimiento meramente escrito, el cual solo consta de dos etapas: a) ingreso del escrito adjuntando los documentos que son prueba, y b) al momento en que se emite la resolución por parte de la autoridad.

Antes de la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación que fue publicado en diciembre de 1981, el 13 de julio de 1982, hubo una publicación en el Diario Oficial de la Federación con la Fe de erratas al Código Fiscal de la Federación, antes mencionado, en dicha Fe de erratas se hacen diversas modificaciones, las que se hicieron respecto al recurso de revocación corresponden a los siguientes artículos:

- 1.- Artículo 121, segundo párrafo, noveno renglón.
2. Artículo 122, fracción III, primer renglón.
- 3.- Artículo 123, último párrafo, quinto renglón.
- 4.- Artículo 128, segundo renglón.
- 5.- Artículo 131, primer párrafo, 2º renglón.

Todas las modificaciones que se realizaron son rectificaciones de redacción únicamente.

Posteriormente el 30 de septiembre de 1982, un día antes de que entrara en vigor el nuevo Código Fiscal de la Federación, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforma el artículo primero transitorio del Código Fiscal de la Federación, y correlativos de otros ordenamientos, con la reforma el artículo primero transitorio cambiaba la vigencia de entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación siendo la nueva fecha el 01 de abril de 1983; el decreto del que hablamos entraba en vigor el 01 de octubre de 1983, siendo esa misma fecha la que originalmente señalaba el Código para su entrada en vigor.

El 31 de diciembre de 1982, se publicó en la segunda sección del Diario Oficial de la Federación la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones al Recurso de Revocación, reformándose el artículo 117 fracción I, 122 penúltimo párrafo, 123 fracción III y último párrafo, 124 fracciones III y IV, y primero transitorio; se deroga el artículo 133 fracción V; estas reformas son las segundas que se hicieron al Código de 1981, sin que este hubiera entrado en vigor todavía, las reformas consistieron en perfeccionar el recurso de revocación, ampliando algunas cuestiones como el artículo 117 en el primer supuesto no solo procederá el recurso contra resoluciones que determine contribuciones omitidas, si no que procederá contra cualquier resolución que determine contribuciones en general, y flexibilizando algunas otras como el artículo 122, ya que anteriormente si no se señalaban los datos establecidos en el escrito se tenía por no presentado, y con la reforma se dio oportunidad para que se le formulara un requerimiento al promovente antes de desechar el escrito, lo mismo paso con el artículo 123 en donde antes de tener por no presentado el escrito se le requerirá al promovente, y respecto a los requisitos de presentar la notificación del acto, se da la opción de que se declare bajo protesta de decir verdad que no se recibió constancia de notificación.

El artículo 124 fue reformado para limitar los supuestos de improcedencia de cualquier de los recursos administrativos; el artículo 133 es el que establece los posibles sentidos de la resoluciones que dicten a los recursos, en esta reforma se deroga la fracción V, quitándole la oportunidad a la autoridad de corregir su acto viciado al resolver que se podía modificar o sustituir por otro, con esta derogación se da seguridad al promovente de que si la autoridad actuó de manera ilegal no podrá corregir sus errores.

Por último la reforma al artículo primero transitorio, en la cual se cambia la fecha de entrada en vigor del Código, la primera señalaba que la entrada en vigor fuera el 01 de octubre de 1982, dicha fecha fue cambiada un día antes de que se cumpliera ya que el 30 de septiembre 1982, se publicó un cambio en la fecha de entrada en vigor posponiéndose hasta el 01 de abril de 1983; y en esta última reforma que se cambió al 01 de enero de 1983, es decir se adelantó la fecha de entrada en vigor.

1.2.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1983

Aunque no todos los cambios que se hicieron al Código Fiscal de la Federación fueron tan trascendentales antes de que comenzara su vigencia, una vez que entro en vigor no tuvo cambio alguno hasta el 30 de diciembre de 1983, cuando fue publicado en el Diario Oficial de la Federación las reformas a los artículos 117, fracción II y III, 121 primer párrafo, 124 fracción II, 125 primer párrafo, y la adición de la fracción V del artículo 133.

Respecto al artículo 117, solo se cambiaron las fracciones la que originalmente era la II paso a ser la III, y las que era la III paso a ser la II, se les agrego solo palabras que no modificaron los supuestos ante los cuales procede el recurso de revocación.

El artículo 121 reduce su párrafo primero, en el cual solo establece que cualquiera de los recursos deberán hacerse valer por la autoridad que emitió o ejecuto el acto, en un plazo de 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, ya no señala el supuesto de interponer el recurso el día en que el afectado haya conocido el acto o su ejecución.

De nueva cuenta el artículo 124 vuelve a tener cambios, en cuanto a las causales de improcedencia, modificándose en esta ocasión la fracción II, limitando y dejando claro que es improcedente hacer valer el recurso contra resoluciones dictadas en otros recursos administrativos o en cumplimiento de estas o de sentencias, es decir no se puede hacer valer el recurso contra la resolución de otro recurso, lo cual es lógico toda vez que para impugnar una resolución de un recurso administrativo existe otra instancia que se lleva a cabo en el Tribunal Fiscal, al cual por analogía podríamos llamar tribunal de alzada.

El artículo 125, concede el derecho de elegir si interponer el recurso o ir directamente a juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; siendo su primera reforma la que modifica el primer párrafo, para prohibir interponer juicio de nulidad a las resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos; siendo a mi criterio esta modificación un tanto arbitraria, en razón de que si bien esta reforma va en concordancia con la del artículo 124 ya citada, al tratar de evitar crear círculos viciosos al acudir a la interposición de recursos y juicios para así evitar cumplir con las resoluciones emitidas en los procedimientos de otros recursos; es arbitraria porque si bien la autoridad al resolver recursos podrá volver a emitir resoluciones en las que los actos se modifiquen o dictar nuevos que los sustituyan, si estos llegaran hacer nuevamente ilegales, el particular no podrá recurrirla. La reforma hecha al artículo 133, ya ha quedado mencionada pues al citado artículo se le volvió adicionar la fracción V y un último párrafo, cabe mencionar que la fracción V había sido derogada en la reforma anterior, esta adición retomo el texto antes derogado, agregándole que la modificación o sustitución del acto, se hará cuando el recurso interpuesto sea total

o parcialmente resuelto a favor del promovente, esta facultad de la autoridad para corregir sus actos, está condicionada a ser cumplido en un plazo de cuatro meses.

1.2.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1984

Para cuando comenzó el año de 1985, ya se tenían nuevamente reformas al Capítulo I, del Título V del Código Fiscal, pero esta ocasión solo fue en dos artículos que antes no habían sido reformados, estos artículos son los siguientes:

Al artículo 123, se le reformó el último párrafo el cual en su texto original era demasiado rígido al establecer que si no se anexaban los documentos señalados, se tendrían o por no presentados ciertos documentos o de plano se tendría por no presentado el escrito, esto cambió con la reforma siendo más flexible al indicar que si no se anexa el documento con el que se acredite personalidad y las pruebas, se le requerirá al promovente para que en 5 días cumpla con lo que le falta; manteniéndose en el mismo estado el hecho de que si no se presenta junto con el escrito el documento donde conste el acto impugnado y su respectiva constancia de notificación se tendrá por no interpuesto el recurso.

Al artículo 132 se le agregó un segundo párrafo recorriendo el segundo y el tercero pasando a ser tercero y cuarto, el nuevo segundo párrafo estuvo próximo a ser contradictorio con el nuevo tercer párrafo, toda vez que en la reforma la autoridad implementa con reservas el principio de la suplencia de la queja, al autorizar al legislador a la autoridad fiscal a corregir los errores en la cita de preceptos que se consideren violados y examinar en conjunto los agravios, con el fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin que esto implique cambiar los hechos expuestos; también concede la facultad de revocar los actos administrativos cuando se advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, siendo cuidadosos en motivar porque se consideró ilegal y ser preciso al establecer los alcances de la resolución; en esta reforma el legislador abre la puerta a la autoridad fiscal para que pueda resolver conforme un criterio más justo y honesto.

1.2.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1988

Después de tres años sin realizar cambios a los artículos relativos al recurso de revocación, es hasta el 05 de enero de 1988, que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación que se reformaba el artículo 120 en su primer párrafo, el artículo 133 fracción I, se adicionaba, un último párrafo al artículo 117, y dos fracciones la VI y VII al artículo 124, derogaba únicamente la fracción III del artículo 116.

Al derogarse la fracción III del artículo 116, desapareció el recurso de nulidad de notificaciones, derogando otros artículos concernientes a este recurso, sin que se desapareciera la sección cuarta, a la cual solo se le modifico la denominación quedando como “De la impugnación de las notificaciones”.

Se adiciono un último párrafo al artículo 117, artículo que establece los supuestos contra los que procede el recurso de revocación, con esta reforma agrega un supuesto más contrario a las fracciones de la I a la III, ya que indica contra que no procederá el recurso. Se modifica por primera vez el primer párrafo del artículo 120, como consecuencia de la derogación de la fracción III del artículo 116, en la modificación al artículo 120 de manera expresa se establece que el recurso de revocación es optativo antes de acudir ante Tribunal Fiscal, mientras que el de oposición sigue siendo obligatorio agotar ese medio de defensa.

El artículo 124 adiciona dos fracciones más, es decir dos supuestos más ante los cuales eran improcedentes los recursos, uno de esos supuestos va relacionado con la derogación del recurso de nulidad de notificación, ya que ahora en cuanto a notificaciones no hay recurso específico y explícito, pero si cuenta con un procedimiento en el cual existe la posibilidad ampliar el recurso correspondiente; el otro supuesto de improcedencia es cuando lo actos son revocados por la autoridad. Por lo que respecta a los sentidos en que salen las resoluciones a la fracción I se le agrego que además de poder resolver desechando por improcedente, se puede sobreseer de acuerdo a casa caso. Estos cambios entrarían en vigencia a partir del 15 de enero de 1988.

1.2.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1989

Para el año de 1990, se hicieron modificaciones al Código Fiscal las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989.

Al artículo 122, se le modifico el segundo párrafo, para establecer que si no se señala lo indicado en la fracción III, correspondiente a las pruebas y hechos controvertidos se tendrán por no ofrecidas, el texto original establecía que si no se cumplía con las tres fracciones se tendría por no presentado el escrito.

El artículo 123 fue modificado en su último párrafo por segunda ocasión, el cambio fue quitando la concesión al particular de ser requerido en caso de no acompañar los documentos ofrecidos como prueba en la reforma de 1984 se da un plazo de 5 días para cumplir con el requerimiento, en esta nueva reforma se quita esa opción de requerir y señala que se tendrán por no presentadas las pruebas, por lo que respecta a las fracción I a III, sigue el texto igual ya que en caso de no acompañar esos documentos se seguirá teniendo por no interpuesto el recurso.

1.2.6. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1991

Esta reforma fue publicada el Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991, se derogo el último párrafo del artículo 117, cabe mencionar que este último párrafo había sido adicionado en la reforma de 1988, el establecía que el recurso no procedería contra resoluciones que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia.

1.2.7 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1994

Los artículos que nuevamente fueron modificados con la reforma publicada el 28 de diciembre de 1994, son el 122 segundo párrafo y el 123 último párrafo.

Estas reformas son parecidas entre sí, ya que ambas regresan a conceder un derecho que fue otorgado, luego quitado y ahora nuevamente lo vuelven a conceder, ya que señalan que en caso de incumplir con diversas fracciones de acuerdo a cada artículo, se requerirá al promovente y se le otorgara un plazo para cumplir con los requisitos o documentos omitidos, y en caso de no cumplirlo los requerimientos se tendrá por no interpuesto el recurso o por no presentado los documentos según corresponda. Estas reformas entraron en vigor el 01 de enero de 1995.

1.2.8 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1995

El 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la mayor de las modificaciones que se hubieran realizado al Código Fiscal de la Federación de 1981; en estas reformas trasciende que desaparecen los otros dos recursos que preveía el artículo 116, dejando subsistente únicamente al recurso de revocación; tal como se transcribe, por considerarlo de suma importancia ya que fue la manera en que se comenzó a tramitar el recurso hasta el año 2013.

“CAPITULO I

Del Recurso Administrativo

Sección I

Del Recurso de Revocación

Artículo 116. Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.”

Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales 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 autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.”

“Artículo 118. (Se deroga).”

“Artículo 120. La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.”

“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.

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."

"Artículo 122. El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

- I. La resolución o el acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

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."

"Artículo 123.-----

- I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.
II a IV.

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."

"Artículo 126. 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."

"Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo."

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

...

Sección III

Del Trámite y Resolución del Recurso

"Artículo 130. 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.

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, será aplicable lo dispuesto en el Título VI, Capítulo VII de este Código."

"Artículo 131. 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."

"Artículo 133.

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II a V.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se notifique al contribuyente, aun cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código."⁷

Estas reformas reestructuran el Capítulo I, desde la denominación ya que el Código de 1981, se refería en plural a los recursos, en esta reforma de 1995 se refiere a un solo recurso, por lo cual se modificó el artículo 116, derogando las fracciones I y II, haciendo un solo párrafo en donde se indica que contra actos

⁷ *Diario Oficial de la Federación*, tomo DVII, número 12, edición matutina, de fecha 15 de diciembre de 1995, tercera sección, página 5-7.

administrativos se puede interponer el recurso de revocación. También se reforma todo el artículo 117, al ampliar y señalar explícitamente los supuestos ante los que procede el recurso de revocación, limitándose a solo actos emitidos por autoridades fiscales.

El artículo 118 que contenía la procedencia del recurso de oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, evidentemente quedo derogado con la reforma al capítulo completo y en concordancia con el artículo 116.

En consecuencia de las reformas ya mencionadas, se continuó con la reforma al artículo 120, en donde ya únicamente se reitera que el recurso de revocación es optativo, como lo fue desde su creación, quitándose el texto donde se hacía referencia a los otros recursos antes previstos.

El artículo 121 solo había tenido una modificación en su primer párrafo, el cual se vuelve a modificar junto con el segundo párrafo y se adiciona un último párrafo, siendo el tercer párrafo el que no sufrió modificación alguna desde su origen en el Código de 1981, con los cambios realizados ya se menciona que el recurso se interpondrá en razón del domicilio del contribuyentes, es decir el domicilio fiscal y ya se denomina específicamente contribuyente y no de manera general promovente, el plazo de 45 días siguió siendo el mismo, aunque da dos opciones más de plazo de acuerdo a los artículos 127 y 175 del mismo Código, se siguió permitiendo enviar el escrito por correo certificado siempre que él envié se realice desde el lugar donde reside el recurrente, el párrafo que se adiciono que fue el cuarto párrafo en donde se dice que procede suspensión del plazo hasta por un año cuando la persona esta incapacitada o haya declaración de ausencia, ambas decretadas por la autoridad judicial, dicha suspensión cesará cuando se acepte un cargo de tutor en el caso de incapacidad y un representante legal en caso de ausencia, antes de que se adicionara este párrafo, el único supuesto que se había previsto era en caso de muerte, que corresponde al párrafo tercero que como se mencionó anteriormente, no ha tenido modificación alguna.

El artículo 122, tuvo ligeras reformas en sus fracciones, las cuales consistieron en adicionar palabras como ya señalar que al escrito de interposición del recurso se debe adjuntar la resolución antes solo mencionada acto que se impugna, siendo lógico que se hable de una resolución ya que un acto administrativo debe constar por escrito lo que se denomina resolución; el segundo párrafo volvió hacer modificado por tercera ocasión, estableciendo que cuando no se expresen agravios, no se señale resolución o acto impugnado, hechos controvertidos o no se ofrezcan pruebas, se requerirá al promovente para que en un plazo de 5 días cumpla los requisitos, si en el plazo no se señalan agravios que causa la resolución o acto impugnado se desechara el recurso, si no se señala el acto o resolución se tendrá por no presentado el recurso, si el requerimiento se incumple por no presentar las pruebas o señalar los hechos controvertidos, se perderá el derecho y se tendrán por no ofrecidas las pruebas; considero que esta

reforma fue demasiado flexible, sufriendo este párrafo modificaciones muy drásticas desde su creación, ya que si bien se debería requerir los documentos señalados, el hecho de no hacer valer agravios no tendría que ser una cuestión que se requiera, porque es parte esencial del recurso, recurrir, debatir lo que la autoridad ha realizado mal en perjuicio del contribuyente; por lo que si no se cumple ese requisito el escrito debería desecharse sin necesidad de requerir; asimismo el legislador utiliza un nuevo término que es desechar, anteriormente solo se refería a que se tendría por no presentado.

El tercer párrafo también fue modificado, dejando de ser explícito en cuanto a los requisitos para gestionar a nombre de otra persona, ahora se nos remite al artículo 19 del mismo Código para saber de qué manera se puede llevar a cabo una representación. La fracción I del artículo 123, debía ser modificada al haber sido cambiado el tercer párrafo del artículo que le antecede, para ambos estar en concordancia y remitir al artículo 19 en lo concerniente a la representación legal, aunque en esta fracción además del artículo señala que se tendrá por reconocida la representación si la autoridad fiscal que emite el acto la tuvo por reconocida.

Las fracciones II a IV, no tuvieron modificación en esta publicación, sin embargo se adiciono un párrafo que se puso como segundo, recorriendo los otros tres párrafos, el nuevo segundo párrafo da el derecho de que los documentos que este artículo establece se deben anexar al escrito, pueden ser en copia simple, siempre que el recurrente tenga los originales, es decir la autoridad de buena fe confía en el promovente, reservándose la facultad de exigir la presentación del original o copia certificada, ante algún indicio por parte de la autoridad de que los documentos anexados en copia simple son falsos o no existen en original.

Los artículos 126, 127, 128 y 129, por primera vez corresponden al recurso de revocación, ya que antes de la reforma correspondían a los dos recursos derogados, el texto de estos artículos sigue teniendo la misma esencia pues se refieren al procedimiento administrativo de ejecución y a la impugnación de notificaciones, solo que ahora se tramitaran de acuerdo a las generalidades de recurso de revocación que son al que pertenecen, los que por primera vez sufren alguna modificación son los artículos 130 y 131, los cuales desde el Código de 1981, no habían modificado su texto, el artículo 130 rectifica su redacción antes señalaban en plural los recursos administrativos con la reforma solo menciona al recurso de revocación, el resto del texto sigue siendo el mismo al señalar que se reciben todo tipo de pruebas, excepto testimonial, confesional de autoridad mediante absolución de posiciones, permitiéndoseles el rendir informes. Se adiciono el último párrafo en donde establece como se tramitaran, desahogaran y valoraran las pruebas, lo que se hará de conformidad con lo que se establece para el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Al artículo 131 solo se le reformo el primer párrafo, para bien de los promoventes, ya que se acorta por un mes el plazo que tiene la autoridad para emitir resolución, antes eran cuatro meses a partir de la interposición del recurso con la reforma se quedó en tres meses el plazo para emitir y notificar, si no se configurara la negativa ficta.

Por último el artículo 133, fue modificado por segunda ocasión en su fracción I, en la cual agrega como sentido de las resoluciones, el tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, resulta extraño que durante todas las reformas que se han hecho artículos como el 122 y 123, se indicara que a la falta de algún requisito se tendría por no interpuesto, y que sea hasta la reforma de 1995 que se adicionara al artículo que indica cómo se podrá resolver un recurso de revocación.

1.2.9. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1996

A un año de haberse modificado sustancialmente el Código Fiscal de la Federación, se siguieron haciendo modificaciones reformando y adicionando párrafos y fracciones a los artículos 121, 124 y 125.

En la reforma al artículo 117, se modificó por primera vez el tercer párrafo, que había permanecido intacto desde 1981, en el cambio realizado no se modificó nada de la suspensión respecto al fallecimiento de particular afectado; si no que se da un nuevo supuesto para poder suspense el plazo, el cual se da cuando el particular solicita a las autoridades un procedimiento de resolución de controversias contenido en algún tratado internacional para evitar la doble tributación incluyendo el procedimiento arbitral, si se llevare a cabo esta suspensión solo durara hasta que se notifique la resolución que da por terminad el procedimiento; considero este supuesto justo y apegado a la realidad ya que en cuestión de tributación una vez que México firma tratados para evitar la doble tributación debe prever opciones para las personas que puedan hacer valer esos tratados.

La nueva fracción VIII del artículo 124, agrega un supuesto más para que un recurso pueda ser improcedente, que va relacionado con la reforma al tercer párrafo del artículo 117 antes citada, ya que un recurso de revocación será improcedente, si la resolución que se pretende impugnar fue dictada por una autoridad administrativa al resolver una controversia prevista en algún tratado para evitar la doble tributación. También la modificación al último párrafo del artículo 125 va relacionada con los procedimientos de solución de controversias prevista en algún tratado para evitar la doble tributación, son de carácter optativo.

1.2.10. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1997

Es publicado en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, la reforma a la fracción III del artículo 133, y se adiciona un nuevo artículo el 124-A, para quedar de la siguiente manera:

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

I.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.”⁸

El nuevo artículo 124- A, indica los supuestos ante los que procede el sobreseimiento, recordando que el sobreseimiento se incluyó en el artículo 133, fracción I que se modificó en 1988, por lo que sí es una opción más de cómo podrá resolver la autoridad, para que la resolución esté debidamente fundada se debía establecer en el Código, en qué casos procede el sobreseimiento.

La fracción III del artículo 133, mantiene su supuesto inicial únicamente se le adiciono que se puede emitir una nueva resolución, además de mandar reponer el procedimiento.

1.2.11 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 1999

El 31 de diciembre de 1999, fue publicado en el medio oficial de difusión y publicación de las leyes, es decir el Diario Oficial de la Federación, la adición de la fracción IX del artículo 124, la cual es una causal de improcedencia que tiene relación con las hechas a los artículos 121, 124 y 125, ya que en el supuesto que se indica es evidente que la autoridad fiscal Mexicana, si bien es la ejecutora no es la ordenadora pues esta actúa como auxiliar de la autoridad extranjera, como un compromiso hecha a través de tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro.

⁸ *Diario Oficial de la Federación*, tomo DXXXI, número 20, edición matutina, de fecha 29 de diciembre de 1997, segunda sección, página 26.

1.2.12 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 2004

El 5 de enero de 2004, se publicó en el Diario Oficial de la Federación las reformas hechas a los artículos 124, fracción II; 125 primer párrafo; 130; 132, último párrafo; 133, último párrafo.

Estas reformas son un tanto reiterativas con las que se habían venido formulando, ya que ha quedado claro que el recurso de revocación es un medio de defensa optativo antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, en el cual se puede impugnar la resolución que recaiga al recurso de revocación.

Por su parte al artículo 130, se le adiciona un cuarto párrafo, recorriendo los subsecuentes, en esta adición ya se consideran que se pueden ofrecer como pruebas documentos que contengan la firma electrónica avanzada o sello digital, y se establece que su valoración se sujetara a lo establecido en el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles. También se reforma el último párrafo, ya que establece que para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas se sujetaran a las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal; anteriormente señala al Título VI, capítulo VII del mismo Código, y ahora de manera genérica habla de las disposiciones aplicables al Juicio Contencioso Administrativo Federal.

Al artículo 132 en su último párrafo, se le adiciona un derecho a favor del promovente, en cuanto a que se establece que en la resolución que recaiga al recurso de revocación, se deberán señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo; y cuando se omita este requisito el contribuyente contará con el doble del plazo para interponer el juicio contencioso.

El artículo 133, establece que cuando se deje sin efectos el acto impugnado por incompetencia de la autoridad que lo emitió, la resolución debe declarar la nulidad lisa y llana; esta es la primera ocasión en que establece que se puede declarar la nulidad lisa y llana textualmente.

Además de las reformas ya mencionadas, se adiciono un nuevo artículo el identificado con el número 133-A, que a la letra dice:

“Artículo 133-A. Las autoridades demandadas y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:

I. En los casos en los que la resolución deje sin efectos el acto impugnado y ésta se funde en alguna de las siguientes causales:

a) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de

revocación por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos, la autoridad demandada cuenta con un plazo perentorio de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

En el caso previsto en el párrafo anterior, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes en el plazo de cuatro meses no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la realización del acto correspondiente y aquél en el que se proporcione dicha información o se realice el acto. Transcurrido dicho plazo sin dictar la resolución definitiva, la autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo en los casos en los que el particular, con motivo de la resolución del recurso, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

Si la autoridad tiene facultades discrecionales para iniciar el procedimiento o para dictar una nueva resolución en relación con dicho procedimiento, podrá abstenerse de reponerlo, siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación de la resolución impugnada o lo indemnice por los daños y perjuicios causados.

Los efectos que establece esta fracción se producirán sin que sea necesario que la resolución del recurso lo establezca y aun cuando la misma revoque el acto impugnado sin señalar efectos.

b) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede. Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado a cumplirla.”⁹

⁹ *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCIV, número 2, edición matutina, de fecha 05 de enero de 2004, primera sección, página 42-43.

Este nuevo artículo establece como las autoridades demandadas deben cumplir las resoluciones recaídas al recurso de revocación, si se deja sin efectos será porque hubo algún vicio de forma lo que hace que la autoridad pueda corregir sus errores y emitir un nuevo acto conforme lo ya señalado en este artículo, al igual que si se trata de una resolución viciada de fondo, ya que en este caso no se podrá emitir un acto nuevo, salvo que la resolución señale efectos que permitan hacerlo, pero jamás una nueva resolución puede perjudicar más al promovente que la impugnada.

Las disposiciones transitorias indican que el decreto por el que se reforman los artículos del Código Fiscal de la Federación entran en vigor, a partir del 01 de enero de 2004, cuando estas se publicaron el 05 de enero de 2004, por lo que se debe tomar en consideración, de acuerdo al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a ninguna ley se le puede dar efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

1.2.13 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 2006

En las reformas publicadas el 28 de junio de 2006, se modifican los artículos 127, 129 los cuales a partir de la reforma de 1995, se refirieron al recurso de revocación ya que en su origen contemplaban el recurso de oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución y el de impugnación de notificaciones, también se adición la fracción II del artículo 133-A, aunque el artículo 127 y 129 hayan dejado de contemplar los recursos antes mencionados, y ahora solo contemplen al recurso de revocación, su contenido sigue haciendo referencia a su texto original, ya que el artículo 127 se modifica para establecer que el recurso de revocación que se interponga contra el Procedimiento administrativo de ejecución, por violaciones hechas antes del remate, se harán valer ante la autoridad recaudadora antes de la publicación de la convocatoria de remate, cuando se trata de bienes legalmente inembargables se tiene un plazo de 10 días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria. El artículo 129 fracción II, da un plazo de 20 días para ampliar el recurso administrativo, e impugnar el acto y su notificación o solo la notificación.

La adición de la fracción II del artículo 133-A, no modifica el texto original publicado en 2004, únicamente derogo el inciso b) y se le adiciono fracción II, por cuestiones de redacción ya que son dos supuestos diferentes.

1.2.14 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 2007

La adición de un tercer párrafo al artículo 121, es la cuarta reforma hecha a dicho artículo, esta adición no hay modificación sustancial alguna, el párrafo adicionado es para explicar que se entiende por oficina de correos, ya que hay que recordar en el segundo párrafo del artículo se establece que el escrito de interposición del recurso se puede enviar por correo certificado y se tendrá como fecha de presentación, la del día en que se entregue a la oficina de correos, por lo que el nuevo párrafo expresamente señala que se entiende por oficina de correos a las oficinas postales del servicio Postal Mexicano y aquellas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Considero que esta aclaración se hace ante el incremento de empresas que prestan el servicio de paquetería y mensajería por lo que es razonable que se especifique ante que oficinas se puede enviar por correo un escrito de interposición de recurso para así poder tener certeza en la fecha legal de presentación y evitar anomalías.

1.2.15 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 2009

Las reformas realizadas a diversos artículos cambian un poco el procedimiento que lleva el recurso de revocación, en cuanto a las pruebas, las modificaciones a los artículos dan un giro al recurso ya que establece una nueva opción del que recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, a más tardar un mes después de haber ingresado el recurso; como consecuencia de esta opción se deben modificar más artículos como el 130 que establece que una vez que el recurrente anuncio que exhibirá nuevas pruebas tiene dos meses para presentarlas, así mismo la autoridad para un mejor conocimiento del asunto puede acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos, también podrá acordar la práctica de diligencia.

El artículo 131 ante el nuevo supuesto para la presentación de pruebas se modifica ampliando el plazo a 5 meses, para que la autoridad pueda emitir su resolución, únicamente si se ejerce el derecho previsto en el artículo 123.

El artículo 132, se modificó en su párrafo primero en donde establece que las resoluciones se deben fundar conforme derecho examinando todos los agravios, a menos que uno de ellos resulte fundado y se trate de agravios que se refieran al fondo del asunto; si no se deberá examinar todos antes de entrar al análisis de los que se planteen sobre violaciones de requisitos formales o vicios del procedimiento, ya que estos se pueden corregir por la autoridad emitiendo una nuevo resolución, por lo que primero se debe analizar cuestiones de fondo que

den mayor seguridad y beneficio al promovente al declarar la nulidad lisa y llana de la resolución o acto impugnado.

1.2.16 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y LAS REFORMAS DE 2013

Las últimas reformas realizadas al recurso de revocación, aunque no parecen ser muchas son trascendentales ya que se elimina el proceso del recurso de revocación de manera tradicional es decir a través de papel, para convertirlo en un recurso que se llevara de manera electrónica, sin tomarse en consideración que de esta manera se deja en estado de indefensión a muchas personas, así como se viola preceptos constitucionales; ya que como lo he venido analizando a lo largo de 15 reformas al recurso de revocación a partir del Código Fiscal de 1981, la autoridad si bien ha concedido derechos a los promoventes, también se ha ejercido de facultades para poder actuar de manera arbitraria; y aunque este es un medio de defensa optativo debe ser de fácil acceso por lo que si su esencia es ser un recurso al que solo unos cuantos puedan ejercer, se debería desaparecer por completo dejando como únicamente el Juicio Contencioso Administrativo.

Las reformas a la letra son:

“Artículo 117.

II.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.

.....

d) (Se deroga).

Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Tercer párrafo (Se deroga).

.....

Artículo 123.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los quince días posteriores, el recurrente podrá

anunciar que exhibirá pruebas adicionales, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

Artículo 124.

VI. (Se deroga).

Artículo 127.

Segundo párrafo (Se deroga).

Artículo 129. (Se deroga).

Artículo 130.

Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas en los términos de lo previsto por el último párrafo del artículo 123 de este Código, tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

Artículo 131.

Tercer párrafo (Se deroga).

Artículo 133-A.

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo empezarán a correr a partir de que hayan transcurrido los quince días para impugnarla, salvo que el contribuyente demuestre haber interpuesto medio de defensa.”¹⁰

Al artículo 117 se le deroga un inciso el que establecía el supuesto que si no se determinaba el valor de los bienes embargados procedía el recurso de revocación, si bien se derogo el inciso no se derogo el supuesto, ya que este se agregó al inciso b, de la fracción II, aunque ya no nos remite al artículo 175 del mismo Código.

Este artículo 121 es el que se reforma de manera drástica ya que ahora establece que el recurso solo se podrá interponer a través del buzón tributario, acortando el plazo a 30 días después de la notificación excepto lo que establece el artículo 127 que contiene su propio plazo. Evidentemente al imponer que únicamente se puede interponer el recurso por buzón tributario se deroga el tercer párrafo que explicaba que se entendí por oficina de correos.

Artículo 123, también acorta el plazo en que el recurrente debe anunciar que exhibirá pruebas adicionales, pues ahora se trata de solo 15 días, después de haber interpuesto el recurso y 15 días para exhibirlas después de haber hecho el anuncio (reforma del artículo 130). Causando incertidumbre que en las reformas hechas ahora la autoridad no sea clara al señalar el plazo con el que cuenta la autoridad para emitir resolución si el promovente hace uso del derecho que establece el artículo 123, toda vez que se derogo el tercer párrafo del artículo 131,

¹⁰ *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCCXXIII, número 6, edición matutina, de fecha 09 de diciembre de 2013, segunda sección, página 97-98.

que contenía el plazo antes de la reforma, pero ahora que se acortan los plazos para los promoventes, sin que la autoridad tuviera modificación expresa alguna al respecto.

Se deroga la fracción VI del artículo 124, al igual que el segundo párrafo del artículo 127 y el artículo 129 completo, la derogación de la fracción VI del artículo 124 y la derogación del artículo 129 va estrechamente ligadas ya que se desapareció la opción de impugnar notificaciones.

El artículo 127 se refería a la interposición del recurso en contra de violaciones al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por último el artículo 133-A establece el plazo para el cumplimiento de las resoluciones, que será de 15 días que son los plazos para interponer algún otro medio de defensa.

1.3 LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El proyecto de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo tiene su base en el procedimiento contencioso previsto en el título VI del Código Fiscal de la Federación, al cual se le hicieron las adecuaciones que se estimaron pertinentes para establecer un nuevo procedimiento, que sea "ágil, seguro y transparente"

La Ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 01 de diciembre de 2005, pero su vigencia comenzó el 1o. de enero del 2006, en toda la República Mexicana. Con su vigencia se deroga Título VI del Código Fiscal de la Federación cuyos artículos comprendía del 197 al 263 del citado ordenamiento.

El 12 de junio de 2009, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En estas adiciones surge la implementación del Juicio en Línea, siendo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el primer tribunal en llevar a cabo en México, un juicio de esta índole, por lo que se tuvieron que adicionar artículos en donde se estableciera los conceptos jurídicos-informáticos, necesarios para el desarrollo del juicios comenzando a surgir así un nuevo termino llamado Ciberjusticia. Los juicios que puede ser tramitados en este tipo de juicio, son los que señala el artículo 2 de la Ley que nos ocupa, que son los mismos supuestos que para el juicio tradicional.

El desarrollo del juicio en línea quedo establecido del artículo 58-A al 58-S.

El 10 de diciembre de 2010, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En estas modificaciones surge la implementación de un nuevo tipo de juicio, al que llamaron Juicio en Vía Sumaria, que comprende de los artículos 58-1 al 58-15, este tipo de juicio es parecido al llamado tradicional que fue el primer procedimiento que contemplo esta Ley, se lleva por escrito, la única y gran diferencia es que los tiempos para ser tramitado y resuelto se acortaron, pasando a plazos de pocos días por ejemplo para la interposición de la demanda se tiene 15 días hábiles cuando el plazo en el juicio tradicional es de 45; evidentemente por la carga del trabajo que alberga este Tribunal Fiscal y la necesidad de los promoventes de que obtener sentencias, se estableció en el artículo 58-2 en casos procede tramitar los juicios en vía sumaria.

Es así como la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, contiene tres tipos de juicios que han ido evolucionando conforme a las necesidades de los promoventes; cumpliendo con procedimientos, que sean "ágiles, seguros y transparentes".

1.4 RESOLUCIÓN MISCELANEA FISCAL

La resolución miscelánea Fiscal tiene fundamento en el artículo 33, facción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación, que establece:

"Artículo 33.- Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

...

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales"¹¹

¹¹ Disponible en la página de internet, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> (consultada el 10 de julio de 2014).

De conformidad con este artículo las autoridades fiscales, para un mejor cumplimiento de las facultades, publican anualmente un conjunto de disposiciones que establezcan disposiciones de carácter general, y las agrupan de manera que faciliten su conocimiento y consulta a través de lo que se denomina Resolución Miscelánea Fiscal.

Estas disposiciones tienen por objeto subsanar posibles irregularidades contenidas en las leyes fiscales y únicamente serán obligatorias si acatan el principio de reserva de ley, es decir, que su contenido no establezca cargas adicionales para los contribuyentes respecto de las que establecen las leyes fiscales, mismas que deben subordinarse a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para preservar las garantías de cada individuo.

La Resolución Miscelánea Fiscal, es emitida por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, cada año calendario que es lo que dura un ejercicio fiscal, regularmente se publican en los primeros meses del año, pero eso no impide que se puedan publicar más en el transcurso del año, estos son publicadas en el Diario Oficial de la Federación.

Actualmente la Resolución Miscelánea Fiscal, se reestructuró en dos libros, el primero contiene disposiciones que facilitan el cumplimiento y aclaran diversos aspectos de la aplicación de las normas jurídicas y el segundo las que se refieren a trámites fiscales o procedimientos que tienen que llevar a cabo los contribuyentes.

Esta nueva estructura permite a los contribuyentes una consulta ágil, toda vez que se contemplan epígrafes y referencias a las disposiciones legales aplicables, así como un anexo de trámites fiscales como complemento y futuro receptor de la totalidad de los trámites que realizan los contribuyentes.

CAPÍTULO SEGUNDO ACTO ADMINISTRATIVO

2.2. ACTO ADMINISTRATIVO

Para efectos de mi investigación es importante definir el concepto de acto jurídico, ya que el Estado como persona moral puede crear actos jurídicos, los cuales, conforme a la separación de poderes, podrán ser de naturaleza legislativa, ejecutiva o judicial.

Por lo anterior prestare mayor atención a los actos cuya naturaleza es ejecutiva, mismos que como resultado de la función administrativa del Estado da lugar a la creación de actos administrativos.

Derivado de lo anterior Miguel Acosta Romero define el acto jurídico de la siguiente manera:

“Es la manifestación de la voluntad en caminada a producir efectos de derecho con la manifiesta intención de que se realicen los efectos”¹².

Con lo antes expuesto concluimos que el acto jurídico está dirigido a producir situaciones previstas en derecho a través de la expresión de la voluntad y que pueden ser de distinta naturaleza de acuerdo al autor que lo genera de tal forma que pueden ser actos administrativos, civiles, laborales o penales.

2.1.2. CONCEPTO

Para poder mencionar un concepto de acto administrativo es importante para mi tomar en cuenta la opinión de diversos autores como Alfonso Nava Negrete:

“El acto administrativo, como cualquier otro acto del Estado, es un acto jurídico que implica la voluntad de la administración dirigida a producir efectos de derecho que debe contener las siguientes características:

- Legalidad: El acto debe estar previsto en la Ley y dentro de la competencia del órgano que lleva a cabo el acto.
- Eficiencia: El acto deber ser producido y ejecutado adecuadamente.
- Gratuidad: Salvo que se trate de servicios públicos o actos registrales.
- Publicidad: No hay procedimientos secretos excepto asuntos diplomáticos o de seguridad nacional.
- Agilidad: Deben ser rápidos y expeditos.¹³

¹² Acosta Romero Miguel, *Compendio de derecho administrativo*, 3ª ed., México, Porrúa, 2001, pág. 396

¹³ Nava Negrete Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, México, FCE, 2007, pág. 538.

De igual manera para Juan Ramírez Marín:

“El acto administrativo es la manifestación unilateral de voluntad que expresa una resolución o decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esa decisión crea, reconoce, modifica o extingue derechos y obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general”¹⁴

Ambas definiciones tienen puntos coincidentes los cuales para conceptualizar al acto administrativo deben conjuntarse o integrarse de tal forma que a mi consideración, el acto administrativo es la expresión del actuar de una autoridad administrativa de manera eficaz dentro de sus facultades otorgada en ley para crear, reconocer, modificar y extinguir derechos y obligaciones.

2.1.3. ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Una vez definido el acto administrativo, hablare de los elementos que debe contener dicho acto, para esto mencionare la clasificación realizada por Jorge Enrique Calafell, el cual menciona que elementos de acto administrativo son:

- I. El sujeto: Existen dos tipos de sujetos dentro del Acto Administrativo, el sujeto activo y el sujeto pasivo.
El sujeto activo siempre invariablemente será un órgano de la administración pública y es el creador del acto administrativo.
El sujeto pasivo es a quien o quienes va dirigido el acto administrativo o bien quienes ejecutan el acto administrativo los cuales pueden ser una persona física o moral o inclusive algún otro ente de la administración pública.
- II. La manifestación externa de la voluntad debe ser exteriorizada de manera que pueda ser perceptible cumplimiento los siguientes requisitos:
 - A. Ser espontánea y libre
 - B. Estar dentro de las facultades de la autoridad que emite el acto
 - C. No debe estar viciada por error, dolo o violencia
 - D. Además de cumplir con los términos de ley
- III. El objeto: consiste en que el órgano de la administración produzca efectos de derecho, como crear, transmitir, modificar o extinguir derecho y obligaciones dentro de su competencia.
Así mismo de manera indirecta busca ejercer la potestad pública que tiene encomendada.
Adicionalmente el objeto deber ser:
 - a) Material y jurídicamente posible

¹⁴ Ramírez Marín Juan, *Derecho administrativo mexicano primer curso*, México, Editorial Porrúa, 2009, pág. 336.

- b) Lícito
 - c) Debe encontrarse dentro de las facultades y competencia del órgano de la administración que emite el acto.
- IV. La forma: es el conjunto de formalidades y tramites a través de los cuales se expresa la voluntad administrativa la cual puede ser de las siguientes maneras:
- A. Expresa: es la más común y generalmente es por escrito, aunque puede ser también por medio de colores, sonidos, signos o señales.
 - B. Tácita: implícitamente deber ser derivada del comportamiento material del órgano de la administración, que debe ser único y determinante, que sin tener por finalidad la de manifestar la voluntad la presuponen.
 - C. Presunta: está relacionada al silencio administrativo o negativa ficta, el que

para mayor ejemplificación se encuentra señalado en el artículo 17 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo (LFPA), fue una forma de dar certidumbre jurídica a los administrados, frente a la inactividad de la administración abriendo las puertas al órgano jurisdiccional, para que el particular pueda impugnar esa actitud de la autoridad.

- Los elementos que componen la figura jurídica del silencio administrativo son:
- Existencia de una instancia de particularidades, solicitando, pidiendo o impugnado una resolución administrativa, ante la propia autoridad.
 - Abstención de la autoridad administrativa para resolver la instancia del particular.
 - Transcurso del tiempo previsto en la ley, sin que la autoridad resuelva.
 - Presunción como efecto de ese silencio, de que ya existe una resolución administrativa.¹⁵

Contrariamente al silencio administrativo contenido en el art. 17 de la LFPA existe la afirmativa ficta la cual es poco recurrida.

Finalmente existe una tercera posibilidad la cual consiste en que al silencio no se le otorgue sentido alguno, sino que subsista la obligación de emitir respuesta a lo que el particular ha planteado a la autoridad, lo anterior se puede relacionar con el artículo 8 constitucional en el cual se establece el derecho de petición que textualmente señala:

“Artículo 8o. “Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”

¹⁵ Calafell Jorge Enrique, *Teoría del acto administrativo*, Revista jurídica, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, No 24 Vol I, 1995, pág. 126.

Una vez definidos los elementos del acto administrativo consideramos oportuno el señalar como se clasifica dicho acto apegándonos a la clasificación de Luis José Béjar Rivera:

I. Por el contenido

1. Por los efectos en la esfera jurídica del ciudadano
 - A. Actos administrativos favorables
 - B. Actos administrativos desfavorables
 - C. Actos administrativos con doble efecto
 - a) Actos administrativos con efectos frente a terceros: son aquellos en los que además de surtir efectos para el particular al que se dirigen, crean consecuencias jurídicas para los terceros involucrados indirectamente.
 - b) Actos administrativos con efectos mixtos: consisten en los actos que crean derechos o ventajas a favor del gobernado al que se dirige como la imposición de un gravamen o restricción.
2. Por los efectos objetivos
 - A. Actos administrativos constitutivos, son aquellos por los que se crea, modifica o extingue una determinada relación jurídica.
 - B. Actos administrativos declarativos, se refieren a la declaración vinculante de un derecho, o de una determinada situación en aplicación del ordenamiento jurídico.
3. Por el objeto de la declaración
 - A. Actos reales, cuyo objeto es una determinada cosa o actividad y para cuyo otorgamiento se toman exclusivamente en consideración las circunstancias propias de las mismas, aunque el acto se dirige a una persona.
 - B. Actos personales, se refieren a la situación jurídica de una persona tomando en consideración sus condiciones particulares.
 - C. Actos mixtos, son los que consideran elementos tanto de los actos reales como de los actos personales, es decir relativos a las características de una persona o una cosa.
4. Por el efecto temporal
 - A. Actos que se extinguen en una sola ejecución, son aquellos que se cumplen o se conforman de un único derecho.
 - B. Actos administrativos con efectos prolongados, son aquellos que crean o modifican una relación jurídica duradera.

II. Por la naturaleza de la potestad

1. Reglados, son aquellos que se dictan con el contenido legalmente previsto cuando se da el supuesto de hecho que la norma establece.

2. Discrecionales, donde la administración decide, por razones de interés público, en el marco de los principios generales del derecho administrativo, cuál será el contenido del acto discrecional optando entre diversas posibles opciones, todas válidas que puedan presentarse.

III. Por los sujetos

1. Por el número de órganos en la producción del acto.
 - A. Actos administrativos simples, cuando proviene de un solo ente y órgano administrativo
 - B. Actos administrativos complejos, los cuales suponen concurrencia de varios órganos en la producción del acto, aun cuando la manifestación de la voluntad sea única.
2. Por el carácter de los órganos
 - A. Actos administrativos colegiales
 - B. Actos administrativos monocráticos, los cuales son emitidos cuando la decisión del acto recae sobre un solo individuo.
3. Por los destinatarios
 - A. Actos administrativos singulares, son aquellos que tienen uno o varios destinatarios, determinados con antelación.
 - B. Actos administrativos de destinatario general, tienen como destinatario una pluralidad indeterminada, pero determinable.
4. Por la necesidad de aceptación del particular
 - A. Acto administrativo en sentido estricto, es decir al ser el acto administrativo una manifestación unilateral de la voluntad por parte de la autoridad administrativa en ejercicio de su facultad de imperio, resulta innecesaria la aceptación del particular.
 - B. Acto-condición, a diferencia del acto administrativo en sentido estricto, este acto si requiere la aceptación del particular.

IV. Por la posición del acto en el procedimiento

1. Definitivos y de trámite, los primeros ponen fin a un procedimiento administrativo y los segundos tienen una función subordinada a la resolución final y preparatoria de la misma.
2. Fin de la vía o que cause estado, son aquellos que pueden ser impugnados ante la propia autoridad administrativa o su superior jerárquico.
3. Firmes o recurribles, los primeros son aquellos que no pueden ser sujetos de impugnación administrativa en consecuencia los segundos pueden ser impugnados en la vía administrativa.

4. Originarios y confirmatorios, los primeros son sujetos de impugnación en consecuencia los confirmatorios no lo son.¹⁶

2.2. REQUISITOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Los requisitos del acto administrativo van ligados con los requisitos legales del acto administrativo, los cuales se encuentran contenidos en el artículo 3 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo los cuales están desarrollados en catorce fracciones de las cuales las fracciones I y II hacen referencia a la competencia es decir que el acto administrativo debe ser expedido dentro del ámbito de competencia de la autoridad que lo emite.

Por lo que corresponde a la fracción III, refiere a que las acciones del Estado deben lograr un estado de bienestar colectivo por encima del interés particular.

La fracción IV está correlacionada con el art. 16 constitucional en lo correspondiente a que el acto administrativo debe constar por escrito en el cual conste hay una autoridad responsable de la emisión del acto a través de la firma autógrafa de la misma, igualmente relacionada con dicho artículo constitucional encontramos a la fracción V al deben realizar una adecuada invocación de los preceptos legales aplicables y los razonamientos jurídicos aplicables a cada acto.

Las fracciones restantes se refieren a requisitos que tratan de cuestiones formales no esenciales para el acto administrativo, pues son elementos que deben señalarse en el escrito que contiene dicho acto.¹⁷

2.3. EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Para que un acto administrativo refleje sus efectos, es necesario que se reúnan todos sus elementos legales es decir que sea un acto perfecto y que al adquirir su fuerza obligatoria, manifiesta: la presunción de legalidad, la ejecutoriedad, la revocabilidad y la irretroactividad.

El acto administrativo es eficaz cuando surte sus efectos a partir de su expedición, siempre que no contenga alguna determinación que lo dilate, posponga o suspenda, por ejemplo su publicación, notificación, por que requiera la aprobación del superior o por estar sujeto a alguna modalidad o simplemente por afectar algún interés particular anteriormente reconocido. En estos casos el acto no debe de producir sus efectos hasta alcanzar la perfección jurídica y su eficacia.

¹⁶ Béjar Rivera Luis José, *Curso de administrativo mexicano primer curso*, México, Oxford University, 2007, Pág. 204.

¹⁷ Ley Federal del Procedimiento Administrativo, disponible en la página de internet <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> (consultada 10 de noviembre de 2014).

El efecto más importante del acto administrativo, relacionado con los particulares es que los derechos y obligaciones que se crean tienen un carácter personal e intransferible, es decir, están referidos a actos concretos; por ejemplo al otorgamiento de una beca o de un permiso de pesca las cuales, son facultades atribuidas al individuo, pero no podrán llegar a ser considerados como derechos reales ya que un derecho real se define como el deber jurídico que tiene un persona sobre una cosa o sobre determinados elementos inmateriales pero apreciables pecunariamente, para aprovecharlos y utilizarlos en su beneficio durante un tiempo definido bajo ciertas limitaciones y modalidades que se restringen conforme al interés público, con efecto contra terceros.

En conclusión el derecho que se crea por un acto administrativo es personalísimo y generalmente intransferible y su contenido patrimonial esta sujeto a las normas que regulan su otorgamiento.

Es importante mencionar como parte de los efectos del acto administrativo al cumplimiento del mismo, ya que es la realización, no coactiva del acto y muy común en los actos administrativos de la actividad diaria de las autoridades administrativas, como por ejemplo la emisión de licencias, permisos constancias, etc. En sentido contrario se encuentra la ejecución del acto, ya que al producirse los efectos de un acto perfecto puede afectarse la esfera jurídica de los particulares, por lo que el acto no será obedecido de forma voluntaria, surgiendo el inconveniente de cómo se debe proceder con la ejecutoriedad del acto a través del uso de la fuerza pública.

2.4. EXTINCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Los actos administrativos se extinguen cuando se han cumplido con todos los elementos, requisitos y modalidades que señala la ley , cuando han producido sus efectos jurídicos conforme a su objeto y finalidad perseguidos, así las cosas podemos decir que hay actos administrativos que se extinguen por determinación simple, de haber cumplido su objeto, el plazo de su vigencia y generalmente se les conoce como terminación normal, sin embargo, hay algunos que se extinguen por determinación judicial o por determinación de las propias autoridades administrativas y es así como han surgido la revocación, rescisión, la prescripción, la caducidad, el término, la condición y la nulidad absoluta o relativa.

Según la doctrina, el acto administrativo puede extinguirse por diferentes medios que se han clasificado por razones metodológicas, en; medios Normales y medios Anormales.

En los medios normales la realización fáctico-jurídica del acto administrativo se lleva a cabo en forma normal mediante el cumplimiento voluntario y el cumplimiento de todas aquellas operaciones materiales necesarias para cumplir el objeto o contenido del propio acto. Esta realización voluntaria puede ser de los

órganos internos de la administración y también se cumple y se extingue por la realización de su objeto.

- I. El Cumplimiento voluntario, se da cuando el afectado realiza la conducta de hacer o no hacer que se prescribe en el acto, sin que el sujeto pasivo sea obligado a ello coactivamente.
- II. Cumplimiento voluntario por parte de los particulares.
- III. Cumplimiento de efectos inmediatos cuando el acto en sí mismo entraña ejecución que podríamos llamar automática, o cuando se trate de actos declarativos.
- IV. El cumplimiento a plazo se origina por el cumplimiento en el tiempo de los actos cuya vigencia esté limitada a un cierto lapso, como por ejemplo las licencias, las concesiones, permisos o autorizaciones.

En los medios anormales el acto administrativo puede extinguirse por una serie de procedimientos o medios que llamamos anormales, porque no culminan con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifican, impiden su realización, o lo hacen ineficaz las cuales son la caducidad, prescripción, revocación administrativa y la nulidad las cuales se encuentran asentadas en el artículo 11 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

2.4.1. CADUCIDAD

Para el autor Alfonso Nava Negrete:

“La caducidad es un acto administrativo que declara extinto el derecho de un particular nacido al amparo de otro acto de la misma índole, por el no ejercicio de ese derecho en el tiempo que marca la ley. Se sanciona jurídicamente la negligencia de quien no ejerce sus derechos.”¹⁸

Por lo anterior concluyo que la caducidad es la extinción de los actos administrativos, por la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el propio acto administrativo para que se genere o preserve un derecho.

¹⁸ Nava Negrete Alfonso, ob. cit., pág. 564

2.4.2. PRESCRIPCIÓN

Para Rafael I. Martínez Morales la prescripción:

“Un medio de adquirir derechos o liberarse de obligaciones por el transcurso del tiempo, conforme a las modalidades que fije la ley.”

Con la definición anterior se concluye que la prescripción administrativa se determinará de acuerdo con lo que para cada caso en particular dispongan las leyes respectivas, por ejemplo; en materia fiscal se extinguen por prescripción tanto la obligación como el crédito fiscal, en un período de 5 años.

La distinción entre prescripción y caducidad consiste en que la primera extingue el cumplimiento de obligaciones o el ejercicio de derechos por un particular o por el gobernante, liberándose de las mismas, o los pierde por el transcurso del tiempo y la segunda extingue el ejercicio de facultades de una autoridad o la pérdida de derechos del gobernado por negligencia.

2.4.3. REVOCACIÓN ADMINISTRATIVA

Es un instrumento legal del órgano administrativo para dejar sin efectos, en forma parcial o total un acto administrativo, por razones técnicas, de interés público, o de legalidad, es frecuente verlo en las instancias administrativas de aclaración o en la tramitación de recursos administrativos a favor del gobernado. El acto que se revoca puede tener vicios de forma o de fondo y por tal motivo es ilegal. En las concesiones puede verse la revocación de ese acto por razón de interés social cuando el estado ya no pretende concesionar la prestación de un servicio público o la explotación de bienes de propiedad pública o simplemente cuando el concesionario no ha cumplido con la ley que regula la concesión.

2.4.4. NULIDAD

Tiene su origen cuando en el acto administrativo existen irregularidades e ineficiencias, ya que los actos administrativos son válidos cuando han sido emitidos de conformidad con las normas jurídicas que lo rigen o cuando su estructura consta de todos los elementos de existencia como son el consentimiento y el objeto, y los de validez que son; la capacidad, la ausencia de vicios de voluntad, la licitud y la forma.

Por lo tanto, cuando no cumplen con las mismas, podemos hablar de la nulidad absoluta y de la nulidad relativa.

- I. La nulidad absoluta, por regla general no impide que el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie una resolución administrativa o judicial o por un Tribunal de lo contencioso administrativo y prácticamente ello se compara a una sanción de carácter legal para prevenir las infracciones, omisiones o irregularidades de los actos administrativos, que atentan contra la legalidad, el orden público o el interés colectivo, se trata de un acto afectado de ilicitud y ha tenido su inspiración esta figura en la legislación civil y se ha hecho extensiva a la administrativa.
- II. La nulidad relativa puede darse cuando un acto administrativo padece algunos vicios formales como consecuencia del error, omisión de sus formalidades legales, por dolo, por violencia, por lesión, incapacidad o incompetencia de los autores del acto.

En toda declaración de nulidad llámese absoluta o relativa hay una manifestación de voluntad de una autoridad administrativa competente o de un Tribunal administrativo o judicial, que anula el acto viciado o ilegal y destruye aquellos efectos que se hayan producido en perjuicio de un particular o de la colectividad, tal medida se equipara a una sanción de carácter administrativo.

Es importante mencionar conjuntamente con la nulidad del acto administrativo a la anulabilidad la cual funciona por decisión propia de la autoridad emisora del acto, misma que debe percatarse de la deficiencia del sentido de la resolución emitida, la anulabilidad tiene semejanza con la revocación administrativa en el sentido de que ambas son actos de autoridad por *mutuo proprio*, sin embargo difieren en sus consecuencias o resultados ya que en la revocación el acto es privado de su eficacia, en la anulabilidad el acto se subsana por la autoridad emisora cumpliendo adecuadamente con los requisitos legales con la finalidad de que el acto tenga plena validez eficacia para que se le considere como si siempre hubiera sido válido.

Adicionalmente el precepto legal antes mencionado también contempla el término y condición del acto, así como la renuncia de derechos las cuales consisten en lo siguiente:

- El término es un acontecimiento futuro de realización cierta del que depende que se realicen o se esfumen los efectos de una acto jurídico. Puede ser suspensivo o extintivo, el primero suspende los efectos de una acto jurídico, tal es el caso de la suspensión del procedimiento

administrativo de ejecución, cuando se tramita un medio de defensa en su tramitación y resolución, el segundo los apoya, tal es el caso de aquellos actos administrativos que no se ejecutaron en el plazo que marca la ley y se expiran por prescripción, lo que también puede ocurrir en el rubro fiscal.

- La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o de un derecho como por ejemplo, cuando se ofrece el otorgamiento de una concesión a la terminación de una autopista o cuando desaparece la misma por haber dejado de funcionar una carretera o autopista que es motivo de dicha concesión.
- La renuncia de derechos, es otra forma de terminar los actos administrativos, sobre todo es notable en los rubros de licencias, permisos, o concesiones y aun en el caso de la nacionalidad, la parte interesada manifiesta su voluntad en forma unilateral de ya no seguir ejercitando ese derecho, por conveniencia competente debe de resolver lo conducente.

2.5. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL

Los procedimientos administrativos en materia fiscal, son los medios que el Estado ha puesto a disposición del particular para inconformarse en contra de algún acto de la autoridad fiscal.

Como ya he señalado en el capítulo que antecede, a lo largo de la existencia del Código del Fiscal de la Federación este ha sufrido de diversas modificaciones, en los Códigos que existieron de 1938 a 1981, se establecían procedimientos administrativos, pero no existía un capítulo específico donde se desarrollaran estos recursos, fue hasta el Código de 1981, que se hace un capítulo especial para los recursos administrativos donde se preveían tres tipos de recursos:

- Recurso de Revocación
- El de oposición al procedimiento Administrativo de Ejecución
- El de nulidad de notificaciones

El capítulo I del título VI, contenía el desarrollo, trámite y resolución de cada uno de los recursos ahí previstos, con el paso de los años fueron sufriendo modificaciones hasta que en 1995, desaparecieron dos recursos dejando únicamente al recurso administrativo de revocación, si bien desaparecieron los otros recursos como tal, los artículos que contenían su esencia se quedaron, solo que ahora se harían valer las inconsistencias e ilegalidades a través de un solo recurso el de revocación.

Con la reforma de diciembre de 2013, desaparece la posibilidad de poder impugnar las notificaciones por lo que los artículos que aun subsistían fueron derogados. El único recurso que permanece en el apartado de recursos administrativos es el de Revocación; aunque es importante mencionar que dentro del contenido de todo el Código Fiscal, se prevé otro tipo de procedimiento administrativo en esa materia, cuyo desarrollo se encuentra establecido mediante disposiciones de carácter general que determine el Servicio de Administración Tributaria, dicho procedimiento tiene su origen en el artículo 17-H del mismo ordenamiento, en ese artículo se indica en qué casos quedarán sin efectos los certificados digitales que emita el SAT, y es para los contribuyentes que se le haya dejado sin efectos su certificado, podrán optar por este procedimiento aun innominado, a través del cual podrán aportar pruebas para desvirtuar y/o subsanar las irregularidades detectadas, con la finalidad de estar en posibilidad obtener un nuevo certificado y poder seguir con su funcionamiento.

Otro procedimiento que se prevé en el Código Fiscal vigente, es aquel en que el contribuyente puede solicitar un acuerdo conclusivo, este procedimiento se lleva a cabo cuando un contribuyente objeto del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, al emitir el acta final no esté de acuerdo con las irregularidades detectadas, es entonces tendrá la opción de solicitar un acuerdo conclusivo, para lo cual tendrá que acudir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el objeto de esta implementación es lograr llegar acuerdos entre el SAT y el contribuyente, como resultado de las facultades de comprobación, en donde además se pueden llegar a condonar las multas; pero como condición a las resoluciones de los acuerdos conclusivos, es que no procederá ningún medio defensa, ya que se entiendo que en dicho acuerdo está la voluntad de ambas partes.

Estos nuevos procedimientos aún no están establecidos su desarrollo en el Código, y aún no tienen una denominación, quizá con el paso del tiempo y de acuerdo a la evolución que vayan teniendo se incorporen de manera completa en Ley.

2.5.1 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Francisco de la Garza define al procedimiento administrativo de ejecución de la siguiente manera:

“El Procedimiento Administrativo de Ejecución como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, o con responsabilidad solidaria, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad.”¹⁹

Definición con la que concuerdo ya que de manera sencilla y puntual menciona la esencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución que es realizar la recaudación de lo pagado utilizando como herramienta para ese fin dicho procedimiento.

De tal manera que para que la autoridad fiscal se encuentra jurídicamente en posibilidad de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de un contribuyente determinado, se requiere que se satisfagan al menos los siguientes requisitos:

- I. La existencia de una obligación de pago a cargo de un sujeto determinado.
- II. La obligación no haya sido debidamente liquidada.
- III. El crédito fiscal haya sido notificado debidamente.
- IV. El crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter exigible.

Dicho procedimiento, viene a constituir un privilegio del Crédito Fiscal y se compone de las siguientes etapas:

- I. El requerimiento de pago.
- II. El embargo.
- III. Publicación de convocatorias para el remate.
- IV. La adjudicación.²⁰

¹⁹ Garza Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 27ª ed., México, Editorial Porrúa, 2006, pág. 238.

²⁰ Fernández Sagardi Agosto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, Editorial SICCO 2004, pág. 292.

I. El requerimiento de pago

El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia con la finalidad de realizar el requerimiento de pago de un crédito fiscal lo anterior deberá ser posterior al plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social y los créditos fiscales determinados por el INFONAVIT.

De la diligencia arriba mencionada se levantará un acta circunstanciada de la que deberá entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, Lo anterior queda sin efectos cuando al vencimiento de los citados plazos el contribuyente deudor acredite haber interpuesto una impugnación para suspender el procedimiento administrativo de ejecución y garantizo el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales.

II. El embargo

Es definido por Narciso Sánchez Gómez de la siguiente manera:

“como el acto administrativo realizado por una autoridad fiscal, consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado del procedimiento administrativo de ejecución.”²¹

Por lo que después de la conclusión de los términos antes señalados se podrá requerir el pago de un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales y en caso de que el contribuyente deudor no pruebe en el momento de ser requerido haber realizado el pago, se procederá con el embargo.

Para tal efecto se deberán embargar bienes suficientes para rematarlos o enajenarlos, fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

Es importante mencionar primeramente al embargo precautorio el cual procederá cuando el contribuyente:

1. Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

²¹ Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Editorial Porrúa, Edición XVI, 1999, pág. 599.

2. Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.
3. Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

El embargo de bienes será objeto de un remate posterior en su caso, con la finalidad de recuperar los créditos fiscales por parte del fisco, no cubiertos en su oportunidad.

Se realizará el embargo de negociaciones de todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante su intervención los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Cuando el embargo recaiga sobre bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género, se deberá inscribir en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate. Si se trata de créditos, la autoridad fiscal notificará directamente a los deudores del embargado, y se les requerirá con el objeto de que no efectúen el pago de las cantidades respectivas a éste sino a la autoridad fiscal, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

El plazo para pagar el crédito fiscal y evitar el embargo, se determinará con base en si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

Es oportuno mencionar los bienes que no se pueden ser embargados por el fisco, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 157 del CFF, los cuales son:

- Los muebles de uso indispensable del deudor y sus familiares.
- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares
- Los libros instrumentos, útiles y mobiliarios indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

- Los derechos de uso o de habitación.
- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- Sueldos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los ejidos.
- Entre otros que sean indispensables y no de lujo para el deudor.

Si durante el embargo el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio al lugar en que se encuentren los bienes, el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución, así mismo cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, de igual manera se realizará el mismo procedimiento cuando no se habrán los muebles en los que se suponga que se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables.

Posteriormente se elaborará el remate de los bienes embargados el cual tendrá como base y punto de partida el avalúo de los bienes y para negociaciones, el avalúo pericial, que realice la autoridad de conformidad con el CFF, debiendo notificar personalmente el resultado de él o los avalúos practicados.

Finalmente dicha notificación tendrá verificativo el remate dentro de los veinte días siguientes debiendo darse a conocer cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.

III. Publicación de convocatorias para el remate

La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, en la cual se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

Así mismo mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal. Lo anterior en relación con el art. 180 del CFF en el cual se establece que toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de cinco días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas zona centro del quinto día. En dicho periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido.

Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

Fincado el remate de bienes muebles se deberá realizar el depósito correspondiente dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, mediante transferencia electrónica de fondos efectuada conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

IV. La Adjudicación

Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Tratándose de Fincado del remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, hecho el pago y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.

Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo, la adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública.

CAPÍTULO TERCERO RECURSOS ADMINISTRATIVOS

3.1 DEFINICIÓN

En el capítulo anterior analice los actos administrativos, los cuales deben estar debidamente fundamentados y motivados; y señalamos diversas causas de extinción de los actos, entre las que se encontraban aquellas que no culminan con el cumplimiento del contenido del acto si no que lo modifica, impiden su realización, o lo hacen ineficaz; por lo que en el presente capítulo únicamente nos enfocaremos a los llamados recursos administrativos.

El autor Gabino Fraga, en su libro de derecho administrativo, señala que los actos deben ser legales, esto es un derecho del administrado (particular), esa legalidad se conforma por diversos elementos que llamaremos requisitos del acto. Esos requisitos son derechos del administrado que al estar garantizados deben conceder al titular los medios legales para poder actuar y solicitarle a la administración que respete esos elementos garantizados, a dicho medios Gabino Fraga los divide en dos:

- Medios Indirectos: son aquellos que por la propia eficiencia de la administración, es decir al funcionar debidamente la administración da como efecto que se respeten las garantías del particular.
- Medios Directos: Estos no son efecto de ninguna eficiencia, ni derivan o son dependientes de una buena actuación por parte de la administración, si no que son independientes y están establecidos en Ley, con la finalidad de que el administrado o persona afectada por la administración, pueda hacerlos valer para proteger y hacer valer sus derechos y garantías.

Por lo que en su definición de recurso administrativo es la siguiente:

“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” ²²

²² Gabino Fraga Manuel, *Derecho Administrativo*, 45ª ed., México, Editorial Porrúa, 2006, pág.435.

Por su parte para Alberto Sánchez Pichardo:

“El recurso administrativo no es una instancia contenciosa, sino una instancia por la que se solicita a la autoridad que analice nuevamente la legalidad del acto emitido, revisando o reconsiderando el procedimiento seguido, la valoración y el criterio utilizado para emitir dicho acto.

Desde la perspectiva del particular el recurso administrativo es una clase especial de impugnación que forma parte de la amplia gama de medios de defensa que la propia ley le proporciona como un derecho en contra del resultado de un procedimiento, (que es a lo que se refiere el concepto de “medios de impugnación” en sentido general).”²³

Con lo antes expuesto, al momento de interponer un recurso administrativo, la autoridad administrativa no está por encima de las partes, toda vez que es parte del conflicto al haber emitido el acto que lesiona los derechos e intereses de los gobernados; siendo estos los que solicitan que haya revisión, del acto administrativo.

La finalidad del recurso es eliminar el acto con el cual se está inconforme por considerarlo ilegal, y puede ser interpuesto por quien haya sufrido perjuicio por dicho acto. Esta solución es útil para el gobernado, y busca defender el estado de derecho, y respetar el principio fundamental al que tanto el gobernado como la autoridad están sometidos, que es el principio de legalidad; por lo que bajo ese principio es que está establecido en Ley que la autoridad administrativa pueda, revisar, reformar o revocar sus actos.

Para Emilio Margaín:

“El recurso administrativo es 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”²⁴

Tomando en consideración las definiciones antes citadas y los elementos que tienen en común, es que defino al recurso administrativo como el medio de defensa que se encuentra establecido en la Ley, para que el particular inconforme con un acto de autoridad administrativa, le solicite que lo revise, modifique, revoque o anule, con la finalidad de salvaguardar el estado de derecho y respetar las garantías del gobernado.

²³ Sánchez Pichardo Alberto C., *Los medios de impugnación en materia administrativa*, , México, Editorial Porrúa, 2008 ,pág. 127.

²⁴ Margaín Manautou Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999,pág. 158.

3.1.1 ELEMENTOS

Los autores citados en el punto 3.1, coinciden parcialmente en cuanto a los elementos del recurso administrativo, decimos parcialmente en virtud de que Alberto Sánchez Pichardo y Emilio Margáin, hacen una clasificación de los elementos dividiéndolos en esenciales y secundarios, mientras que Gabino Fraga señala los elementos sin hacer clasificación, elementos que de acuerdo a las clasificaciones de los otros dos autores los podemos citar dentro de los elementos esenciales; sin embargo para efectos de la presente investigación los clasificaremos como elementos esenciales y de forma

Los elementos esenciales: son aquellos indispensables para interponer el recurso, los cuales se enumeran a continuación:

- 1.- Que el recurso este contemplado en una Ley, y establezca la autoridad ante quienes deba tramitarse y resolver.
- 2 - La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o interés legítimo del particular recurrente.
- 3.- Que se establezca el término legal para interponer el recurso.
- 4.- Que se presente por escrito y este firmado por el interesado.
- 5.- La obligación de la autoridad de emitir resolución en un plazo determinado.

Los elementos de forma: son aquellos que deben cumplirse para que la autoridad administrativa que conozca el asunto, cuente con los elementos necesarios para su revisión y así poder resolver conforme a derecho.

- 1.- Indicar que tipo de recurso es y fundamentarlo de acuerdo a la ley en que se contemple.
- 2.- Que se indiquen los datos del recurrente, como nombre, dirección, domicilio fiscal, Registro Federal de Contribuyentes.
- 3.- Autoridad a la que se dirige el recurso.
- 4.- Domicilio convencional para oír y recibir notificaciones así como las personas autorizadas para tal efecto.
- 5.- Acto impugnado.
- 6.- Hechos o antecedentes que originan la resolución a impugnar.
- 7.- Agravios.
- 8.- Pruebas y documentos anexos correspondientes, para comprobar o acreditar los hechos.

Es importante mencionar que estos elementos podrán variar dependiendo el tipo de recurso que se haga valer, pues hay que recordar que los diferentes tipos de recursos administrativos que existen se encuentran en diversos ordenamientos legales.

3.2. PROCEDENCIA E IMPROCEDENCIA DEL RECURSO

La procedencia del recurso, como la misma palabra lo aduce se refiere a la condiciones para ejercer el medio de defensa del que se trate, en este caso indicaremos de manera genérica las condiciones que se deben conjuntar para que un recurso administrativo sea procedente.

En el punto anterior señalamos los elementos del recurso administrativo, haciendo una clasificación de los mismos, siendo la de los elementos esenciales los que hacen posible la procedencia del recurso, pues como se señaló anteriormente dichos elementos son indispensables para interponer el recurso y asimismo para que la autoridad competente pueda iniciar el procedimiento para resolver el mismo.

Por lo que procederemos hacer una descripción de los elementos que son determinantes para que los recursos sean procedentes:

1. Que el recurso este contemplado en Ley, da la certeza de que establece la manera y los principios con los que la autoridad que la misma ley señale como competente deberá llevar el procedimiento y resolver el recurso, cumpliendo el principio de legalidad que da certeza jurídica.

2. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o interés legítimo del particular recurrente, sin esta resolución no habría motivo de interponer el recurso, sin embargo, esta resolución también debe cumplir con ciertas características como son:

- a) que sea definitiva
- b) que sea personal y concreta
- c) que conste por escrito; cuya excepción será que la interposición del recurso derive de una negativa ficta
- d) que afecte un derecho o un interés, lo cual es un tanto subjetivo porque aunque a consideración del particular se cumpla con este requisito, este será el punto a revisar por la autoridad para emitir una resolución

Este elemento tiene suma importancia, toda vez que dependiendo el tipo de recurso, la ley en que se contemple establecerá que tipo de resoluciones, son las que sí se pueden combatir a través de ese medio de defensa.

3. Que se establezca el término legal para interponer el recurso, es decir que en la ley se indique el lapso de tiempo que tiene el recurrente a partir de que conoce la resolución que le causa un agravio, para acudir ante la autoridad administrativa competente a hacer valer el recurso administrativo correspondiente. La presentación extemporánea del recurso, tendrá como consecuencia jurídica que la autoridad deseche el recurso, es decir que la autoridad no revise la resolución impugnada, puesto que no se cumplió con uno de los requisitos esenciales.

4. Que se presente por escrito y este firmado por el interesado, la falta de este requisito también tendrá como consecuencia jurídica que la autoridad deseche el recurso.

5. La obligación de la autoridad de emitir resolución en un plazo determinado; al estar contemplado en la ley el recurso, se le impone la obligación a la autoridad competente para que emita resolución en cierto plazo. Derivado de la falta de incumplimiento por parte de la autoridad es que nace la figura de la negativa ficta, lo que implica un motivo por el cual en el recurrente pasado el plazo establecido en ley para emitir respuesta y no obtenerla, podrá acudir a la instancia siguiente, para interponer medio defensa ante la negativa de la autoridad para emitir respuesta.

La improcedencia, es la imposibilidad que tiene la autoridad administrativa de revisar a fondo un recurso interpuesto, esa imposibilidad puede tener diversas causas, para el autor Emilio Margáin las causas de improcedencia son:

- No estar previsto en ordenamiento legal alguno.
- No existir la resolución que se impugna
- Que la resolución que se impugna no es definitiva
- Que la resolución sea general, abstracta e impersonal
- Que la resolución no cause agravio o perjuicio
- Que sea resolución dictada en cumplimiento de otra recaída en recurso administrativo o de sentencia
- Que la resolución no sea nueva
- Por desistimiento del recurrente
- Por no estar firmado el escrito agotando el recurso
- Por no estar acreditada la responsabilidad
- Por no satisfacer el requerimiento con apercibimiento
- Que sea conexo a otro impugnado en vía distinta
- Por alegarse violaciones constitucionales
- Cuando es revocado el acto por la autoridad administrativa
- Por agotarse extemporáneamente²⁵

²⁵ Margáin Manautou Emilio, ob. cit., págs. 86-106.

Para Alberto Sánchez Pichardo, las causas de improcedencia son las siguientes:

- “1. Que el recurso no afecte el interés jurídico de recurrente.
2. Que el acto administrativo en controversia haya sido impugnado ante otra autoridad distinta a la administrativa, o sea conexo con otro que haya sido impugnado ante autoridad diversa.
3. Que el acto se haya consentido.
4. Que no se expresen agravios en contra del acto impugnado.
5. Cuando los actos impugnados sean revocados por la autoridad.
- 6.- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar 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 Fiscal de la Federación”²⁶

Para efectos de esta investigación considero mas adecuadas las causales de improcedencia citadas por Alberto Sánchez Pichardo, puesto que al desarrollar las causales de procedencia, ante la falta de algunas de ellas nos da como efecto que la autoridad estuviera facultada para desechar lo que se traduce a algunas de las causas de improcedencia citadas por Emilio Margáin.

1.- Que el recurso no afecte el interés jurídico del recurrente, así es como lo señala Sánchez Pichardo, sin embargo existe un error al señalar improcedencia, pues el recurso es el medio por el cual se modificara la resolución que causa un perjuicio, por lo que la causa de improcedencia correcta es que la resolución no afecte el interés jurídico del recurrente, y en este sentido resulta evidente que si la resolución que se pretende impugnar no causa un perjuicio al recurrente, la autoridad deberá de abstenerse de analizar de fondo el asunto.

2.- Que el acto administrativo en controversia haya sido impugnado ante otra autoridad distinta a la administrativa, o sea conexo con otro que haya sido impugnado ante autoridad diversa; esta causal de improcedencia tiene como finalidad limitar al recurrente a que para impugnar una resolución solo ejecute una vía legal, ya sea administrativa o judicial

3.- Que el acto se haya consentido; se entiende que se da el consentimiento cuando dentro del plazo legal para impugnar, el recurrente no interpone el recurso, en este caso se está frente a la extemporaneidad a la que hicimos referencia en la causal número 3 de procedencia.

4.- Que el recurrente no exprese agravios en contra del acto impugnado; se está ante un supuesto en el cual el administrado que se duele de un acto de la autoridad no especifica en su recurso, que es aquello que lo perjudica violando

²⁶ Sánchez Pichardo Alberto C., ob cit., Págs. 154-162.

sus derechos, por lo cual ante esta situación se prevé en la misma ley que regula el procedimiento que se le realice un requerimiento al recurrente para que subsane dicha omisión, y ante el incumplimiento de dicho requerimiento, se termina por configurar la causal de improcedencia, pues al no tener conocimiento la autoridad de la queja o inconformidad no puede entrar al estudio de fondo del acto impugnado.

5.- Cuando los actos impugnados sean revocados por la autoridad; cuando esto sucede, evidentemente la autoridad modifica la resolución salvaguardando los derechos del administrado, por lo que interés jurídico deja de verse afectado.

6.- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar 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 Fiscal de la Federación; esta causal se utiliza exclusivamente en el recurso de revocación, el cual abordaremos más adelante; y se refiere al hecho de que el recurso de revocación no es la vía para impugnar resoluciones que hayan sido emitidas conforme algún tratado internacional para evitar la doble tributación.

3.3 RESOLUCIÓN AL RECURSO

La resolución al recurso administrativo es una obligación de la autoridad ante la cual se tramita, dependiendo el ordenamiento legal donde se encuentre establecido el recurso, la autoridad tiene la obligación de emitirla en un tiempo determinado.

La resolución que ponga fin al recurso administrativo, también debe cumplir con ciertos requisitos, los cuales son:

1.- Estar fundada y motivada: La principal característica de la resolución, pues al cumplir con este requisito, se respeta la garantía de certeza jurídica.

2.- Realizar el estudio de todos los agravios planteados en el escrito: La autoridad debe analizar y emitir en su resolución contestación a cada uno de los agravios planteados por el promovente, pues de esa manera se está en la presunción de que la autoridad realmente reviso su acto impugnado, que es el objetivo del recurso.

3.- Valoración de pruebas ofrecidas y presentadas: se mencionan las pruebas ofrecidas y presentadas, porque no siempre todas aquellas que son ofrecidas son presentadas o viceversa, y la autoridad solo está obligada a examinar las pruebas que fueron señaladas en el recurso y que fueron puestas a su alcance físicamente.

4.- Ser emitida por autoridad competente: Bajo el supuesto de que al interponer el recurso establecido en ley, la misma nos indica la autoridad ante la

que se debe promover, podría parece absurdo que la resolución que emite respuesta pudiese ser incompetente; sin embargo a veces la ley no precisa quien resolverá la controversia, pues estas facultades que otorga la administración pública a sus funcionarios se establece en reglamentos internos de las dependencias, por lo que es ese el punto donde se podría dar la incompetencia de la autoridad (funcionario público) que signe la resolución.

Así como para interponer el recurso el particular debe cubrir los elementos necesarios los cuales son su obligación, la autoridad también tiene obligaciones que satisfacer al emitir sus resoluciones, para salvaguardar los derechos de los particulares, de esa manera se evitan arbitrariedades, que causen incertidumbre jurídica.

3.4 EFECTOS JURÍDICOS DEL RECURSO

Por efectos jurídicos, partiré de la idea de que son las consecuencias que tendrá la interposición, tramitación y resolución del medio de defensa llamado recurso administrativo.

Estos efectos jurídicos se encontraran en la resolución fundada y motivada, que emita la autoridad competente, los cuales se encuentran en la ley conforme a la que se está tramitando el recurso, pues así el legislador limito la actuación de la autoridad administrativa.

Son cinco los sentidos en que se podrá emitir una resolución, los mismo cinco que señalan los autores Sánchez Pichardo y Emilio Margáin, y los cuales procedemos a explicar.

1.- Desecharlo por improcedente o tenerlo por no interpuesto: este sentido de posible resolución ya se había abordado en el punto 3.2, pues se desarrollo los motivos con los cuales la autoridad podría desechar el recurso o tener por no presentado.

2.- Confirmar el acto impugnado. Aún confirmar el acto la autoridad debió analizar el recurso, puesto que en la resolución debe contestar a cada uno de los agravios hechos valer, así como fundar y motivar porque se confirma la legalidad de la resolución de la cual se dolía el particular.

3.- Mandar reponer el procedimiento o que se emita una nueva resolución.

Este sentido de la resolución, considero que es arbitrario por parte de la autoridad, en virtud de que al mandar reponer el procedimiento va implícito que la autoridad está reconociendo que algún agravio aun de manera parcial el particular tiene razón de impugnar, sin embargo aquí la autoridad si bien deja sin efecto inmediato esa resolución, se salvaguarda ella misma la facultad de poder volver

hacer el acto que origino la resolución o en si la resolución, para subsanar sus errores evidenciados por el particular, y así la nueva resolución sea legal.

4.- Dejar sin efectos la resolución impugnada. Este es el sentido con el que se beneficia completamente al particular castigando una mala actuación de la autoridad, pues se deja sin valor la resolución y la autoridad pierde toda facultad de volver actuar o causar un agravio por el mismo acto; sin duda este es el beneficio más grande que se pueda obtener al interponer un recurso, y al cual aspira cada promovente al interponer el recurso.

5.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituye, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente: Aquí se entiende que solo en un parte se modificaría el acto o resolución impugnada, es decir la autoridad reconoce que parcialmente actuó de manera ilegal por lo que subsana esa irregularidad para que el acto quede ajustado a derecho totalmente.

Como ya mencione estos sentidos de las resoluciones, traerán efectos jurídicos diferentes, que desde la definición de recurso administrativo se ponen de manifiesto pues recordemos que el objeto del recurso es solicitarle a la autoridad que revise el acto administrativo para que lo modifique, revoque o limite, estos efectos están determinados en ley, pues en las diversas leyes en las que los legisladores establecieron medios de impugnación, también señalaron el límite para que la autoridad pudiera resolver, y de esa manera no quedara a su libre criterio el resolver los recursos, pues como ya vimos la autoridad también debe cumplir con requisitos y obligaciones legales, con las que se busca primordialmente que el particular tenga certeza seguridad jurídica de las actuaciones de la administración pública.

3.5 RECURSO DE REVISION DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Este es solo un tipo de recurso administrativo, la ley que lo regula es la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, los artículos referentes al recurso de revisión los encontramos en el titulo sexto, capitulo primero.

Anteriormente ya se analizó al recurso de manera genérica, por lo que abordare las especificaciones del recurso de revisión para no ser repetitivos.

1. Artículo 83: Establece quienes podrán ejercer el recurso, así como el tipo de resoluciones que se podrán impugnar, y señala lo que se conoce como el principio de definitividad el cual consiste en que antes de acudir a una instancia jurisdiccional se deberá agotar este recurso.

2. Artículo 84: Durante el procedimiento el interesado se puede oponer a los actos de trámite, para que dicha oposición sea tomada en consideración al momento de emitir resolución.
3. Artículo 85: El particular afectado por una resolución tendrá 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación para interponer el recurso. Como se aprecia no se especifica textualmente el tipo de días es decir si hábiles o naturales, por lo cual nos tenemos que remitir al artículo 28 y 38 de la misma Ley, puesto que en el artículo 28 se establece que cuando los plazos sean por días no se contarán los inhábiles, lo que en consecuencia resulta que los plazos en días son hábiles; y el 38 respecto a la notificación y sus efectos establece que la notificación surtirá efectos el mismo día en que fue realizada, por lo que el término para presentar el recurso comienza a computarse al día siguiente de que se notificó.
4. Artículo 86: Indica que autoridad es competente para conocer del recurso, en este caso es la que lo emitió, pero lo resolverá el superior jerárquico de la dependencia, salvo que haya sido éste mismo quien la emitió, pues en ese caso él mismo lo resolverá. Los requisitos que deberá cumplir el escrito son:
 - Dependencia a la que se dirige.
 - Datos del promovente, nombre, dirección, domicilio para recibir y oír notificaciones; así como los datos del tercero perjudicado en caso de existir. El tercero perjudicado es aquella persona o entidad que se pudiera ver afectado con la impugnación de la resolución.
 - El acto que se recurre así como la fecha en que se notificó o tuvo conocimiento.
 - Los agravios que se le causan al promovente.
 - La ley señala que se deberá presentar la resolución o acto que se impugna y la notificación correspondiente, pues de esa manera la autoridad podrá verificar que se está presentando el escrito dentro del tiempo establecido. En caso de que no exista resolución porque la autoridad no hubiera emitido resulte en tiempo el acto administrativo, se tendrá que presentar el acuse de iniciación del procedimiento para que la autoridad pueda verificar que se configure a negativa ficta.
 - Señalar y anexar los documentos base de la acción que serán las pruebas para comprobar lo dicho.
5. Artículo 87. Este recurso prevé que el promovente pueda solicitar la suspensión del acto reclamado, con la finalidad de que la autoridad no vaya a ejecutar y se cause un daño irreparable y se quede sin litis el procedimiento. Es decir para que las cosas se mantengan en el mismo

estado en que se encuentran hasta en tanto no se emita una resolución definitiva, la cual sea consentida por ambas partes.

El otorgamiento de la suspensión no se hace de oficio si no que debe ser expresamente solicitada por el recurrente, y está sujeta a que se cumplan ciertos requisitos como son:

- a) Que el recurso administrativo que se está interponiendo sea procedente.
- b) Que no cause daño al interés público, o contravenga disposiciones de de orden público.
- c) Que la suspensión no cause daños a terceros, a menos que se de garantía por si no se llegara a tener resultados favorables, se puedan pagar los daños causados.
- d) Cuando se trata de multas se debe garantizar el interés fiscal.

La autoridad deberá de resolver respecto a la suspensión en un plazo de 5 días, los sentidos de la resolución pueden ser concederla o denegarla; siendo importante resaltar que en caso de no emitir respuesta en el plazo, su silencio se entenderá como que fue otorgada.

6. Artículo 88. Establece bajo que supuestos se tendrá por no interpuesto y se desechara, esos supuestos son por extemporaneidad, porque no se haya acreditado la personalidad del recurrente, o porque no se haya firmado por el interesado, lo cual se podrá subsanar con la única condición de que se esté dentro del plazo legal, para interponer el recurso.
7. Artículo 89. Se desechara por improcedente el recurso, cuando se trate de actos que son materia de otros recursos y estén pendientes de resolución, cuando el acto se ha consumado, cuando el acto se ha consentido, cuando se haya interpuesto otro medio de defensa que al resolverse pueda generar los mismos efectos que el recurso de revisión.
8. Artículo 90. Señala las causales del sobreseimiento, lo cual significa que aunque haya sido procedente el recurso, durante el procedimiento y antes de emitir resolución sucedieron algunas de estas causas:

- Que el promovente se desiste expresamente del recurso.
- El agraviado fallezca, siempre que el acto solo afecte su esfera jurídica personal.
- Si durante el procedimiento se actualiza algunas de las hipótesis de improcedencia.
- No se pruebe la existencia del acto impugnado.
- Haya cesado los efectos del acto jurídico.
- La falta de objeto o materia del acto impugnado
- Que el promovente no probara la existencia real del acto.

9. Artículo 91: Establece las facultades que tendrá la autoridad encargada de resolver el recursos, siendo estas facultades las de desechar por improcedente o sobreseerlo, confirmar el acto impugnado o declararlo nulo o revocarlo parcialmente.
10. Artículo 92.- Se establece en Ley que la resolución cumpla con los requisitos de fundamentación y motivación, así mismo se da la importante precisión a la autoridad de que un solo agravio es suficiente para desvirtuar la ilegalidad del acto impugnado, sin que está pueda cambiar los hechos pero si puede corregir los errores que advierta en cuanto a los artículos violados. Si al revisar el acto la autoridad se da cuenta de que el acto es ilegal y que el promovente haya realizado agravios insuficientes, se podrá resolver dejar sin efectos el acto, fundando cuidadosamente los motivos. Cuando los efectos de la resolución sean emitir un nuevo acto o reponer el procedimiento, la autoridad deberá realizarlo en un plazo máximo de 4 meses.
11. Artículo 93: Vuelven a ser reiterativos respecto a que no se podrá revocar o modificar un acto en la parte no impugnada, así como la claridad que deben tener las resoluciones cuando resuelvan modificar total o parcialmente un acto;
12. Artículo 94: Que el promovente tendrá a su elección esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado; esto último es relevante pues debería señalar un plazo a partir del cual el promovente pueda tener por configurada la negativa ficta.
13. Artículo 95: La autoridad es la única que puede dejar sin efectos los requerimientos por ella misma formulada al promovente cuando esté demuestre que es un error o lo cumplimente.
14. Artículo 96: Cuando durante el procedimiento del recurso, se den hechos nuevos o documentos que deban tomarse en consideración, se hará del conocimiento de las partes para que formulen lo que a su derecho convenga bajo el nombre de alegatos, en un plazo que no sea menor a 5 días ni mayor a 10.”²⁷

Es así como este capítulo primero del título sexto regula específicamente el recurso de revisión de manera muy genérica, y a mi consideración deja lagunas importantes como la de establecer el plazo que tienen para emitir una resolución y considerar la negativa ficta; sin embargo cumple de manera genérica los elementos básicos de los recursos y es el único medio de defensa prevista en la

²⁷ *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*, disponible en la página de internet, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/112.pdf> (consultada el 21 de noviembre de 2014).

Ley Federal de Procedimiento Administrativo, que se debe agotar antes de acudir a otra instancia.

3.6 JUICIO DE NULIDAD

Antes explicar las generalidades de juicio de nulidad, considero pertinente conocer el origen de este juicio, aunque en el quinto capítulo estudiare más a fondo el tema, este juicio es de naturaleza meramente administrativa, y la institución encargada de tramitarlo, sustanciarlo y resolverlo, es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, nombre con el que se le conoce actualmente pues en sus inicios solo se llamaba Tribunal Fiscal de la Federación.

Como anteriormente mencione es un tribunal administrativo, que depende del poder ejecutivo y no del poder judicial como se podría llegar a creer. La justificación para la creación de este tipo de tribunales se dio de las controversias que existen entre el gobernado y la administración pública, por lo que para ser resueltos, se necesita tener los conocimientos especializados propios del poder ejecutivo; sin embargo al tratarse del manejo de cuestiones administrativas, y ser un tribunal administrativo quien las revisara, se deja abierta la posibilidad de que si el particular afectado lo decide podrá acudir a que dicha actuación sea revisada en última instancia por tribunales federales adscritos al poder judicial, en donde se puede tramitar el juicio de amparo a favor de los particulares.

Importante es mencionar que al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), se le concedió que sus decisiones fueran autónomas, con la finalidad de no estar subordinadas a alguna instancia gubernamental, y en consecuencia se daría mayor seguridad y confianza a los gobernados, respecto de los fallos emitidos.

La ley que actualmente regula este juicio es la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el juicio de nulidad es la instancia superior ante quien se impugnan las resoluciones que recaigan a los recursos administrativos, que hemos analice a lo largo de este capítulo, en algunos recursos como lo es el de revisión es necesario agotar ese medio antes de acudir al TFJFA.

El juicio de nulidad tiene diversas modalidades de juicio que son:

- Juicio tradicional: El que está previsto en la Ley desde su origen, en el cual los términos suelen ser un poco largos, y que se siguen tramitando, pero solo es aplicable a ciertos supuestos.
- Juicio en vía sumaria: Es de incorporación reciente al ordenamiento que los regula, con este tipo de juicio se buscó ser más expedita a justicia,

pues los términos son más cortos y solo es procedente en ciertos supuestos.

- Juicio en línea: Es la modalidad más novedosa, puesto que es el primer Tribunal en contar con este tipo de juicios, donde todo se tramita y resuelve por medios electrónicos.

Pero será en el capítulo quinto de la presente investigación en que se abordara más ampliamente el tema respecto al juicio de nulidad en sus diversos tipos; este juicio tiene que ser agotado antes de acudir a una instancia judicial.

3.7 RECURSO DE REVOCACIÓN EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Es necesario comenzar indicando que el recurso de revocación es actualmente el único medio defensa que contempla el Código Fiscal de la Federación, por lo cual al ser este último el ordenamiento que lo regula se tiene que el recurso de revocación si bien es un recurso administrativo, dada la naturaleza de su ley que lo regula es un medio en materia fiscal.

Juan Rabindrana, lo define como:

“Un medio de defensa que tiene el particular contra las resoluciones de la autoridad Fiscal y Aduanera, así como de los actos precisados en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, que se presenta ante las Administraciones Locales Jurídicas, Administración Central de lo contencioso o Administración General Jurídica, todas ellas del Servicio de Administración Tributaria, que tiene como finalidad que la propia autoridad administrativa suspenda la ejecución de los actos de las autoridades fiscales y aduaneras y controle la legalidad de la actuación de las autoridades cuyo acto se recurre, concluyendo con el dictado de una resolución, también administrativa, que puede revocar, declarar la nulidad lisa y llana o confirmar la resolución recurrida”²⁸

De la definición que antecede y con todos los elementos que conocemos y sabemos debe cubrir el recurso administrativo, proponemos la siguiente definición:

Recurso de revocación es el medio de defensa que se fundamenta en el Código Fiscal de la Federación, por lo cual su naturaleza es tributaria y se debe hacer valer ante la autoridad hacendaria competente, con la finalidad de que la misma lo revise y resuelva, revocar, declarar la nulidad o confirmar la resolución recurrida.

²⁸ Cisneros García Juan Rabindrana, *Procesos y procedimientos fiscales y aduaneros*, México, Editorial Porrúa, 2010, pág. 119.

Como se puede apreciar el recurso de revocación tiene su fundamento en el Código Fiscal de la Federación, lo que determina su naturaleza hacendaria o tributaria; como señale en el capítulo primero el Código Fiscal de inicio contemplaba más recursos administrativos y su tramitación era cotidiana con generalidades similares al resto de los recursos administrativos; sin embargo con las reformas realizadas al citado Código cambio de forma el recurso de revocación aunque de fondo sigue siendo el mismo, ya que actualmente es el único medio defensa establecido en dicho ordenamiento.

La autoridad ante quien se promueve, es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), dependiente de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (SHCP), tiene como característica que es optativo, (artículo 120 CFF) es decir el particular decidirá si puede y quiere agotar la instancia o ir directamente a Juicio de nulidad, se señala si podrá el particular agotar este medio defensa, en virtud de que con las reformas realizadas y como se encuentra actualmente el recurso se tramitara y resolverá por medio de buzón tributario, necesitando para poder ingresar a interponer el recurso una serie de requisitos con los que no todos los particulares cuentan, lo que hace del recurso de revocación un medio defensa para solo algunas personas.

3.6.1 AMBITO DE APLICACIÓN

Las reformas realizadas no modificaron el ámbito de aplicación del recurso, puesto que este sigue siendo procedente contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal, específicamente en los siguientes supuestos:

1.- Resoluciones definitivas dictadas exclusivamente por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos; es decir cuando las autoridades a través de una resolución fije cantidades de dinero a cubrir por concepto de contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a ley; como el mismo supuesto lo prevé cuando conforme a ley el contribuyente tenga derecho a la devolución de cantidades y la autoridad se niegue de devolver.
- c) Dicten las autoridades aduaneras; respecto a la materia aduanera el legislador no fue específico en señalar que supuestos podrían suscitarse, por lo que cualquier resolución que dicte la autoridad aduanera se entiende que puede ser impugnada.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas que se refieren los

artículos 33-A, 36 y 74 del Código, las excepciones son cuando los particulares deban hacer aclaraciones respecto de ciertos supuestos a la autoridad fiscal, resoluciones de carácter individual favorables al particular que se deseen modificar por parte de la autoridad para lo cual deberá tramitar un juicio, las que condonen multas en facultad discrecional de la autoridad, respectivamente.

2.- Los actos de autoridades fiscales federales 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 autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código; es frecuente los recursos por esta causa, puesto.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determine el valor de los bienes embargados. Esta última línea y supuesto, antes de la reforma se encontraba como un supuesto solo en el inciso d) que fue derogado
- c) **Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.** Esta causal es de suma importancia puesto que el artículo 128 se refiere a las tercerías, aquellas personas que se vean perjudicadas con el embargo de sus bienes, sin ser los responsables del crédito motivo de adeudo y en consecuencia del embargo, toda vez que se puede tratar de personas que no sean contribuyentes.
- d) Cuando se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, y las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material. (Artículo 127).

3.6.2 IMPROCEDENCIA Y SOBRESEIMIENTO DEL RECURSO

Las causas por las que el recurso de revocación no podrá tramitarse las encontramos en el artículo 124 y 126 consisten en:

- a) Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- b) Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias. Evidentemente el recurso no puede proceder

contra resoluciones que ponen fin a otro procedimiento, toda vez que se trata de cosa juzgada.

- c) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Como se mencionó el recurso que nos ocupa es optativo, por lo que si se decidió no agotar la vía el particular está en su derecho, sin embargo la calidad de optativo no significa poder usarla independientemente de alguna otra vía legal.
- d) Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto. Nuevamente encontramos la extemporaneidad.
- e) Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- f) Si son revocados los actos por la autoridad. Se pierde la litis del asunto por lo que no se causa un perjuicio.
- g) 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.
- h) Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.
- i) 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. Toda vez que el hacer efectiva la fianza otorgada como garantía, es una consecuencia del acto impugnado, por lo que no constituye un nuevo acto administrativo.

El sobreseimiento como ya se mencionó en el punto número 3.5, es la suspensión del procedimiento, lo cual se da por las siguientes causas:

- a) Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- b) Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- c) Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- d) Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Las causales de improcedencia y sobreseimiento son muy similares a las establecidas para el recurso de revisión.

3.7.3 TRAMITACIÓN DEL RECURSO

La tramitación del recurso es la parte que más sufrió modificaciones, puesto que con la entrada en vigor del buzón tributario, el cual tiene su fundamento en el artículo 17-k del Código, el recurso de revocación deberá presentarse a través de dicho buzón, lo cual implica que el recurso se presente de manera electrónica.

El plazo para interponer el medio de defensa, es de 30 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación, el plazo de interposición se acorto, por lo que considero que dicho cambio se debió a que al presentarse en buzón se puede realizar las 24 hrs del día, a diferencia de la presentación en papel que se hacía en donde el particular se debía ajustar al horario de las ventanillas de recepción.

La autoridad competente sigue siendo la misma, aquella que se fija en razón del domicilio fiscal del contribuyente o ubicación de la autoridad ejecutora del acto.

Se da suspensión del procedimiento cuando fallece el promovente, o cuando los particulares soliciten iniciar un procedimiento de solución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, hasta por el plazo de un año máximo; lo mismo sucede en los casos de incapacidad o declaración de ausencia.

El artículo 122, establece que el escrito de interposición debe satisfacer los siguientes requisitos:

- a) El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- b) Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- c) La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones, este requisito resulta un tanto absurdo en virtud de que al tramitarse el recurso por buzón tributario, se está en el entendido que la autoridad emitirá respuesta o requerirá a través del mismo buzón, por lo que no sería necesario la dirección de correo electrónico, independientemente de que el SAT ya debe contar con esa información, pues es solicitada por dicha entidad al tramitar la fiel.
- d) La resolución o el acto que se impugna.
- e) Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- f) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.
- El documento en que conste el acto impugnado.
- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o se trate de negativa ficta.
- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.
Cuando no se anexen el documento para acreditar personalidad, acto impugnado y constancia de notificación.

g) Cuando no se gestionó a nombre propio deberá acreditarse la representación legal en términos del artículo 19 del Código.

A falta de algunos de los requisitos señalados en los incisos a) al c), se podrán subsanar mediante requerimiento previo que realice la autoridad fiscal, concederá un plazo de 10 días para cumplir con el requisito omitido, en caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada.

Respecto a los incisos d) y e) se realiza un requerimiento para que en un plazo de 5 días hábiles lo subsane, si en ese plazo o se cumplimenta se desechara el recurso, y si faltara el requisito de la letra g) de igual manera se le requerirá pero en caso de incumplimiento solo se tendría por no ofrecidas las pruebas y señalados los hechos. Los documentos que se ingresaran como pruebas que no obren en poder del promovente y que no hubiere podido obtenerlas deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentra, los documentos ofrecidos como prueba podrán presentarse en copia simple siempre que él cuente con los originales, este recurso no admite las siguientes pruebas:

- a) Testimonial
- b) Confesional de las autoridades mediante absolucón de posiciones.

Como se podrá apreciar el recurso de revocación sufrió de algunas reformas, la principal es que se tramitara por buzón tributario, lo que me resulta ilegal es el hecho de no haber realizado las adecuaciones necesarios al resto de los artículos que regulan el recurso, toda vez que causan incertidumbre jurídica en la manera exacta y precisa de agotar el recurso. Cabe mencionar que para el trámite, valoración y desahogo de las pruebas ofrecidas, les aplican las disposiciones legales que rigen el juicio contencioso administrativo federal.

3.6.3 RESOLUCIÓN AL RECURSO

En este recurso se obliga a la autoridad en emitir respuesta en un plazo máximo de 3 meses, si excedido ese plazo no se ha notificado la resolución se podrá considerar configurada la negativa ficta por si acaso quisiera el particular volver a impugnar. La resolución debe cumplir con el principio de fundamentación y motivación, la autoridad para resolver debe analizar todos los agravios, pudiendo invocar hechos notorios; el Código es muy claro y preciso en indicarle a la autoridad que cuando los agravios sean de fondo, uno solo fundado bastara para revocar el acto impugnado, pero deberá analizarlos todos, y si no hubiera uno fundado entonces se procedería a revisar cuestiones de forma y vicios del procedimiento.

La resolución debe ser clara y exacta al indicar si los actos se modifican, en caso de ser así si es de manera parcial o total, en caso de que se fijen créditos fiscales indicar las cantidades exactas, así como el plazo para poder impugnar a través del juicio contencioso administrativo, y en caso de no indicarlo el recurrente contara con el doble plazo para interponerlo.

El artículo 133 del Código establece el tipo de resolución (sentido) en que podrá la autoridad emitir resolución.

El sentido de las resoluciones no cambia en los recursos administrativos, puesto que a lo largo de este capítulo hemos visto como las diversas leyes, establecen los posibles sentidos de las resoluciones y como todos los recursos administrativos cumplen con los elementos básicos que se señalaron en el numeral 3.1; sin embargo seguimos manifestando la inconformidad de que en uno de los sentidos de las resoluciones el legislador le dé el derecho a la autoridad administrativa, de subsanar sus errores al mandar reponer el procedimiento o emitir una nueva resolución, en virtud de que el recurso deja de ser un medio de defensa para convertirse en un medio de exhibición a la autoridad la cual al percatarse de su error que evidencio él promovente, puede repararlo sin ninguna consecuencia.²⁹

²⁹ *Código Fiscal de la Federación*, disponible en la página de internet <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>, (consultado el 7 de diciembre de 2014).

3.7.5 EFECTOS JURÍDICOS DEL RECURSO

Derivado de los sentidos en que son emitidas las resoluciones los efectos que generan consisten en modificar, revocar o anular el acto, con la finalidad de salvaguardar el estado de derecho y respetar las garantías del gobernado.

Es importante mencionar que ni en definición mencionada al comienzo de este capítulo, así como tampoco en las definiciones citadas, se contempla que con la interposición del recurso se pretenda que la autoridad reponga el acto, por lo que es el único sentido que consideramos arbitrario.

1. Cuando la autoridad resuelve desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo; el efecto jurídico es haber perdido la instancia para impugnar el acto.
2. Confirmar el acto impugnado; para confirmar a autoridad debió haber fundado y motivado debidamente su resolución, dando así certeza y seguridad jurídica al gobernado de haber revisado su actuar.
3. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución; esto sucede cuando la autoridad con motivo del recurso se percató de un vicio de forma, sin embargo no tiene consecuencias para ella su falta de probidad, puesto que pueden reponer el acto viciado. Para lo cual les conceden el plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, la cual en ningún caso puede perjudicar más al promovente que la resolución impugnada.
4. Dejar sin efectos el acto impugnado, esto es la nulidad de todo el acto, normalmente se concede cuando el acto estuvo viciado de fondo, y es como el particular se libera totalmente de la carga impuesta.
5. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

El recurso de revocación si bien sufrió modificaciones fueron únicamente en cuanto a su tramitación, pues a partir del 30 de junio de 2014 comenzó la entrada del buzón tributario para personas morales y la entrada en vigor para personas físicas comienza el 01 de enero de 2015, a lo cual considero se debería de adecuar el resto de los artículos respecto a la tramitación del recurso en medios electrónicos; sin hacer del recurso de revocación un medio de defensa exclusivo para contribuyentes con clave FIEL.

3.8 CUADRO COMPARATIVO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN ANTES Y DESPUES DE LAS REFORMAS DEL 09 DE DICIEMBRE DE 2013

RECURSO DE REVOCACIÓN	
ANTES DE LA REFORMA DE 2013	DESPUES DE LA REFORMA DE 2013
<p>1.- Se presentaba por escrito con firma autógrafa.</p> <p>2.- Se ingresaba en la ventanilla de la Administración Local Jurídica que correspondiera de acuerdo al domicilio fiscal.</p> <p>3.- Se tiene un plazo de 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.</p> <p>4.- Los documentos adjuntados como pruebas podían ser copias simples.</p> <p>5.- Después de ingresado el recurso el promovente contaba con un mes más para anunciar que exhibiría pruebas adicionales.</p> <p>6.-El artículo 127, estaba compuesto de 2 párrafos.</p> <p>7.- Los terceros perjudicados por un embargo, podían interponer el recurso de revocación, aun sin contar con Registro Federal de Contribuyentes.</p>	<p>1.- Se presentara por medio electrónico.</p> <p>2.- Se subirá a la herramienta electrónica implementada por el SAT dentro de la sección "MI PORTAL", a la cual se le llama buzón Tributario.</p> <p>3.- Se tiene un plazo de 30 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación.</p> <p>4.- Los documentos que se pretendan adjuntar como prueba deberán escanearse y agregar el archivo.</p> <p>5.- Después de ingresado el recurso el promovente cuenta con un 15 días más para anunciar que exhibiría pruebas adicionales.</p> <p>6.- Derogaron el segundo párrafo del artículo 127.</p> <p>7.- Los terceros perjudicados por un embargo, no podrán interponer el recurso de revocación, necesitaran tener Registro Federal de Contribuyentes, y firma FIEL.</p>

<p>8.- Artículo 129, impugnación de notificaciones.</p> <p>9.- Hecho el anuncio para presentar más pruebas, se tenía 2 meses para presentarlas.</p> <p>10.- Si se ejercer el derecho para presentar pruebas adicionales, la autoridad deberá emitir resolución en 5 meses, contados a partir de la interposición del recurso.</p>	<p>8.- Derogan el artículo 129.</p> <p>9.- Hecho el anuncio para presentar más pruebas, se tienen 15 días para presentarlas.</p> <p>10.- Se deroga el tercer párrafo del artículo 131</p>
---	---

CAPÍTULO CUARTO BUZÓN TRIBUTARIO

4.1 CONCEPTO

Para abordar el tema de buzón tributario, es necesario resaltar la importancia del desarrollo de las tecnologías de la comunicación, siendo la comunicación a través de los medios electrónicos lo que aparentemente ha llevado al Servicio de Administración Tributaria (SAT) a implementar una herramienta para la prestación de servicios tributarios electrónicos.

Los medios electrónicos son mecanismos acordes a la realidad, en donde el dinamismo trasciende al movimiento físico y requiere del auxilio de los elementos virtuales que brindan los medios electrónicos. Al hablar de medios virtuales nos referimos aquellos que no tenemos de manera presencial, la herramienta básica de todo este desarrollo es el internet, el cual ha hecho posible que las personas, empresas, instituciones y la sociedad en general, constituya una comunidad global unida en el tiempo y en la distancia.

En el ciberespacio, el mundo se torna instantáneo, se trabaja en tiempo real y se anula las diferencias horarias. Los elementos primordiales que el internet nos brinda a través de los medios electrónicos son la inmediatez e instantaneidad, ya que el tiempo y el espacio se acortan.

En las reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación de 2013, que entraron en vigor en enero de 2014, se contempló por primera vez la figura del buzón tributario, el cual como ya mencionamos se implementó como una herramienta electrónica que se encuentra dentro de la página de internet del SAT, en la sección llamada "Mi portal", que tiene como objetivo principal que los contribuyentes se puedan notificar electrónicamente de una forma más ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura; estas características son las que el SAT le atribuye, de acuerdo a lo señalado en la guía para uso del Buzón Tributario, publicado el 13 de agosto de 2013, en la página de dicho órgano, sin embargo no solo notificaciones se podrán realizar a través del buzón tributario.

Con la generación de esta nueva herramienta es el propio SAT quien indica que México es uno de los primeros países en América Latina, que se encuentran a la vanguardia en la prestación de servicios tributarios a través de medios electrónicos.

En dicha guía el Servicio de Administración define al buzón como:

“El buzón tributario es un sistema de comunicación electrónico entre las Autoridades Fiscales y los contribuyentes (Personas Físicas y Morales), el cual se ubica en la página del SAT dentro de la opción Trámites. Se debe considerar que el buzón mostrara la hora centro, sin embargo se respetara la zona horaria en la que te encuentres.”³⁰

El fundamento legal del buzón tributario es el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice:

“Artículo 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.”³¹

De acuerdo al artículo el buzón tributario es un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del SAT, a través del cual la autoridad podrá notificar cualquier acto o resolución administrativa al contribuyente, incluyendo las que se puedan recurrir, siempre que se emita en documento digital; y los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes, avisos o dar cumplimientos a los requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, así como realizar consultas sobre la situación fiscal.

³⁰ Disponible en la página de internet, http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx (consultado el 29 de diciembre de 2014).

³¹ Disponible en la página de internet, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> (Consultado el 29 de diciembre de 2014).

Como se puede advertir el buzón tributario, tiene como finalidad no solo notificar documentos, si no también funcionar para la recepción de documentos digitales, teniendo como característica que al ser un medio electrónico este funcionara las 24 horas del día.

En virtud de que el buzón tributario es una novedad, no existe un concepto doctrinario, por lo que de acuerdo a los elementos antes señalados, el concepto que ocuparemos es el siguiente:

Buzón Tributario es el medio electrónico que se encuentra en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual se genera la comunicación entre dicho órgano y los contribuyentes, funcionando las 24 horas del día, para diversos trámites y servicios fiscales digitales.

Mi concepto es generalizado en cuanto a los trámites y servicios fiscales digitales, que se pueden realizar en el buzón tributario, ya que al ser un sistema de comunicación de reciente creación, tiene cambios constantes, de acuerdo a la página de internet del SAT, los servicios que se ofrecen son:

- Registro o actualización de la cuenta de correo electrónico.
- Recepción de comunicados.
- A partir de octubre se incluyeron servicios de notificaciones.
- En enero de 2015 se incluirá el envío de la contabilidad electrónica.

4.2 REQUISITOS PARA INGRESAR A BUZÓN TRIBUTARIO

Como señale en el punto anterior, el buzón es el medio de comunicación electrónico entre el SAT y los contribuyentes, por lo que los requisitos para ingresar al buzón tributario son:

- 1.- Estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes.
- 2.- Tener contraseña.
- 3.- Tener FIEL.
- 4.- Correo electrónico. Este no es requerido para el ingreso pero si es indispensable para el funcionamiento del buzón, ya que será a través de ese correo electrónico que el SAT envíe un aviso a través de un e-mail, al contribuyente, para que este ingrese al buzón cuando tenga algún mensaje pendiente de parte del SAT.

Para ingresar al buzón tributario se deben realizar los siguientes pasos:

- Ingresar a la página de internet del SAT, cuya dirección electrónica es www.sat.gob.mx
- En la parte superior se encontrara la opción llamada “tramites”, en la cual se deberá dar clic.



- Posteriormente se abrirá una nueva ventana en la cual se encontrará un listado de opciones a las cuales se podrá ingresar, siendo la primera “buzón tributario”, donde se deberá dar clic.



d) Nuevamente se abrirá otra ventana en la cual se indica en la parte superior “acceso a los servicios electrónicos” en donde se solicita el RFC y da la opción de entrar señalando la contraseña o la FIEL.

The screenshot shows the SAT website interface. At the top left, there are logos for SHCP (Secretaría de Hacienda y Crédito Público) and SAT (Servicio de Administración Tributaria). The page title is "Trámites y servicios". Below the header, there is a navigation menu on the left with options: "Buzón tributario", "Declaraciones", "Factura Electrónica", "RFC", "Trámites", "Servicios", and "Consultas". The main content area is titled "Acceso a los servicios electrónicos" and contains two input fields: "RFC" and "Contraseña". Below these fields is a "Enviar" button. At the bottom of the form, there is a link: "Contraseña | Fiel".

e) En caso de elegir ingresar con FIEL, al dar clic en la opción cambiara nuevamente la ventana, en donde los datos a ingresar son:

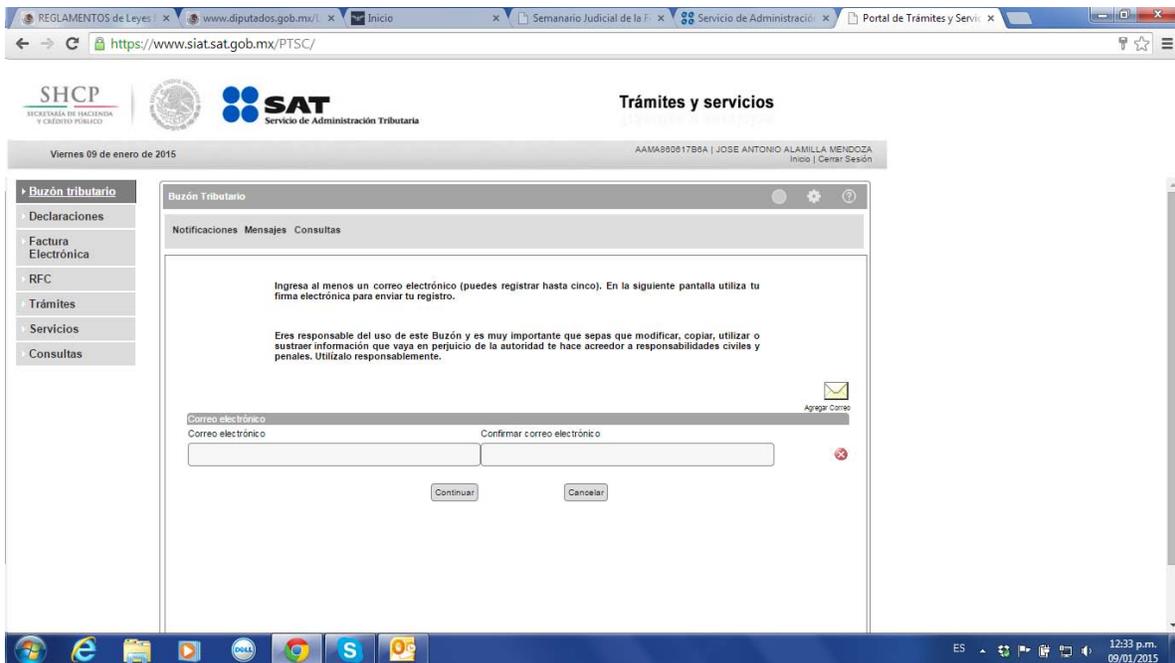
- Certificado (cer)
- Llave privada (key)
- Contraseña de la clave privada
- RFC (al ingresar los datos anterior el RFC se llena de forma automática)

The screenshot shows the SAT website interface for FIEL access. The header and navigation menu are the same as in the previous screenshot. The main content area is titled "Acceso a los servicios electrónicos" and contains four input fields: "Certificado (cer)", "Clave privada (key)", "Contraseña de clave privada", and "RFC". Each of the first three fields has a "Buscar" button next to it. Below these fields is an "Enviar" button. At the bottom of the form, there is a link: "Contraseña | FIEL".

Aunque para ingresar se puede usar la FIEL o CONTRASEÑA, para poder usarlo y acceder a los servicios que ahí se encuentran es necesario contar con la FIEL.

De igual manera al ingresar por primera vez solicita que se registre un correo electrónico o da la opción de ingresar hasta cinco, utilizando para realizar el registro exitoso la FIEL, también despliega una pantalla cuyo texto indica:

“Eres responsable del uso de este Buzón y es muy importante que sepas que modificar, copiar, utilizar o sustraer información que vaya en perjuicio de la autoridad te hace acreedor a responsabilidades civiles y penales. Utilízalo responsablemente”



Leyenda que a simple vista cambia la perspectiva del uso del buzón tributario, pues la descripción que se da es que serviría como un medio de comunicación entre el SAT y los contribuyentes, y no como un medio de comunicación del SAT para con los contribuyentes; toda vez que si a través del buzón tributario se darán a conocer notificación de resoluciones y estas causan un perjuicio al contribuyente y este decidiera impugnar tendría que tomar de dicho buzón la resolución que al impugnarla podría causar un perjuicio a la autoridad, sin embargo no sería legal que el contribuyente tuviera responsabilidad civil o penal.

En ese sentido es que se puede apreciar que el Servicio de Administración Tributaria no cuenta con disposiciones claras y precisas, respecto al uso del Buzón Tributario, causando incertidumbre jurídica a los contribuyentes con obligaciones fiscales.

4.3 FIRMA ELECTRONICA AVANZADA

La firma a lo largo de la historia se ha definido como la manera de manifestar la voluntad o consentimiento respecto de un acto, esta firma durante años se ha denominado autógrafa, la cual es definida de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, como:

“Nombre y apellido, o título, que una persona escribe de su propia mano en un documento, para darle autenticidad o para expresar que aprueba su contenido.”³²

Otro concepto de firma es:

“Signo escrito que una persona anota de su puño y letra en cierto documento y que, al hacerlo así, acepta su contenido. El asentamiento señalado otorga autenticidad al documento, máxime si proviene de un servidor público en ejercicio de sus funciones. Medio que identifica a una persona del resto de la población. Identificación escritural y personal, sea por representación gráfica de él. Forma gráfica que escoge una persona para identificarse ante los demás.”³³

De lo anterior podemos decir de manera genérica que jurídicamente la firma autógrafa consiste en asentar al final de un acto el nombre y apellido, o cualquier otro signo, de la persona que lo expide o lo acepta, para que se pueda producir efectos legales, con la finalidad de darle autenticidad, así como para aceptar la responsabilidad que deriva de él.

La firma autógrafa tiene como función: a) hacer constar el consentimiento de personas, b) la identificación, pues a través de esta se reconoce a la persona que lo suscribe; c) presunción de autoría; d) conformidad con el contenido del documento.

Como lo señale al principio de este capítulo el uso del internet otorga inmediatez e instantaneidad, con lo cual es posible realizar diversos actos jurídicos a pesar de la distancia; como es el caso del comercio electrónico en el cual las personas o empresas pueden celebrar contratos sin tener que trasladarse de un país a otro, lo que llevo a la necesidad de crear una manera en que esos contratos pudieran ser firmados, utilizando el internet; por lo cual se tuvo que comenzar a legislar al respecto, y fue a través de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), quien ha tenido una participación fundamental al formular leyes modelos en materia mercantil, siendo importante

³²Disponible en la página de internet, <http://lema.rae.es/drae/?val=firma> (consultado el 30 de diciembre de 2014).

³³ Carrasco Iriarte Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford University Press, 2008 Pág. 332.

mencionar por el tema que tratamos la Ley modelo de la CNUDMI sobre comercio electrónico, la cual fue aprobada por la Comisión en su 29.º período de sesiones, celebrado en 1996, y complementada por un nuevo artículo 5 bis, aprobado por la Comisión en su 31º período de sesiones, celebrado en 1998³⁴; y la Ley Modelo de la CNUDMI sobre firmar electrónicas, que buscan la armonización y unificación progresivas sobre la regulación de los mensajes de datos y su valor jurídico.

En México fue a principios del año 2000 que se comenzó con las reformas a la legislación para tener una regulación respecto al comercio electrónico, las reformas aprobadas en ese año fueron al Código de Comercio, Código Civil Federal, Ley Federal de Protección al Consumidor y Código Federal de Procedimientos Civiles, las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de mayo de 2000. Estas reformas se basaron y adoptaron parcialmente la Ley Modelo de la CNUDMI sobre comercio electrónico, omitiendo lo referente a la firma electrónica.

En el año 2001, es aprobada por la CNUDMI, la Ley Modelo sobre las Firmas electrónicas, lo que conlleva a la necesidad de prever la existencia de instituciones certificadoras de dichas firmas; en México fue hasta el 29 de agosto de 2003 que se publica en el Diario Oficial de la Federación, las reformas y adiciones al Código de Comercio en materia de Firma Electrónica, la cual quedó regulada por la Secretaría de Economía.

En materia fiscal, en el año 2000 ya existían algunas disposiciones sobre la obligación de enterar y pagar impuestos federales a través de medios electrónicos, sin embargo para el cumplimiento de aquellas obligaciones tributarias, se implementó la clave de identificación electrónica confidencial (CIEC) que actualmente solo se denomina "CONTRASEÑA", la cual es solo un mecanismo de acceso a ciertas aplicaciones electrónicas de la página web del SAT, conformado por el RFC y la contraseña, la cual no es equiparable con la firma autógrafa; fue hasta el 05 de enero de 2004 cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la adición al Código Fiscal de la Federación, en el Título I, un Capítulo Segundo, denominado "De los Medios Electrónicos" comprendiendo los artículos 17-C, 17-D, 17-E, 17-F, 17-G, 17-H, 17-I y 17-J; en donde se hace el reconocimiento de la Firma Electrónica Avanzada, la cual en su momento fue conocida como (FEA).

Actualmente la Firma Electrónica Avanzada es conocida como FIEL, y está regulada por el Servicio de Administración Tributaria, quien incluso cuenta con facultades para dictar de manera conjunta con la Secretaría de la Función Pública y la Secretaría de Economía, disposiciones generales para el adecuado cumplimiento de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, de conformidad con el

³⁴ Disponible en la página de internet, http://www.uncitral.org/uncitral/es/uncitral_texts/electronic_commerce/1996Model.html, (consultado el 30 de diciembre de 2014).

artículo 5, segundo párrafo de la ley antes señalada, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de enero de 2012.

Cabe señalar que en México el 21 de marzo de 2014, se emitió el reglamento de la Ley de Firma electrónica avanzada, el cual tiene como objetivo la homologación de la Firma respecto a otra, para dar cumplimiento a la Ley.

La FIEL ha cobrado importancia, en la medida que el SAT ha implementado nuevas herramientas electrónicas para establecer una comunicación más rápida con los contribuyentes.

4.3.1 CONCEPTO

La Ley de Firma Electrónica Avanzada en su artículo 2, fracción XIII, la define como:

“El conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de estos, la cual produce los mismo efectos jurídicos que la firma autógrafa”.³⁵

Por su parte la Ley Modelo de CNUDMI sobre las firmas electrónicas, define a la firma electrónica como:

“Los datos en forma electrónica consignados en un mensaje de datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante en relación con el mensaje de datos e indicar que el firmante aprueba la información recogida en el mensaje de datos”.³⁶

Estos dos conceptos que nos dan estas leyes, una nacional y la otra a nivel internacional respectivamente, no nos parecen muy claras, si bien tienen elementos que consideramos importantes los cuales son:

- 1) Datos o caracteres que permiten la identificación del firmante
- 2) Creada para un exclusivo control
- 3) Vinculada al firmante
- 4) Produce los mismos efectos que la firma autógrafa
- 5) Consentimiento del contenido en el mensaje de datos.

³⁵*Ley de la Firma Electronica Avanzada*, disponible en la página de internet <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFEA.pdf> (consultada el 30 de diciembre de 2014).

³⁶ *Ley modelo de las Firmas Electronicas Avanzadas*, disponible en la página de internet <http://www.uncitral.org/uncitral/es/GA/resolutions.html>, <http://daccess-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N01/490/29/PDF/N0149029.pdf?OpenElement> (consultado el 30 de diciembre de 2014).

Los elementos señalados nos permiten tener una mejor noción de lo que es la firma electrónica avanzada, aunque al ser está una firma relativamente nueva que paulatinamente se va incorporando en las cuestiones de trámites administrativos, ya que como sociedad y contribuyentes del gasto público debemos irnos familiarizando, es que consideramos que el concepto debería ser más amplio y en la medida de lo posible menos técnico; por lo cual el concepto que ocuparemos en el presente trabajo de investigación es el siguiente:

“La FEA es una cadena de caracteres procesados y protegidos a través de sistemas electrónicos que identifican, autentican y proveen de certeza a los actos realizados por el emisor. La FEA es equiparable a la firma autógrafa y constituye un medio de identificación electrónica que necesariamente debe contar con (I) un certificado digital; (II) una clave de acceso, y (III) una contraseña, la cual autoriza a un tercero denominado *unidad certificadora* o prestador de servicios de certificación (PSC), previa solicitud.”³⁷

Este concepto al ser más amplio contiene nuevos elementos, que nos permiten entender sin ser especialistas, lo que es la Firma Electrónica Avanzada y sus efectos jurídicos; los nuevos elementos de los que nos allegamos son:

- 1) Que se necesita un certificado digital, clave de acceso y contraseña
- 2) La existencia de una unidad certificadora o prestador de servicios

Para una mejor comprensión de los elementos con lo que contamos, tomare las definiciones que señala la Ley de Firma Electrónica Avanzada.

a) Autoridad Certificadora: las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y los prestadores de servicios de certificación que conforme a las disposiciones jurídicas, tengan reconocida esta calidad y cuenten con la infraestructura tecnológica para la emisión, administración y registro de certificados digitales, así como para proporcionar servicios relacionados con los mismos.

b) Certificado Digital: el mensaje de datos o registro que confirme el vínculo entre un firmante y la clave privada.

c) Clave Privada: los datos que el firmante genera de manera secreta y utiliza para crear su firma electrónica avanzada, a fin de lograr el vínculo entre dicha firma electrónica avanzada y el firmante.

³⁷ León Tovar Soyla H., González García Hugo, Vázquez Del Mercado Blanco Óscar, *La firma electrónica avanzada, Estudio teórico, practico y técnico, México*, Editorial Oxford University Press, 2006, pág. 99.

d) Clave Pública: los datos contenidos en un certificado digital que permiten la verificación de la autenticidad de la firma electrónica avanzada del firmante;

e) Mensaje de Datos: la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de medios de comunicación electrónica, que puede contener documentos electrónicos.

f) Prestador de Servicios de Certificación: las instituciones públicas conforme a las leyes que les son aplicables, así como los notarios y corredores públicos y las personas morales de carácter privado que de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio sean reconocidas con tal carácter para prestar servicios relacionados con la firma electrónica avanzada y, en su caso, expedir certificados digitales.

De las definiciones de los elementos que conforman la firma electrónica avanzada, se desprende que la firma electrónica avanzada, es la manera de signar a través de medios electrónicos, un documento al cual se le denomina mensaje de datos, del cual el firmante acepta su contenido y alcance jurídico, este mensaje de datos es enviado a un destinatario, pero para tener la certeza de que el firmante fue quien en realidad lo emitió, al enviar el mensaje de datos el firmante deberá señalar una clave privada, que permitirá que el certificado digital confirme el vínculo entre el firmante y su clave; para posteriormente con la clave pública verificar la autenticidad del firmante; en todo este proceso existe un tercero que es la autoridad certificadora o el prestador de servicios de certificación, quienes serán los responsables de la emisión, del manejo y registro de los certificados digitales, es decir quienes verificarán y autenticarán que la persona que diga firmar el mensaje de datos sean en verdad quien dice ser, evitando el robo de identidad, y para que el receptor de dicho mensaje tenga plena certeza de con quien está tratando, puesto que estas no se verán físicamente.

La manera en que la autoridad certificadora o el prestador de servicios de certificación, puedan garantizar el vínculo entre un certificado digital y su titular que necesariamente tiene que ser una persona física, es recabando los siguientes datos:

- 1) Captura de Iris de ambos ojos
- 2) Fotografía de frente
- 3) 10 huellas dactilares
- 4) Firma autógrafa
- 5) Digitalización de los documentos requeridos

En el caso de la FIEL, la autoridad certificadora es el Servicio de Administración Tributaria, quien se encarga de recabar todos los datos del solicitante del certificado digital, los cuales son incorporados y protegidos en sus propios sistemas, de conformidad con los Lineamientos de Protección de Datos Personales, y con las diversas disposiciones fiscales y legales sobre la confidencialidad y protección de datos.

Una vez que la autoridad certificadora recabo los datos del titular del certificado para tener certeza plena de la autenticidad y vinculación con el firmante, también deben contar con sistemas de seguridad para las firmas electrónicas avanzadas, que se deben añadir a los mensajes datos como marca identificadora, para evitar malas prácticas o delitos, por lo cual se utilizan técnicas basadas en algoritmos criptográficos asimétricos para transformar el mensaje de datos en un texto que solo sea legible para el destinatario, quien puede efectuar la transformación inversa de su contenido, y en consecuencia conocer el mensaje original.

La seguridad del sistema no está basada en mantener los algoritmos de cifrado y descifrado en secreto, sino en el tiempo de tomaría descifrar un mensaje de datos sin tener conocimiento de la clave privada, por lo que es responsabilidad de los usuarios proteger y mantener en secreto su clave privada. El diseño de las claves tanto privada como pública se basa en estándares internacionales de infraestructura de claves públicas o PKI por sus siglas en inglés Public Key Infrastructure.

Se debe resaltar que el titular de un certificado digital siempre será una persona física por el tipo de información y/o datos que se recaban para emitir el certificado digital, en el caso de las personas morales es a través de su representante legal (persona física) que se emite el certificado digital.

Es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación no define lo que es la firma Electrónica Avanzada (FIEL) como la denomina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y de acuerdo a la tesis aislada 2a.XCVII/2007, página 638, con número de registro 171757, correspondiente a la novena época, instancia segunda sala, se estableció que la falta de definición en el Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de legalidad.

“FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA. EL HECHO DE QUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ESTABLEZCA SU DEFINICIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD.

El artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos previstos en el propio precepto, y que para esos efectos deberá contarse con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una "firma electrónica avanzada", expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando

se trate de personas morales y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos, entre ellos, el de la comparecencia del interesado o de su apoderado o representante legal en caso de personas morales, con la finalidad de acreditar su identidad. De lo anterior se concluye que no se viola la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el hecho de que el Código Fiscal de la Federación no establezca una definición particular de lo que debe entenderse por "firma electrónica avanzada", pues del indicado numeral 17-D se advierte el propósito perseguido con ésta, el cual, además de identificar al emisor de un mensaje como su autor legítimo, como si se tratara de una firma autógrafa, garantiza la integridad del documento produciendo los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio; lo anterior, en razón de que la firma electrónica avanzada está vinculada a un certificado expedido por una autoridad, en este caso, por el Servicio de Administración Tributaria, en el que constan los datos del registro respectivo.

Amparo en revisión 262/2007. Radio XEAGS, S.A. de C.V. 13 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Óscar Zamudio Pérez.³⁸

4.3.2 CARACTERÍSTICAS

Como ya se señaló la Firma Electrónica Avanzada, en materia fiscal está diseñada para que la realización de trámites administrativos sea más ágil y a distancia, por lo que el SAT recaba los datos necesarios para que la vinculación de la firma con el certificado digital que emite y administra, le dé la certeza jurídica de que el contribuyente al que la emitió es el que realizara cualquier acto posteriormente. Por lo cual se le han atribuido a la Firma Electrónica Avanzada las siguientes características establecidas en el artículo 8 de la Ley que lleva el mismo nombre:

- 1) Equivalencia Funcional: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o en su caso, en un mensaje de datos, satisface el requisito de firma del mismo modo que la firma autógrafa en los documentos impresos.
- 2) Autenticidad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que el mismo ha sido emitido por el firmante de manera tal que su contenido le es atribuible al igual que las consecuencias jurídicas que de él deriven.

³⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, disponible en la página de internet <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx> (consultado el 09 de enero de 2015).

- 3) Integridad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que éste ha permanecido completo e inalterado desde su firma, con independencia de los cambios que hubiere podido sufrir el medio que lo contiene como resultado del proceso de comunicación, archivo o presentación.
- 4) Neutralidad Tecnológica: Consiste en que la tecnología utilizada para la emisión de certificados digitales y para la prestación de los servicios relacionados con la firma electrónica avanzada será aplicada de modo tal que no excluya, restrinja o favorezca alguna tecnología en particular.
- 5) No Repudio: Consiste en que la firma electrónica avanzada contenida en documentos electrónicos garantiza la autoría e integridad del documento y que dicha firma corresponde exclusivamente al firmante.
- 6) Confidencialidad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, garantiza que sólo pueda ser cifrado por el firmante y el receptor.

Estas son las características principales que establece la ley como principios rectores de la Firma Electrónica Avanzada, las cuales contemplan la finalidad con la que se ha creado el uso de la tecnología y los sistemas de seguridad utilizados, siendo así que la equivalencia funcional hace que tenga la misma validez y efectos jurídicos que la firma autógrafa, teniendo con la autenticidad la certeza de que el mensaje de datos fue emitido por el firmante, el cual está de acuerdo con el contenido y sus efectos jurídicos; en virtud de que se tiene la certeza de que el mensaje ha permanecido completo e inalterado desde su firma (integridad), y contando con la confidencialidad de que el mensaje solo lo pueden ver el firmante y el receptor; para lo cual se han ocupado sistemas de seguridad con sistemas internacionales, respetando la neutralidad tecnológica; y ante eso el firmante al utilizar la Firma electrónica avanzada, no podrá negar ningún acto que contenga dicha firma, pues es total responsabilidad del titular bajo el que quedo registrado el certificado digital y al cual se le tomaron los biométricos y datos, el uso de la misma por lo que el no repudio garantiza la autoría e integridad.

Si bien estas características son inherentes al objetivo de la implementación del uso de firma electrónica avanzada, al poder hacer trámites y actos jurídicos sin tener que estar presentes físicamente las partes involucradas, era necesario y vital dar la certeza y seguridad de que sin estar presentante físicamente las partes involucradas a través de su firma se comprometieran a lo pactado, y evitar el robo de identidad.

Otras características que tiene la Firma Electrónica Avanzada emitida por el SAT, es su vigencia, el certificado emitido por esta autoridad solo dura 4 años, de conformidad con el artículo 17-D, decimo párrafo, en relación con el artículo 20 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada por lo que al término de este tiempo se tendrá que renovar.

4.4 REQUISITOS PARA LA OBTENCIÓN DE LA FIEL

Para que el Servicio de Administración Tributaria emita la Firma Electrónica Avanzada, se debe estar inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes con obligaciones fiscales, y cumplir con los requisitos establecidos en su página web.

De manera general se deberá cumplir con:

- 1) Dispositivo USB o CD. Al finalizar el trámite, recibirá una copia de su certificado digital. (Extensión CER).
- 2) Original de comprobante de domicilio, no mayor a cuatro meses (estado de cuenta bancario a nombre de contribuyente, boleta predial, recibo de servicios como luz, agua, teléfono, etc.) únicamente para contribuyentes que sean personas físicas que se hayan inscrito al Registro Federal de Contribuyentes con Clave Única de Registro de Población, por Internet. Esto sucede ya que cuando las personas acuden físicamente a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, el comprobante de domicilio es uno de los documentos que les solicitan.
- 3) En el caso de los asalariados y contribuyentes sin actividad económica será aceptada la credencial para votar expedida por el Instituto Nacional Electoral (antes Instituto Federal Electoral), para acreditar su domicilio, siempre y cuando este contenido en la misma.
- 4) Las personas físicas únicamente para efectos de tramitar la Firma Electrónica podrán designar a un representante legal (en términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación y se deberá acompañar el documento que acredite el supuesto en el que se ubica el contribuyente persona física), siempre que se ubique en los supuestos siguientes:
 - a) Sea menor de edad.
 - b) Los mayores de edad disminuidos o perturbados en su inteligencia, aunque tengan intervalos lúcidos; y aquellos que padezcan alguna afección originada por enfermedad o deficiencia persistente de carácter físico, psicológico o sensorial o por la adicción a sustancias tóxicas como el alcohol, los psicotrópicos o los estupefacientes siempre que debido a la limitación, o a la alteración en

la inteligencia que esto les provoque no puedan gobernarse y obligarse por sí mismos, o manifestar su voluntad por algún medio. Para este supuesto, se deberá presentar el original de la resolución judicial definitiva, en la cual se declare la incapacidad del contribuyente.

- c) Sea designado como albacea.
 - d) Estén privados de su libertad.
 - e) Estén clínicamente dictaminados por institución pública o privada con enfermedad en etapa terminal.
- 5) Opcionalmente también podrá llenar e imprimir la (520 kB) [Solicitud de certificado de Firma Electrónica](#), que se encuentra disponible en la página web.

Además de los requisitos antes señalados, existen requisitos que cumplir dependiendo de situaciones específicas, como son:

1.- Personas Físicas

- a) Acta de nacimiento o certificado de nacionalidad mexicana.
- b) Se podrá omitir la presentación del acta de nacimiento, cuando los datos de la Clave Única de Registro de Población se encuentren certificados, para lo cual se deberá ingresar al Módulo de consulta de datos de la CURP Certificados en el Registro Nacional de Población.
- c) Tratándose de mexicanos por naturalización, carta de naturalización expedida por autoridad competente, debidamente certificada o legalizada, según corresponda.
- d) Tratándose de extranjeros, documento migratorio vigente que corresponda, emitido por autoridad competente.
- e) Cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del contribuyente.

2.- Menores de Edad

- a) Que el padre o tutor haya tramitado previamente su certificado de firma electrónica.
- b) Que el padre o tutor llame al Centro de Atención Telefónica, o bien, acuda directamente a alguna de las Administración Local de Servicios al Contribuyente (ALSC's) o Módulos de Servicios Tributarios en donde se brinda este servicio para verificar que la situación fiscal y el domicilio del contribuyente menor de edad sean correctas, y solicitar una cita para realizar el trámite.

- c) Que el padre o tutor lleve consigo el día de su cita lo siguiente: (no será necesario que el contribuyente menor de edad comparezca ante el SAT para realizar el trámite):

Original del acta de nacimiento del contribuyente menor de edad representado u original de la Cédula de Identidad Personal, expedida por la Secretaría de Gobernación a través del Registro Nacional de Población.

Sólo se podrá omitir la presentación del acta de nacimiento, cuando los datos de la Clave Única de Registro de Población se encuentren certificados, para lo cual se deberá ingresar al Módulo de consulta de datos de la CURP Certificados en el Registro Nacional de Población.

Original del escrito libre en el que se manifieste la conformidad de los padres o tutores para que uno de ellos actúe como representante del menor. Tratándose del último supuesto deberán anexar la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad o la tutela.

En los casos en que en el acta de nacimiento, en la Cédula de Identificación Personal o en la resolución judicial o documento emitido por fedatario público en el que conste la patria potestad o tutela se encuentre señalado solamente un padre o tutor, no será necesario acompañar el escrito libre citado en el párrafo anterior.

Cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del padre o tutor.

3.- Contribuyentes con Capacidad Legal Judicialmente Declarada

- a) Contar con un tutor que haya tramitado previamente su certificado de firma electrónica.
- b) Programar una cita dentro del portal de Internet del SAT, o bien, acuda directamente a alguna de las ALSC's o Módulos de Servicios Tributarios en donde se brinda este servicio para verificar que la situación fiscal y el domicilio del contribuyente sean correctas.
- c) Llevar consigo el día de su cita lo siguiente:

·Original del acta de nacimiento del contribuyente con incapacidad legal declarada.

Sólo se podrá omitir la presentación del acta de nacimiento, cuando los datos de la Clave Única de Registro de Población se encuentren certificados, para lo cual se deberá ingresar al Módulo de consulta de datos de la CURP Certificados en el Registro Nacional de Población.

- Original de la resolución judicial definitiva, en la cual se declare la incapacidad del contribuyente.
- Identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del representante legal.

4.- Contribuyentes con Apertura de Sucesión

- a) Que el albacea o representante legal de la sucesión haya tramitado previamente su certificado de firma electrónica.
- b) Que el albacea o representante legal de la sucesión programe una cita dentro del portal de Internet del SAT, o bien, acuda directamente a alguna de las ALSC's o Módulos de Servicios Tributarios para verificar que la situación fiscal y el domicilio del contribuyente sean correctas, y solicitar una cita para realizar el trámite.
- c) Que el albacea o representante legal de la sucesión lleve consigo el día de su cita lo siguiente:
 - Original del documento en donde conste su nombramiento y aceptación del cargo de albacea (original o copia certificada), ya sea que haya sido otorgado mediante resolución judicial o en documento notarial, según proceda conforme a la legislación de la materia.
 - Los datos del representante legal o albacea que consten en el nombramiento, deberán ser los mismos que los asentados en el formato FE- Solicitud de certificado de FIEL en la sección "Datos del Representante Legal".
- d) Cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del representante legal.

5.- Contribuyentes Declarados Ausentes

- a) Contar con un representante legal, nombrado por el propio ausente (de manera previa a la declaración de ausencia) o por resolución judicial, que haya tramitado previamente su certificado de firma electrónica.
- b) Programar una cita dentro del Portal de internet del SAT, o bien, acuda directamente a alguna de las ALSC's o Módulos de Servicios Tributarios en donde se brinda el servicio para verificar que la situación fiscal y de domicilio del contribuyente sean correctas.
- c) Que el representante legal lleve consigo el día de su cita lo siguiente:
 - Original del acta de nacimiento del contribuyente declarado ausente.
 - Original de la resolución judicial definitiva, en la cual se declare la ausencia del contribuyente.

- Escrito libre en el que manifieste bajo protesta de decir verdad, que la situación de ausencia del contribuyente no se ha modificado a la fecha.
- Cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma del representante, expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del ausente.

6.- Personas Morales

- a) Es necesario que el representante legal de la persona moral haya tramitado previamente su certificado de firma electrónica y deberá presentar original o copia certificada de los siguientes documentos:
- b) Documento constitutivo debidamente protocolizado.
- c) Cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del representante legal.
- d) Poder general para actos de dominio o de administración del representante legal.

Existen otros requisitos complementarios dependiendo de los siguientes supuestos:

- A) Personas Distintas de Sociedades Mercantiles
 - Documento constitutivo de la agrupación o, en su caso, fotocopia de la publicación en el órgano oficial, periódico o gaceta.
- B) Asociaciones en Participación
 - Contrato de la asociación en participación, con firma autógrafa del asociante y asociados o de sus representantes legales, o bien la protocolización del mismo ante fedatario público.
- C) Fideicomiso
 - Contrato de fideicomiso, con firma autógrafa del fideicomitente, fideicomisario o sus representantes legales, así como del representante legal de la institución fiduciaria.
- D) Sindicatos
 - Estatuto de la agrupación y de la resolución de registro emitida por la autoridad laboral competente y en su caso, toma de nota.
- E) Dependencia de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, Centralizada, Descentralizada, Desconcentrada o Unidades Administrativas.
 - Exhibir fotocopia del precepto jurídico contenido en Ley, Reglamento, Decreto, Estatuto u otro documento legal donde conste su existencia o constitución.
 - Acreditar la personalidad del representante legal (quien deberá contar con facultades para representar a la dependencia ante toda clase de actos administrativos, en lugar del poder general para actos de dominio o administración). El trámite puede realizarlo un funcionario público competente de la dependencia de que se trate, quien debe demostrar que cuenta con facultades suficientes para

representar a dicha dependencia. Para ello deberá acreditar su puesto y funciones presentando: Original del Nombramiento.

- En su caso, fotocopia del precepto jurídico contenido en Ley, Reglamento, Decreto, Estatuto u otro documento jurídico donde conste su facultad para fungir con carácter de representante de la dependencia de la cual pretende tramitar el certificado de firma electrónica.
 - Original de cualquier identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del representante legal, sin que sea necesariamente alguna de las señaladas en el Apartado de Definiciones de este Catálogo.
- F) Personas Morales de Carácter Agrario o Social (Distintas de Sindicatos)
- Exhibir (en lugar de acta constitutiva) el documento en virtud del cual se hayan constituido o hayan sido reconocidas legalmente por la autoridad competente.
 - Acreditar la personalidad del representante legal para realizar el trámite. Este puede ser la persona física socio, asociado, miembro o cualquiera que sea la denominación que conforme la legislación aplicable se otorgue a los integrantes de la misma, (quien deberá contar con facultades para representar a la dependencia ante toda clase de actos administrativos en lugar del poder general para actos de dominio o administración), mediante la presentación del nombramiento, acta, resolución, laudo o documento que corresponda de conformidad con la legislación aplicable.
- G) Residente en el Extranjero con o sin Establecimiento Permanente en México
- Documento notarial con el que haya sido designado el representante legal para efectos fiscales.
 - Las personas morales residentes en el extranjero deben proporcionar además su número de identificación fiscal del país en que residan, cuando tengan obligación de contar con éste en dicho país.
 - Su documento constitutivo debidamente apostillado o certificado, según proceda. Cuando el documento constitutivo conste en idioma distinto del español deberá presentarse una traducción autorizada.
- H) Asociaciones Religiosas
- Certificado de registro constitutivo que la Secretaría de Gobernación le haya emitido, de conformidad con la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público y su Reglamento.
- I) Personas Morales que se Extinguieron con Motivo de una Fusión
- Documento notarial en donde conste dicho acto.
 - El trámite lo podrá realizar el representante legal de la empresa que subsista o que resulte de la fusión, acreditando sus facultades con un poder general para actos de administración o dominio.
- J) Personas Morales Declaradas en Quiebra
- Deben presentar copia certificada de la sentencia dictada en concurso mercantil, así como del auto que la declare ejecutoriada.
 - Pueden realizar el trámite a través de la persona física que tenga carácter de Síndico. Esta persona debe acreditar sus facultades presentando copia certificada

del nombramiento y de la aceptación del cargo del síndico, acordados por el juez de la causa.

K) Personas Morales en Liquidación

- Pueden realizar el trámite a través del representante legal de la empresa en liquidación, o bien, por aquella persona a quién le hayan sido conferidas las facultades de liquidador. Este último debe acreditar su calidad como representante legal a través de:
 - Un nombramiento o designación, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo XI de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
 - El nombramiento no puede tener limitaciones en cuanto a las facultades del liquidador para realizar actos de administración o dominio.

L) Oficinas de Representación de Entidades Financiera del Exterior

- Estatutos Sociales vigentes de la Oficina de Representación.
- Resolución o acuerdo del órgano competente de la Entidad Financiera del Exterior en el que se designe al representante legal con poder general para actos de dominio o de administración.
- Dicha documentación deberá estar debidamente apostillada o certificada, según proceda y cuando se encuentre en idioma distinto al español, deberá de acompañarse de una traducción autorizada.³⁹

Al cumplir con los requisitos según corresponda a cada caso en particular, el SAT al finalizar el trámite satisfactoriamente, genera un certificado digital (extensión CER); así mismo se obtiene el comprobante de generación del certificado de Firma Electrónica, la forma oficial FE Solicitud de Certificado de Firma Electrónica y el archivo de requerimiento (.REQ), Clave Privada (.KEY).

³⁹ Disponible en la página de internet, http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/fiel/Paginas/fichas_109_cff.aspx información que se encuentra detallada en fichas técnicas, ya que aunque señale la resolución miscelánea fiscal, en dicha resolución correspondiente a 2014 y 2015, no se encuentran los requisitos señalados dentro de la página web.

4.5 RENOVACIÓN Y REVOCACIÓN DE LA FIEL

A. Renovación

Una de las características de la Firma Electrónica Avanzada, es que su vigencia máxima puede ser de 4 años, por lo que antes de concluya este término o una vez concluido, el contribuyente titular de la firma puede solicitar la renovación de la misma.

La renovación de la firma electrónica podrá realizarse por internet o acudiendo personalmente alguna administración de servicios del contribuyente.

Si el procedimiento se realiza por internet, se deberá ingresar a la página web <http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>, posteriormente darle clic en la opción de “tramites” para luego dar clic en la opción “servicios” en donde aparecerá la opción de “FIEL” al darle clic desplegara la opción de “renovación y revocación” en donde para ingresar se solicita el RFC y la CONTRASEÑA.

Una vez que se ingreso se necesitara:

1. Generar una nueva clave privada y un nuevo requerimiento con el programa “[Solcedi](#)” (es una aplicación llamada Solicitud de Certificado Digital), y guardarlos en donde se elija (equipo de cómputo, o medio de almacenamiento USB o disco compacto)
 - Ingresa al programa “[Solcedi](#)” y selecciona "Requerimiento de renovación de Fiel".
 - Señala la ruta donde están resguardados tus archivos de Firma Electrónica, la que quieres renovar: tu archivo de certificado digital y el de tu clave privada.
2. Continúa las indicaciones, genera y guarda el archivo de requerimiento para la nueva Firma Electrónica (un archivo que tiene terminación ren).
3. Envía este archivo por medio del “[Servicio de renovación de certificados](#)”. Se despliega una pantalla de acuse que ampara tu operación.
4. [Descarga el certificado](#) de tu nueva Firma Electrónica.

En caso de que la FIEL ya esté vencida o los archivos tengan un daño, para renovarla se deberá acudir a las oficinas del SAT, ya sea la Administración Local de Servicios al Contribuyentes que le corresponda, o a los módulos de servicios tributarios, preferentemente con cita para que la atención sea más rápida.

Al acudir se deberá presentar una identificación vigente, y el personal de la Administración, realizara el procedimiento, siendo el titular de la firma el que siempre señale la clave privada; si el titular lleva un medio de almacenamiento

USB, se le entregara el certificado digital y la llave pública; entregándole también el comprobante de inscripción de la firma electrónica avanzada (nueva).

B. Revocación

La revocación de la Firma Electrónica Avanzada, tiene su fundamento en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación el cual indica las diferentes hipótesis por las cuales se puede revocar la FIEL, y en algunos casos establece quienes son las personas que legalmente pueden solicitar la revocación, ya que al solicitarla se entiende que se deja sin efectos el certificado y por ende las obligaciones a las que está sujeto el titular desaparecen.

La solicitud de revocación se puede tramitar por internet o de manera presencial en alguna Administración Local de Servicios al Contribuyente, o en algún Modulo de Servicios Tributarios.

1. Por Internet

Ingresar a la página web <http://www.sat.gob.mx/Paginas/Inicio.aspx>, posteriormente darle clic en la opción de “tramites” para luego dar clic en la opción “servicios” en donde aparecerá la opción de “FIEL” al darle clic desplegara la opción de “renovación y revocación” en donde para ingresar se solicita el RFC y la CONTRASEÑA o la FIEL. Al haber ingresado se deberá seleccionar el archivo (extensión .CER) conocido como certificado que vayas a revocar.

Y al finalizar se obtendrá acuse electrónico de revocación de certificado, el cual se deberá imprimir y conservar.

2. De manera personal

Se puede solicitar una cita de preferencia para que el tiempo del trámite sea breve. Presentar identificación oficial vigente con fotografía y firma expedida por el Gobierno Federal, Estatal o Municipal del contribuyente o representante legal. En caso de representación legal, poder especial otorgado para efectos de presentar la solicitud de revocación del certificado de que se trate, o poder general para actos de dominio o de administración con el que se acredite la personalidad del representante legal; así como presentar un escrito libre solicitando la revocación, o en la administración o modulo donde se realice el tramite se proporciona un formato que deberá llenarse y firmarse de manera autógrafa, en donde se deberá señalar la causa por la que solicita la revocación de la FIEL.

Al finalizar el trámite se emite un comprobante de solicitud de revocación de certificado digital, el cual es el acuse que ampara la presentación del trámite, para

los efectos legales a que haya lugar, ya que en dicho comprobante se indica el número de serie del certificado digital que se dejara sin efectos.

4.6 OBLIGACIÓN Y EFECTOS DE CONTAR CON LA FIEL

La firma electrónica avanzada, se equipara a la firma autógrafa, por lo que al utilizarla para firmar se tiene por consentido el acto que corresponda y sus efectos legales. Sin embargo a pesar de existir regulación al respecto, esta sigue siendo genérica, y aunque la Ley de Firma Electrónica Avanzada le da facultades a la Secretaría de Economía y al SAT para emitir regulaciones al respecto, estas no son tan claras ni específicas.

La Ley de Firma Electrónica Avanzada, establece en los artículos 21 y 22, los derechos y obligaciones del titular del certificado digital. Por su parte el Reglamento de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, establece lo siguiente:

“Artículo 15. La Clave Privada deberá ser resguardada y controlada por el titular del Certificado Digital, en un Medio Electrónico, óptico o magnético que sea de su uso exclusivo.

Artículo 16. Las Autoridades Certificadoras deberán poner a disposición de los interesados en obtener Certificados Digitales, la información relativa a los derechos y obligaciones que adquieren como titulares de un Certificado Digital.

Para los efectos del párrafo anterior, la Autoridad Certificadora deberá dar a conocer, en su Página Web, los derechos y obligaciones a que aluden los artículos 21 y 22 de la Ley y entregar un documento conteniendo los mismos al titular del Certificado Digital al momento de su emisión.

Artículo 17. Las Autoridades Certificadoras incluirán en su Página Web los servicios digitales y, en su caso, proporcionarán medios de acceso a éstos desde sus instalaciones para los usuarios, a fin de facilitar a los titulares de Certificados Digitales el cumplimiento de las obligaciones previstas en las fracciones III y IV del artículo 22 de la Ley.”⁴⁰

Como se desprende de los ordenamientos citados, tanto los derechos como las obligaciones que conlleva tener el certificado digital de la firma electrónica avanzada las debe establecer y señalar la autoridad certificadora, y deberá ponerlas a disposición a través de su página web, ya que la única obligación que impone la ley y reglamento al titular del certificado es la de custodiar adecuadamente los datos de creación de la firma y la clave privada vinculada a ellos, a fin de mantenerse en secreto.

En ese sentido correspondería al Servicio de Administración Tributaria, poner a disposición de los contribuyentes de manera clara y precisa las obligaciones y

⁴⁰ Reglamento de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, disponible en la página de internet http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LFEA.pdf (consultado el 08 de enero de 2015).

derechos que genera contar con la Fiel. En el Código Fiscal de la Federación como ya se comentó en puntos anteriores no existe una definición de Firma Electrónica Avanzada, y tampoco existe un artículo que claramente indique cuales son las obligaciones y los derechos.

En Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicada el 30 de diciembre de 2014 en el Diario Oficial de la Federación, señala en la regla 2.4.5 que las personas físicas podrán inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes con la CURP a través de internet, y al inscribirse podrán hacerlo CON o SIN obligaciones fiscales, siendo únicamente aquellas personas que se hayan inscrito con obligaciones fiscales las que deberán acudir a la oficina del SAT de su preferencia, en un plazo de 30 días hábiles siguientes a su inscripción por internet, para tramitar su contraseña o FIEL, de conformidad con la ficha de trámite 105/CFF la cual se encuentra en el anexo 1-A de la misma Resolución Miscelánea Fiscal. En dicha ficha se indica que podrán obtener el certificado de FIEL cuando el contribuyente lo requiera por ser necesario para algún trámite o simplemente por ser su voluntad tener el certificado de FIEL.

Entre las diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, se encuentra que las obligaciones fiscales a cumplir por los contribuyentes se deben realizar a través de medios electrónicos como son:

- Presentación de declaraciones
- Presentación de avisos relacionados con el RFC
- Emisión de comprobantes fiscales (CFDI)
 - o Factura
 - o Recibo de nomina
- Buzón Tributario
 - o La notificación
 - o Contabilidad
 - o Recurso Administrativo de Revocación

Para cumplir con todas estas obligaciones es necesario contar con Contraseña o FIEL, por lo cual se puede deducir que están obligados a contar con Fiel las personas físicas o morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes con obligaciones fiscales.

Ahora bien dentro de los usos de la firma electrónica avanzada, se tiene que esta es indispensable para poder interponer el recurso administrativo de revocación a través de buzón tributario puesto que es el único medio para su interposición, convirtiendo este recurso un medio de defensa exclusivo de personas que inscritas al RFC y que cuenten con FIEL y de personas que sin tener obligación de inscribirse en el RFC lo hagan, y soliciten su FIEL asumiendo la obligación de custodiar adecuadamente los datos de creación de la firma y la

clave privada vinculada a ellos; lo cual hace que el recurso de revocación no sea un medio defensa al alcance de todos los que lo necesiten, lo cual rompe con el principio de equivalencia funcional, que caracteriza a la FIEL.

En virtud de que lo justo y legal sería que el recurso de revocación tuviera como opción para su interposición el poder hacerlo a través de buzón tributario y fírmalo con FIEL o poder hacerlo de manera presencial en las oficinas jurídicas de la Administración Local que correspondiera de acuerdo al domicilio fiscal del recurrente o de la autoridad ejecutora del acto recurrido.

CAPÍTULO QUINTO ACCESO A LA JUSTICIA

5.1 GARANTÍA DE ACCESO A LA JUSTICIA

Como mencione en el capítulo primero la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene derechos humanos y garantías individuales que son derechos que el Estado reconoce y tutela en la legislación vigente; particularmente nos referiremos a la garantía de acceso a la justicia la cual está consagrada en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo al cual hicimos referencia y señalamos sus antecedentes y reformas en el capítulo primero.

El artículo establece principios básicos y necesarios de cómo debe ser la justicia en México, el segundo párrafo dispone todas las personas, sin excepción alguna tienen derecho a que se les administre justicia por tribunales que serán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, siendo el servicio gratuito. En este artículo se habla siempre de tribunales, dando la idea de que solo se aplicará lo estipulado a actuaciones en tribunales jurisdiccionales, lo cual desde mi punto de vista no se cumple, toda vez que este artículo se debe aplicar de manera general a cualquier acto aunque sea administrativo, es decir cualquier acto aunque este sea realizado por alguna autoridad del poder ejecutivo.

Reforzando mi dicho con la tesis aislada XXVII.3o.6 K (10a.), Decima época, instancia Tribunales Colegiados de Circuito, libro 5, abril de 2014, tomo II, pagina 1695, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

“SUBGARANTÍAS DE PRONTITUD, EFICACIA Y EXPEDITEZ CONTENIDAS EN EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. NO SON PRIVATIVAS DEL ÁMBITO JUDICIAL, SINO QUE SU DIMENSIÓN DE ACCESO A LA JUSTICIA COMPRENDE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER NO CONTENCIOSO SEGUIDOS ANTE LAS DEPENDENCIAS DEL PODER EJECUTIVO.

El artículo 1o., tercer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de toda autoridad de promover, respetar y garantizar los derechos humanos, favoreciendo la protección más amplia posible a favor de la persona, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En tales condiciones, debe estimarse que la observancia de las subgarantías de prontitud, eficacia y expeditéz contenidas en el segundo párrafo del artículo 17 de la Carta Magna, no sólo resulta atribuible a las autoridades que ejerzan actos materialmente jurisdiccionales, sino que debe expandirse a todas las manifestaciones de poder público, como son los procedimientos administrativos no contenciosos seguidos ante las dependencias del Poder Ejecutivo. Ello es así, pues la eficacia de la autoridad administrativa

presupone no sólo una sujeción irrestricta a los procedimientos señalados en la ley y los reglamentos, sino también que su proceder no puede ser ajeno a la tutela del derecho de acceso a la jurisdicción en las vertientes señaladas lo que, además, implica en un correcto ejercicio de la función pública, la adopción de medidas, actuaciones y decisiones eficaces, ágiles y respetuosas de los derechos de los administrados, razones por las que las citadas subgarantías de prontitud, eficacia y expeditéz no pueden ser privativas del ámbito judicial, sino que comprenden la producción de los actos administrativos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 35/2013. Secretario de Desarrollo Agrario Territorial y Urbano. 16 de enero de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Livia Lizbeth Larumbe Radilla. Secretario: José Francisco Aguilar Ballesteros.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 09:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación.”

Con la tesis transcrita se refuerza que la garantía del artículo 17 Constitucional, no solo resulta atribuible a las autoridades que ejerzan actos materialmente jurisdiccionales, sino que debe aplicarse a todas las manifestaciones de orden público; por lo que los actos y procedimientos administrativos deben adoptar las medidas, actuaciones y decisiones eficaces, ágiles y respetuosas protegiendo los derechos de los administrados, razones por las que las citadas garantías de prontitud, eficacia y expeditéz no pueden ser privativas del ámbito judicial, sino que comprenden la producción de los actos administrativos.

Ya que los actos administrativos también causan molestia y perjuicios a los gobernados, en ese sentido es que la garantía de acceso a la justicia es de suma importancia ya que así todos los ciudadanos que se vean afectados por un acto de autoridad, deberían poder acceder a los medios de defensa para salvaguardar sus derechos, siendo a través de los diversos medios de defensa que se establecen en cada ley o código, sin que utilizar cualquier medio de defensa previsto en ley, genere cargas u obligaciones al particular, ya que de ser así se estaría violentando la garantía de acceso a la justicia, cuyos principios rectores son que los ciudadanos puedan tener libre acceso a la justicia la cual debe impartirse de manera pronta, eficaz y expedita.

5.2 CIBERJUSTICIA

Ante la innovación de tecnología y el uso masivo de los medios electrónicos, comienzan a surgir nuevos conceptos dentro de la impartición de justicia. La tecnología trae consigo cambios sociales, respecto a los cuales el derecho debe comenzar a regular las situaciones que se presentan para que la sociedad siga dentro de un orden jurídico y así la convivencia como sociedad sea posible.

Uno de esos nuevos conceptos es el de *ciberjusticia* comenzare dividiendo la palabra en dos términos, cibernética y justicia, ya que como sucede con las disciplinas de reciente auge y desarrollo, es difícil definir conceptos concretos, pues estos se pueden ir modificando conforme a disciplina a la que pertenezcan se vaya dando a conocer y se continua con su estudio y desarrollo.

“Etimológicamente la palabra cibernética proviene de la voz griega kibernetes, piloto, y kibernes, que aluden al acto de gobernar y relaciona la función cerebral con respecto a las maquinas.”⁴¹

De acuerdo a la enciclopedia interactiva Santillana:

“La cibernética es una ciencia que estudia comparativamente los sistemas de comunicación y de regulación automática y control en los seres vivos y en las maquinas”⁴²

De la definición que antecede se desprende que la cibernética es la ciencia que analiza o estudia la relación de comunicación que hay entre los seres vivos y las maquinas, es decir estudia de manera comparativa la relación que se desarrolla entre la tecnología a través de los sistemas de comunicación y los seres vivos.

El otro término que señalamos es Justicia, la cual es definida como supremo ideal que consiste de dar a cada uno lo suyo, según el pensamiento de Justiniano:

“Constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi”⁴³

⁴¹ Hidalgo Ballina Antonio, *Derecho Informatico*, México, Editorial Flores Editor, 2013, pág. 83.

⁴² Disponible en la página de internet, www.encyclopediainteractivasantillana.com (consultada el 26 de febrero de 2015)

⁴³ Cabanellas de Torres Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, 19ª edición: actualizada por Guillermo Cabanellas de las cuevas, Buenos Aires Argentina, Editorial Heliasta, 2008, Pág. 222.

También se define que la justicia es el fin propio del derecho, como norma suprema para regir la convivencia entre los hombres y por ello tiene que desecharse en forma definitiva y desterrar para siempre la posibilidad de un sistema jurídico injusto.⁴⁴

De los dos conceptos citados se puede definir a la ciberjusticia como la unión de la cibernética y el derecho, la cual tiene como finalidad la aplicación de las normas jurídicas para proveer de justicia a los hombres, a través de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Siendo la cibernética la ciencia dentro de la cual se desarrolla la computación o los dispositivos físicos electrónicos, estos dos se encuentran dentro de lo que es denominada tecnologías de la información y de la comunicación.

Es así como la informática y el derecho comienza a unirse, formándose la informática jurídica, que como lo señala la autora Lucerito Flores Salgado:

“El aspecto informático no puede quedar sin un control legal, por lo que la informática debe tener un marco legal que la regule, y el derecho debe tener un respaldo en el procesamiento de datos que proporciona la informática”.⁴⁵

Es decir a través de la informática se realizara el control y procesamiento de datos, que son necesarios para el desarrollo y avance del derecho, independiente de que el derecho debe regular la manera en que se maneja la información.

Como mencione en el capítulo anterior, los avances tecnológicos y el uso del internet, impulsó el uso del comercio electrónico; lo cual reitera cambios sociales; los gobiernos de diversos países se han actualizado e incorporado en sus Estados la informática jurídica y tecnologías de la información y de la comunicación.

El Estado en sus diversos órdenes del gobierno federal, local y municipal ha implementado el uso de internet desarrollando páginas web en donde hacen publicaciones de información o incluso se permite realizar trámites, formando lo que de acuerdo a Julio Telléz Valdés se llama:

“Gobierno electrónico (e-governmet), al cual lo define como un concepto de gestión que fusiona el empleo adecuado y acentuado de las tecnologías de la información y comunicación, con modalidades de gestión y administración, como una nueva forma de gobierno.”⁴⁶

⁴⁴ Carrasco Iriarte Hugo, Ob. cit, Pág. 466.

⁴⁵ Flores Salgado Lucerito, *Derecho informático*, México, Editorial Patria, 2009, Pág. 45.

⁴⁶ Téllez Valdés Julio, *Derecho Informático*, México, Cuarto Edición, Editorial Mc Graw Hill, 2009, Pág. 35.

Coincido con el concepto que maneja Julio Telléz Valdés respecto al gobierno electrónico, y es muy claro al señalar que en el gobierno electrónico ha surgido con la modalidad de gestión y administración, lo cual nos parece adecuado tomando en consideración que aun en México no toda la población tiene acceso a internet; independientemente de que la transición deberá hacerse de manera paulatina.

Así como poco a poco ante el ritmo acelerado de la sociedad, el gobierno busca facilitar a través de internet la interacción que como ciudadanos debemos tener con él; es que comienzan a surgir los cibertribunales, los cuales servirán para que la ciberjusticia pueda realizar su finalidad.

Fue a raíz del comercio electrónico que comenzaron a surgir los cibertribunales ante la necesidad de contar con mediadores en los litigios derivados del uso del internet. Estos tribunales tienen como finalidad resolver a través del arbitraje las diferencias que existan entre las partes cuando estas se comprometieron por medio de internet, toda vez que resultaría ilógico y absurdo que si dos personas decidieron obligarse por medio de internet, quizá con la finalidad de no perder tiempo o ahorrar dinero al no tener que trasladarse a cierto lugar, al momento en que surja alguna diferencia, tuvieran que reunirse de manera forzada, porque entonces no tendría finalidad el comercio electrónico.

En México se ha comenzado a innovar, estableciendo que algunos medios de defensa pueden ser sustanciados por internet, surgiendo así los cibertribunales y la ciberjusticia, específicamente en la materia Administrativa se han implementado el primer juicio en línea en materia administrativa y fiscal, y este se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa convirtiéndose así en un cibertribunal, de reciente reforma está el tramitar el Recurso Administrativo de Revocación, a través de internet, siendo así estos los únicos de medios de defensa que se pueden tramitar sin que las partes que intervienen en la sustanciación se tenga que ver o presentarse a algún lugar físicamente.

5.3 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA CIBERJUSTICIA

La innovación de poder resolver conflictos a través del uso de las tecnologías de la información y de la comunicación, específicamente hablamos de computadoras y el uso de internet, implica ventajas lo cual se traduce en beneficios contribuyendo al progreso; pero también se generan situaciones nuevas que pueden perjudicar la esfera jurídica del gobernado, si no se evalúa, comprende y corrige desde un principio.

VENTAJAS DE LA CIBERJUSTICIA	DESVENTAJAS DE LA CIBERJUSTICIA
<p>Antes de señalar las ventajas que encontramos en el uso de la ciberjusticia es importante mencionar que partimos del punto hipotético de que toda la población tiene acceso a internet y a una computadora o medio electrónico de información.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se acorta el tiempo de los procedimientos • Es más económico, al ahorrarse papelería y gastos de transportación. • Se puede trabajar en tiempo real todas las partes involucradas. • Privacidad y confidencialidad. • El ingreso de promociones puede hacerse a cualquier hora del día, pues no se está sujeto a un horario de ventanilla. • En materia de comercio electrónico hay autonomía de la voluntad de las partes. • En comercio electrónico la posibilidad de encontrar un conciliador o arbitro neutral de un país diferente al de las partes involucradas. • Por tratados internacionales en 	<p>Para señalar las desventajas, partimos del punto real en que se encuentra México, siendo una realidad que a pesar de los esfuerzos que hace el gobierno por implementar la ciberjusticia y el gobierno electrónico, somos un país en donde no toda la población cuenta con el servicio de internet y las tecnologías de la información y comunicación.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Para la sustanciación de los juicios o procedimientos en línea, se establecen ciertos lineamientos técnicos, lo cual se convierte en un obstáculo para acceder a este tipo de justicia. • Ante la innovación de este tipo de juicios y procedimientos, la falta de previsión para ver las circunstancias reales en que encuentran las personas a las que van encaminadas estas modificaciones, hace que el acceso sea tedioso y complicado. • La falta de criterios uniformes para hacer la migración de los juicios y procesos tradicionales

<p>materia de comercio electrónico, se tiene la posibilidad de que un laudo que sea dictado en determinado país sea válido en cualquier otro.</p>	<p>(en papel y personalmente) a juicios y procesos en línea de manera paulatina, hacen que la personas a las que van dirigidos, se encuentran confusos y renuentes ante la falta de información y capacitación.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Por lo que la ciberjusticia pierde su objetivo, convirtiéndose en lenta, compleja, causando incertidumbre y dejando en estado de indefensión a cierta población.
---	--

5.4 TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Encontrar una manera de impartir justicia entre el gobierno y los ciudadanos, surge en México inspirándose en el Derecho Francés, en donde se instituyeron tribunales que impartieran justicia en el aspecto tributario resolviendo controversias entre el Estado y la ciudadanía; teniendo esto como base en México Teodosio Lares formulo un proyecto de Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo, el cual fue aprobado el 25 de mayo de 1853.

La Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo fue impugnada, y entonces la justicia administrativa quedo a cargo de los Tribunales de la Federación; fue el 10 de febrero de 1927 que se promulgó la Ley de la Tesorería de la Federación, esta ley si contemplo un juicio de oposición en contra de reclamaciones fiscales, este juicio se tramitaba ante el Juzgado de Distrito de la jurisdicción del opositor, este juicio fue considerado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como un medio ordinario de defensa, que debía agotarse ante de acudir al amparo; pero esta opción de juicio para dirimir controversias entre la hacienda pública y el contribuyente, se tornó en un procedimiento largo y tedioso, en donde se perdía el interés, se dejaba de promover y en consecuencia no había resoluciones prácticas.

El 27 de agosto de 1936 se promulgo la Ley de Justicia Fiscal y con dicha Ley se creó el Tribunal Fiscal de la Federación el cual comenzó sus actividades el 1 de enero de 1937, la competencia que se le asigno era estrictamente fiscal, y se estableció que resolvería con autonomía pero con una jurisdicción delegada, toda vez que las sentencias que dictara serían a nombre del poder ejecutivo. Tuvo muchas críticas la creación del tribunal pero la Suprema Corte considero que la

garantía de jurisdiccionalidad consagrada en el artículo 14 de la carta Magna, no condicionaba que el juicio se debía tramitar ante un órgano judicial, y mientras el poder judicial tuviera conocimiento de los asuntos de lo contencioso administrativo a través de la interposición del juicio de amparo, no se estaría transgrediendo la Constitución.

El tribunal en su comienzo estuvo integrado por 15 magistrados que podían actuar en pleno o a través de cinco salas, pues cada sala estaba conformada por 3 magistrados. A tan solo un año de haber entrado en vigor la Ley de Justicia Fiscal, fue derogada y entro en vigor el Código Fiscal de la Federación, que recogió el contenido de la Ley de Justicia Fiscal, el Código conservo la competencia del tribunal la cual con el paso del tiempo se fue ampliando a través de leyes especiales; en 1946 se crearon dos salas más, aumentando el número de magistrados pasando de 15 a 21.

Fue hasta 1967 que se expide la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en esta se previeron los aspectos orgánicos del propio tribunal, se incrementó el número de magistrados, pasando a ser 22, pues 21 integraban las 7 salas ya existentes y uno más tomo el cargo de presidente que no integraría ninguna sala, se introdujo un nuevo concepto que es el de Organismos fiscales autónomos y se le otorgo facultades para conocer sobre juicios de lesividad. Esta Ley de 1967 fue expedida una nueva ley con el mismo nombre que la anterior, pero esta ya prevé la regionalización del Tribunal, es decir que se crearan salas regionales y una sala superior, precisando la competencias de ambas en donde la diferencia era fundamental respecto a la cuantía de los asunto, se prevé el recurso de revisión, a través del cual la sala superior revisara las sentencias dictadas por las salas regionales.

Con el paso del tiempo se fueron haciendose modificaciones al Tribunal, pero fue hasta el año 2000 que se dan cambios trascendentales, como son el cambio de nombre al Tribunal el cual se llamaría a partir de entonces y hasta el día de hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en consecuencia también se le cambio el nombre a la Ley Orgánica. Con el nuevo nombre el tribunal ve reflejado que desde su creación, su competencia fue creciendo pues ya no solo se ocupa de asuntos fiscales si no también administrativos, también se da competencia para conocer de los juicios que se promuevan contra las resoluciones dictadas por las autoridades que pongan fin a un procedimiento administrativo, o a una instancia que resuelva un expediente en términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, reformándose así la fracción XIII del artículo 11 de esa ley para establecer la competencia citada, además de ya poder conocer demandas contra las negativas fictas configuradas en las materia que son de su competencia.

A la Sala Superior se le concedieron facultades para determinar las regiones y el número y sede de las Salas, así como la forma de integrar jurisprudencia al resolver contradicciones de las resoluciones de las Secciones o de las Salas Regionales.

El Código Fiscal de la Federación tuvo cambios respecto al Procedimiento Contencioso Administrativo los cuales fueron:

- Se cambió el nombre del procedimiento al de Juicio Contencioso Administrativo.
- El domicilio del actor para oír y recibir notificaciones debería estar dentro de la jurisdicción de la sala regional, si no se harían por lista.
- Se podrá conceder la suspensión de la ejecución del acto impugnado.
- Se establece la posibilidad de señalar domicilio electrónico para recibir notificaciones.
- Se establece que en la sentencia se podrá declarar la existencia de un derecho subjetivo, cuando previamente se pruebe su existencia, y condenar al cumplimiento de una obligación, además de anular la resolución impugnada.
- Se le otorga al pleno de la Sala Superior la facultad para establecer jurisprudencia por contradicción de tesis.

El 01 de diciembre de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo aunque su vigencia comenzó el 1o. de enero del 2006, en toda la República Mexicana. A su entrada en vigencia se derogo el Título VI del Código Fiscal de la Federación cuyos artículos comprendía del 197 al 263 del citado ordenamiento, en donde se encontraba previsto el juicio Contencioso Administrativo, al cual se le hicieron las adecuaciones que se estimaron pertinentes para establecer un nuevo procedimiento, que sea "ágil, seguro y transparente".

Actualmente la estructura del Orgánica del Tribunal se encuentra de la siguiente manera:



La competencia material del Tribunal está establecida en los artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para los efectos del primer párrafo del artículo 14, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá, además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean auto aplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.

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.

5.4.1 TIPOS DE JUICIOS QUE SE TRAMITAN EN EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

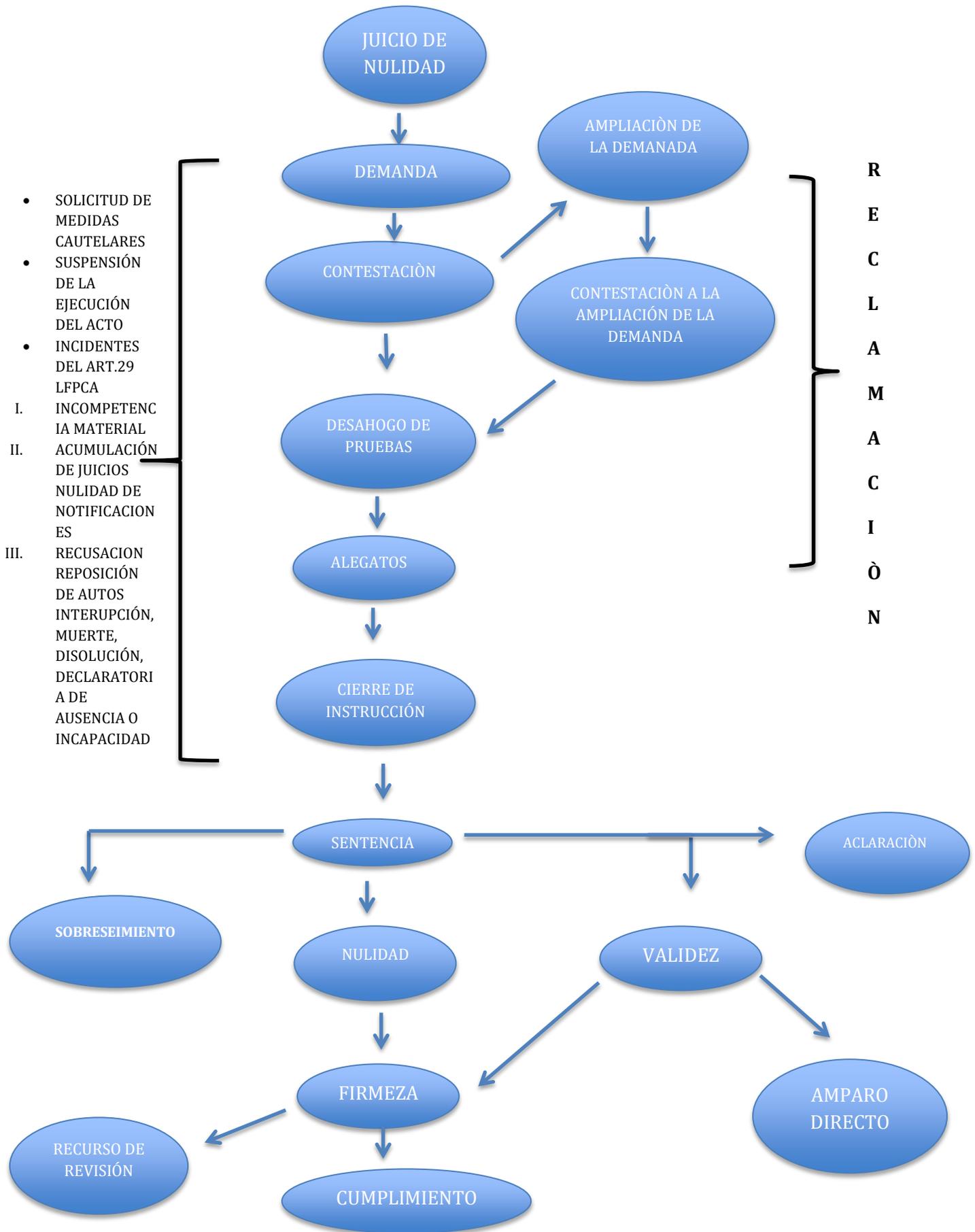
Como mencione en el punto que antecede, tanto el Código Fiscal de la Federación como la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, solo contemplaba en sus inicios un solo juicio el contencioso administrativo, llamado también juicio de nulidad, con el paso del tiempo y ante el aumento de los juicios interpuestos y el tiempo que estaban tardando en resolverse, se hicieron reformas a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en los años 2009 y 2010, en donde se implementaron nuevos tipos de juicios, por lo que Actualmente los juicios que se tramitan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa son:

1.- Juicio de Nulidad Tradicional: Es el juicio que se ha tramitado ante el Tribunal desde los inicios de este, es un juicio que se lleva de manera documental o presencial, su tramitación será la que de manera general se lleva, solo que con plazos más amplios es decir plazos de 45 días hábiles para interponer la demanda y contestarla, plazos de 20 días para la ampliación de la demanda y la contestación a la ampliación, para la presentación de los alegatos son 15 días, cuando se hace algún requerimiento se establece un plazo de 5 días para cumplimentarlo, el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece la competencia material, pero por lo que respecta a resoluciones que imponen una carga económica esta deberá de ser mayor a cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión.

2.- Juicio de Nulidad Vía Sumaria: Este juicio es el más nuevo incluido en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se tramita de manera documental o presencial, los artículos 58-1 al 58-15 contienen sus particularidades lo no regulado en esos artículos se resolverá de acuerdo a lo establecido en el resto de la Ley. Es un juicio sumario porque es abrevio acortándose los plazos, no perdió las formalidades del proceso normal o tradicional, pero con este tipo de juicio se busca agilizar y resolver de manera más rápida los juicios, el objetivo principal de este tipo de juicio es que el trámite del juicio sea ágil y permitir emitir una resolución rápida a los asuntos, sin que eso implique en ningún momento que las sentencias se emitan sin ser cuidadas, y ajustadas conforme a derecho, para no vulnerar la garantía de seguridad jurídica de los gobernados ni el principio de igualdad procesal de las partes, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es importante mencionar que este tipo de juicios está diseñado para ciertos supuestos únicamente, por lo que en su artículo 58-2 se establece cuando será procedente.

Como son las resoluciones que imponen una carga económica que tiene un cantidad limite, y que dicha cantidad está basada en salario Mínimos, por lo que cada que aumenta el salario mínimo esta cantidad incrementa. El juicio sumario como ya mencione anteriormente acorta los plazos, a diferencia del tradicional, el plazo para la interposición de la demanda y la contestación es de 15 días, cuando existe ampliación a la demanda y contestación a la ampliación el plazo es de 5 días, en este juicio ningún plazo es mayor de 15 días ni menos a 3 días, desde el momento en que se admite la demanda se da una fecha de cierre de instrucción por lo que el Tribunal Procura sustanciar el procedimiento antes de la fecha señalada en el acuerdo de admisión, aunque por la carga de trabajo en ocasiones esta fecha puede ser cambiada.

3.- Juicio de Nulidad en Línea. El juicio en línea es un tipo de juicio que utiliza la tecnología para impartir justicia, por lo que lo podríamos considerar un ciberjuicio motivo por el cual lo abordaremos en el punto que a continuación se abordara.



5.4.2 LA CIBERJUSTICIA EN LOS JUICIOS QUE SE TRAMITAN ANTE TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es un tribunal que con el paso del tiempo ha visto incrementada de manera excesiva su carga de trabajo, por lo que la tramitación y resolución de los juicios cada vez es más tardada, por lo que ante esta problemática se planteó la posibilidad de sustanciar el juicio en todas sus etapas a través de internet utilizando para este efecto la página web propio Tribunal, en este tipo de juicio las partes podrían realizar consultas remota del expediente electrónico que se integre en cada juicio, muy importante es mencionar que el juicio en línea no busca suprimir ninguna etapa procesal, tampoco afecta derechos ni obligaciones, solo se busca hacer un procedimiento que permita ahorrar tiempo y dinero, pues el costo de su tramitación sería más bajo ya que no se utiliza papel, ni se necesitan trasladar las personas para ingreso de promociones o revisión de expedientes, ni para realizar notificaciones.

En marzo de 2009 el presidente de la Republica presento ante la Cámara de Diputados la iniciativa de decreto que reformo y adicono diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a fin de hacer una realidad y darle sustento legal al juicio en línea. De conformidad con la exposición de motivos el decreto planteó como uno de los principales objetivos la modernización del sistema de justicia para lograr un marco normativo que garantice una justicia pronta y eficaz.

El 12 de junio de 2009, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En estas adiciones surge la implementación del Juicio en Línea, siendo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el primer tribunal en materia administrativa en llevar a cabo en México un juicio de esta índole, por lo que se tuvieron que adicionar artículos en donde se estableciera los conceptos jurídicos-informáticos, necesarios para el desarrollo del juicios comenzando a surgir así un nuevo termino llamado Ciberjusticia. Este tipo de juicio procede contra las resoluciones que establece el artículo 2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que son los mismos supuestos que para el juicio tradicional.

El desarrollo del juicio en línea quedo establecido del artículo 58-A al 58-S de la Ley de la materia, este juicio se tramita de la misma manera que el juicio tradicional, lo única que cambia es que ya no hay papel ni es necesario presentarse físicamente en el tribunal, para ingresar la demanda, las promociones, revisar expedientes y recibir notificaciones; por lo mismo en el artículo 1 de la Ley,

se establecen definiciones de conceptos que son utilizados en el juicio en línea, para la utilización de este juicio es vital contar con la Firma Electrónica Avanzada ya que como hemos mencionado a lo largo del presente trabajo la firma eléctrica avanzada es equiparable con la firma autógrafa.

Este juicio es optativo para el particular, independientemente si se trata del demandante, demandado o tercero perjudicado; esta gran particularidad se consideró otorgarla pues se tomó en consideración que no todas las personas cuentan con acceso a medios electrónicos, y en ese sentido no se puede obligar a los particulares a que sustancien un juicio del que sean parte a través de internet porque esto limitaría la impartición de justicia contraviniendo a lo establecido en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CONCLUSIONES

Como se ha señalado en el presente trabajo de investigación, a partir de las reformas del el año 2013 al Código Fiscal de la Federación, en particular las modificaciones que se hicieron a los artículos que regulan el recurso administrativo de revocación, el legislador no contempló situaciones que son ajenas a la realidad social, como lo es que el gobierno no garantiza la cobertura gratuita de internet en todo el territorio nacional, por lo que al limitarse la interposición del recurso de revocación para que únicamente sea por buzón tributario para el cual es indispensable tener servicio de internet, se transgrede la garantía de acceso a la justicia consagrada en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que antecede es que prosigo a señalar los puntos problemáticos y sujetos a ser modificados respecto a la regulación del recurso administrativo de revocación.

PRIMERA: Las reformas efectuadas al recurso administrativo de revocación, son ilegales pues la nueva modalidad de interponer dicho recurso es únicamente por buzón tributario, el cual es un medio electrónico que se encuentra en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual se genera la comunicación entre dicho órgano y los contribuyentes; sin embargo el administrador de dicha aplicación es el propio SAT, con lo cual se tienen facultades excesivas a través de este buzón para poder actuar o realizar facultades de comprobación sin el conocimiento del contribuyente, violentando así los procedimientos establecidos en ley que otorgan derechos y seguridad jurídica a los contribuyentes; esto en razón de que la propia Ley no tiene una regulación clara y precisa del actuar y límites de la autoridad a través del buzón tributario.

SEGUNDA: Para ingresar al buzón tributario e interponer el recurso administrativo de revocación, además de requerir de la FIEL para su acceso, implica que los particulares cuentan con servicio de internet y equipo de cómputo; por lo que en este sentido el legislador y el Servicio de Administración Tributaria, están partiendo de que todos los particulares cuentan con estas tres herramientas (FIEL, INTERNET Y COMPUTADORA),

Por lo que como resultado del estudio realizado en el capítulo cuarto se obtiene que el planteamiento anterior está alejado de nuestra realidad pues aún existen zonas en donde el acceso a internet no es posible; por lo cual el Estado no puede limitar el acceso a la justicia si el mismo no garantiza una cobertura nacional para el uso de internet; dejando así esa carga al particular quien en ocasiones debe realizar gastos excesivos por las contrataciones de dicho servicio, además del gasto que implica la adquisición de un equipo de cómputo, esto con la

finalidad de que el propio contribuyente pueda cumplir con sus obligaciones tributarias o acceder a medios de defensa; lo que transgrede de manera clara la garantía de acceso a la justicia consagrada en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el también establece que la justicia debe ser gratuita.

TERCERA: La finalidad del uso de las tecnologías es hacer más rápido y ágil los procesos y trámites en general y que la Firma Electrónica Avanzada está diseñada para funcionar y ser utilizada como la firma autógrafa; sin embargo, en lo que concierne al recurso administrativo de revocación, al limitar que dicho recurso solo se interponga por internet y utilizando la firma electrónica avanzada, se le está dando prioridad a este tipo de firma por encima de la firma autógrafa, contradiciendo uno de los principios que rigen a la firma electrónica avanzada el cual es el principio de equivalencia funcional, conclusión derivada del estudio realizado en el capítulo cuarto del presente trabajo.

CUARTA: El buzón tributario será el medio a través del cual el Servicio de Administración Tributaria, notificará a los contribuyentes cualquier acto o resolución administrativa que emita, incluidas las que puedan ser recurridas, sin embargo al hacer las reformas pasaron inadvertido que para avisar de una notificación al contribuyente se enviará un mensaje al correo electrónico que el contribuyente haya registrado en dicho buzón; sin embargo, ya que a través de las notificaciones se pueden imponer cargas a los contribuyentes el SAT debería proporcionar un correo electrónico bajo sus servidores, para evitar fallas y dejar en estado de indefensión al contribuyente.

QUINTA: Partiendo del punto que para acceder a buzón tributario se necesita la FIEL misma que es equivalente a la firma autógrafa, el SAT da por hecho que el contribuyente que tenga una resolución por notificar ingresará al buzón tributario y tendrá la certeza de que la resolución a notificar será recibida por el contribuyente a quien va dirigida ya que al ingresar al buzón tributario se deberá identificar con su FIEL, firma electrónica que fue emitida a la persona física que se identificó plenamente ante esta autoridad para que le fuera emitida dicha firma teniendo así la autoridad la certeza de la autenticidad de quien ingresa al buzón tributario; sin embargo, derivado del estudio del capítulo cinco se concluye que no se han previsto o señalado mecanismos probatorios que pueda tener el contribuyente para impugnar alguna notificación, toda vez que como ya se mencionó en la Ley aun no existen normas claras y precisas del actuar ni los límites de la autoridad a través del buzón tributario, pues en Ley donde debe establecerse y no en Reglas de Carácter General.

SEXTA: Por lo motivos que anteceden es que considero que las reformas hechas al recurso administrativo de revocación, no fueron acertadas ni planteadas para la realidad en la que se encuentra México, si bien la intención de que los sistemas de impartición de justicia se actualicen para hacer que está sea pronta y expedita, es muy buena, no se puede implementar de manera tajante que se convierta en excluyente, lo cual es sumamente delicado ya que deja en estado de indefensión a terceras personas al no contar con la posibilidad de llevar a cabo su defensa ante la afectación de sus intereses personales; por lo que el legislador debió haber establecido en Ley la opción de interponer este medio defensa ya sea en línea a través del buzón tributario, o bien de manera presencial y documental, tal como se estableció con el juicio en línea que se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; ese parámetro debería seguir el Servicio de Administración Tributaria, organismo ante el cual se tramita el recurso administrativo de revocación.

SÉPTIMA: Importante es mencionar que el legislador no fue cuidadoso y previsor con las reformas realizadas, puesto que si bien limita el acceso a interponer el recurso de revocación, no tomo en consideración que el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación, señala que lo terceros que afirmen ser y sean propietarios de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrán hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, pues en este sentido debió considerar que no todos los posibles tercero perjudicados en caso de un embargo pueden tener la calidad de contribuyentes y contar con la firma electrónica avanzada, si bien es claro que el recurso de revocación es optativo antes de hacer valer otro medio defensa, lo cierto que es que la garantía de acceso a la justicia no excluye de esta garantía a los medios de defensa con carácter de optativos; por lo que lo correcto y legal sería que se estableciera que el recurso de revocación puede ser tramitado a través de buzón tributaria utilizando la firma electrónica avanzada o de manera documental con firma autógrafa.

OCTAVA: Se propone reformar el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, estableciendo en él, la opción de interponer el recurso de revocación ya sea a través de buzón tributario o bien de manera documental ingresando el escrito firmado con firma autógrafa, en oficialía de partes de la Administración Local Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, que le corresponda de acuerdo al domicilio del afectado, o de la autoridad que ejecuto el acto.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 3ª ed, México Editorial, , Porrúa, 1979.

-----, *Compendio de derecho administrativo*, 3ª ed., México, Porrúa, 2001.

BEJAR RIVERA, Luís José, *Curso de Derecho Administrativo*, México, Oxford University, 2012.

CALAFELL, Jorge Enrique, *Teoría del acto administrativo*, *Revista jurídica*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, No 24 Vol I, 1995, pág. 126.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial IURE, 2007.

CASANUEVA REGUART, Sergio E., *Derecho Administrativo Integral*, México, Editorial Porrúa, 2011.

CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, *Medios de Defensa en Materia Administrativa y Fiscal*, México, Editorial Cárdenas Velasco, 2006.

-----, *Derecho Administrativo 1*, Segunda Edición, México, Editorial Cárdenas Editor Distribuidor, , 2002.

CALZADO RODRÍGUEZ, Alberto, *Derecho*, Editorial Macchi, México 2005.

CERVANTES MARTÍNEZ, Jaime Daniel, *Justicia cibernética como alternativa ante un nuevo milenio*, Editorial Cárdenas, México 2008.

CORNEJO LÓPEZ, Valentino F., *Los medios electrónicos regulados en México*, México , Editorial Sista, 2006.

Diario Oficial de la Federación, de fecha 31 de diciembre de 1981; Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, fecha 31 de diciembre de 1982, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, de fecha 30 de diciembre de 1983, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, de fecha 31 de diciembre de 1984, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, de fecha 05 de enero de 1988, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, de fecha 28 de diciembre de 1989, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, fecha 28 de diciembre de 1994, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, fecha 15 de diciembre de 1995, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, 30 de diciembre de 1996, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, 29 de diciembre de 1997, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, 31 de diciembre de 1999, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, 05 de enero de 2004 Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, 06 de mayo de 2009, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

Diario Oficial de la Federación, 09 de diciembre de 2013, Reformas al Código Fiscal de la Federación.

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, *Los medios electrónicos en el Derecho Mexicano*, México, Editorial Gasca-SICCO, 2006.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto, *Código Fiscal de la Federación: comentarios y anotaciones*, México, Sistemas de Información Contable Administrativa Computarizados, 2004.

FLORES SALGADO, Lucerito, *Derecho Informático*, México, Editorial Patria, 2009.

FRAGA. Gabino, *Derecho Administrativo*, Revisada y Actualizada por Manuel Fraga, 45 Edición, México, Editorial Porrúa, 2006.

GALINDO Fernando, *Derecho e Informática*, España, Editorial La ley-actualidad, 1998.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, 27ª ed., México, Editorial Porrúa, 2006

- GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1993.
- HIDALGO BALLINA, Antonio, *Derecho Informatico*, México, Editorial Flores Editor, 2013.
- HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F., *El SAT, 2007: Conozca las Modernas Formas de Fiscalización de los Contribuyentes*, México, Editorial ISEF, 2007.
- JUÁREZ CACHO, Ángel, *El Juicio Contencioso Administrativo Federal y la Defensa Fiscal en la Jurisprudencia: El trámite del nuevo Juicio en Línea*, México, Editorial R. J. Carro, 2010.
- KAYE LÓPEZ DIONISIO JOSÈ., *Nuevo Derecho Físcal y Administrativo*, México, Editorial Themis, 2011.
- LEÓN TOVAR, Soyla H, *La Firma Electrónica Avanzada, estudio teórico, practico y técnico*, México, Editorial Oxford University Press, 2006.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1999.
- , *El recurso administrativo en México*, México, Editorial Porrúa, 1999.
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Editorial Oxford University Press, , 2009.
- , *Derecho Administrativo*, 3er y 49 Cursos, México, Tercera Edición, Editorial Oxford University Press, , 2000.
- MEDINA ORTEGA, Cutberto Simón, *Derecho fiscal: estudio integral de las contribuciones*, México, 7 Editores, 2012.
- MORALES GUTIÉRREZ, Guillermo, *El juicio en línea de lo contencioso administrativo*, México, Editorial Oxford University Press, 2012.
- NAVA NEGRETE Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 2007.
- ORTEGA CARREÓN CARLOS, Alberto, *Juicio de nulidad, tradicional, en línea y sumario*, México, Editorial Porrúa, 2011.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*, México, Porrúa 2009.
- PAZ LÓPEZ ,Alejandro, *Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, México, Editorial ISEF, 2009.

- PÉREZ CÁZARES Martín Eduardo, *Derecho Procesal Fiscal*, México, Editorial Sista, 2012.
- PEÑARANDA QUINTERO, Héctor Ramón, *El documento electrónico*, Venezuela, Editorial de la Universidad de Zulia, 2008.
- PONCE GÓMEZ, Francisco, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Limusa, 2009.
- CISNEROS GARCÍA, Juan Rabindrana, *Procesos y Procedimientos Fiscales y Aduaneros*, México, Editorial Porrúa 2013.
- RAMÍREZ MARÍN, Juan, *Derecho Administrativo Mexicano Primer Curso*, México, Editorial Porrúa, 2009.
- REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, *Juicio en línea y Juicio sumario en materia fiscal*, México, Editorial Tax editores unidos, 2011.
- RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford University Press, 1998.
- RODRÍGUEZ MICHEL, Moisés, *Recurso de Revocación Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2005.
- SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro, *Medios de Defensa en Materia Fiscal*, México, ISEF, 2007.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, Edición XVI, 1999.
- SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., *Los medios de Impugnación en Materia Administrativa*, México, Editorial Porrúa, 2008.
- SILVA JÚAREZ Ernesto, *El Procedimiento Contencioso Administrativo Federal: comentado*, México, Editorial PAC, 2006.
- TÉLLEZ VALDÉS, Julio, *Derecho Informático*, México, Cuarto Edición, Editorial Mc Graw Hill, 2009.

DICCIONARIOS

ACKERMAN Mario E., *Diccionario Jurídico*, Buenos Aires Argentina, Editorial Rubinzal- Culzoni Editores, , 2012.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, 19ª edición: actualizada por Guillermo Cabanellas de las cuevas, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina 2008.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, México, Editorial Oxford University Press, 2008.

FEREGRINO PAREDES, Baltazar, *Diccionario del Código Fiscal de la Federación*, México, Editorial Ediciones Jurídicas Alma, 2004.

MARTINEZ MORALES, Rafael I., *Diccionario Jurídico*, México, Editorial IURE, 2008.

Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992.

LEYES

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de Federal de la Federación 2013.
- Código Fiscal de Federal de la Federación 2014.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley de la Firma Electrónica Avanzada.
- Reglamento de la Ley de Firma Electrónica Avanzada.
- Semanario Judicial de la Federación.

PÁGINAS WEB

- <http://www.sat.gob.mx>
- <http://www.diputados.gob.mx>
- <http://www.dof.gob.mx>
- <https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/>
- www.encyclopediainteractivasantillana.com
- <http://www.tff.gob.mx>
- <http://www.uncitral.org>
- ¹<http://lema.rae.es>
- <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

OTROS

- Guia para uso del Buzón Tributario del 13 de agosto de 2013.
- Manual de usuario del Buzón Tributario de junio de 2014.
- Servicios de Administración Tributario, preguntas frecuentes FIEL

LISTADO DE ABREVIATURAS

ALSC: Administración Local de Servicios al Contribuyente.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CER: Certificado.

CIEC: Clave de Identificación Electrónica Confidencial.

CURP: Clave Única de Registro Población.

CFDI: Comprobante Fiscal Digital a través de Internet.

CNUDMI: Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional.

FEA: Firma Electrónica Avanzada.

FIEL: Nombre con el cual se dio a conocer la Firma Electrónica Avanzada y que es un archivo digital que te identifica al realizar trámites por internet en el SAT e incluso en otras dependencias del Gobierno de la República.

INFONAVIT: Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

KEY: Clave o Llave privada.

LFPA: Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

PKI: Public Key Infrastructure.

(*REQ): Clave o Llave pública.

RFC: Registro Federal de Contribuyentes.

SOLCEDI: Solicitud de Certificados Digitales.

SAT: Servicio de Administración Tributaria.

TFJFA: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.