



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LA RESOLUCION DEL RECURSO DE  
REVOCACION FISCAL Y LA OPORTUNIDAD  
EN SU CUMPLIMIENTO

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

HERIBERTO EDUARDO GOMEZ ESPINOSA



MEXICO. D. F.

1999

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

200108



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  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS JOSE VASCONCELOS  
FACULTAD DE DERECHO  
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y  
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D.F., 02 de agosto de 1999.

**ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ**  
DIRECTOR GENERAL DE LA  
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.

Por este conducto. Me permito comunicar a usted, que el pasante **GOMEZ ESPINOSA HERIBERTO EDUARDO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**LA RESOLUCION DEL RECURSO DE REVOCACION FISCAL Y LA OPORTUNIDAD EN SU CUMPLIMIENTO**".

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

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

Atentamente.

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"  
La Directora.

  
LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

*Lic. Luis Carballo Balvanera*

México, D.F., a 25 de junio de 1999.

C. LIC. MARÍA DE LA LUZ NÚÑEZ CAMACHO  
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE  
DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS DE  
LA FACULTAD DE DERECHO DE LA U. N. A. M.  
P R E S E N T E .

Distinguida maestra:

A través de la presente me permito someter a su consideración el trabajo de tesis intitulado "**LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN FISCAL Y LA OPORTUNIDAD EN SU CUMPLIMIENTO**", que bajo mi dirección elaboró el alumno Heriberto Eduardo Gómez Espinoza.

Considero que el trabajo se encuentra totalmente concluido, por lo que en caso de coincidir con lo anterior, mucho le agradeceré se sirva otorgar el voto correspondiente.

Aprovecho la oportunidad para enviarle un cordial saludo.

"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"



ASESOR DE TESIS RECEPCIONAL:

---

MAG. LUIS CARBALLO BALVANERA.  
PROFESOR DE DERECHO FISCAL  
FACULTAD DE DERECHO. UNAM.  
PRESIDENTE DEL  
TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

**AL SR. LIC. LUIS CARBALLO BALVANERA.  
CON MI ADMIRACIÓN, RESPETO Y AGRADECIMIENTO.  
POR SU APOYO DURANTE LA REALIZACIÓN DEL PRESENTE TRABAJO  
RECEPCIONAL.  
¡GRACIAS MAESTRO!**

**A LOS SEÑORES LICENCIADOS:  
ADOLFO IGNACIO SÁNCHEZ ALDANA PÉREZ  
Y GERMÁN ARTURO GARCÍA MIRANDA,**

**CON MI PROFUNDO AGRADECIMIENTO, POR SUS ENSEÑANZAS Y APOYO A LO  
LARGO DE MI CARRERA PROFESIONAL.**

**A LOS SEÑORES DOCTORES EN DERECHO:  
EDUARDO MARTÍNEZ DE LA VEGA Y GLORIA ,  
MARÍA ELENA MANSILLA Y MEJIA,**

**POR SER MI INSPIRACIÓN PARA ABRAZAR LA CARRERA DE LA ABOGACÍA.**

**A MI PADRE, EL DOCTOR LUIS GÓMEZ VELÁZQUEZ.**

Por ser mi ejemplo a seguir como ser humano y profesionista honesto.

**A MI MADRE, LA SEÑORA CARMELA ESPINOSA DE GÓMEZ.**

Madre. Tu sencillez, honestidad y amor son mi aliento para ser cada día un mejor hombre. Gracias por tu apoyo incondicional.

**A MIS HERMANOS:**

Luis Néstor, Fernando Alejandro y Carmen Angélica Gómez Espinosa. Por los momentos que hemos crecido y madurado juntos. Los quiero y, espero emularlos como profesionista.

**A ANA MARÍA.**

Gracias Amor por tu apoyo y por permitirme crecer a tu lado.

**GRACIAS DIOS MIO:**

Por darme permiso de seguir viviendo la vida. Sé que me tienes guardado algo muy especial.

*El que pretende lo inalcanzable es más fuerte que el destino.*  
**STEFAN ZWEIG.**

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO:  
Por seguir siendo la Máxima Casa  
de Estudios.  
¡SIEMPRE LO SERÁ!**

# **SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS**

**ALUMNO: Gómez Espinosa Heriberto Eduardo.**

**ASESOR DE TESIS: Lic. Luis Carballo Balvanera.**

**TEMARIO DE TESIS PROFESIONAL.**

**TITULO: La Resolución Del Recurso de Revocación Fiscal y la Oportunidad en su Cumplimiento.**

## **CAPITULO PRIMERO AUTORIDADES FISCALES**

- 1.1. Concepto y fundamento constitucional
- 1.2. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 1.3. Ley Aduanera.
- 1.4. Código Fiscal de la Federación.
- 1.5. Ley del Servicio de Administración Tributaria.

## **CAPITULO SEGUNDO RESOLUCIONES FISCALES**

- 2.1. Concepto de resolución fiscal.
- 2.2. Requisitos constitucionales y fiscales que deben reunir.
- 2.3. Resoluciones provisionales y resoluciones definitivas.
- 2.4. Silencio administrativo, negativa y afirmativa fictas.
- 2.5. Irrevocabilidad de las resoluciones administrativas.
- 2.6. Presunción de legalidad de las resoluciones administrativas.
- 2.7. Ejecutividad de las resoluciones administrativas

## **CAPITULO TERCERO EL RECURSO DE REVOCACIÓN**

- 3.1. Concepto y fundamento constitucional.
- 3.2. Naturaleza jurídica y opcionalidad.
- 3.3. Elementos que debe reunir.
- 3.4. Procedencia e improcedencia.
- 3.5. Pruebas.
- 3.6. Trámite y resolución.

## **CAPITULO CUARTO LA RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL RECURSO DE REVOCACIÓN.**

- 4.1. Resolución.
- 4.2. Desechamiento
- 4.3. Confirmación.
- 4.4. Reposición del procedimiento o emisión de una nueva resolución.
- 4.5. Revocación del acto impugnado.
- 4.6. Modificación del acto impugnado o dictar uno nuevo.
- 4.7. Cumplimiento de las resoluciones al recurso administrativo

## **CAPITULO QUINTO LA RESOLUCIÓN PARA EFECTOS Y EL PLAZO PARA CUMPLIMENTARLA.**

- 5.1. El párrafo final del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.
- 5.2. La ineficacia del precepto jurídico en estudio.
- 5.3. La afirmativa ficta, con base en la existencia de una resolución favorable dictada previamente al contribuyente.

**CONCLUSIONES  
BIBLIOGRAFIA.**

**CAPITULO PRIMERO.**

**AUTORIDADES FISCALES**

## CAPITULO PRIMERO.

### AUTORIDADES FISCALES

#### 1.1. CONCEPTO Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Al escuchar la palabra autoridad, lo primero que imaginamos es aquello que denota importancia, credibilidad, mando y poder; respeto a una persona a la que todo mundo le ha otorgado facultades basadas en la experiencia.

El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra "autoridad" de la siguiente forma: *"AUTORIDAD. (Del lat. Auctoritas- atis). Carácter o representación de una persona por su empleo, mérito o nacimiento./ Persona revestida de un poder, mandato o magistratura.*<sup>1</sup>

En el ámbito jurídico, autoridad significa aquel órgano de gobierno al que las propias leyes le han conferido facultades y atribuciones, atentos al principio de legalidad consagrado en nuestra Carta Magna, dentro de sus artículos 14 y 16 Constitucionales. Esto significa que, para que una autoridad sea legalmente existente, debe tener sus facultades y atribuciones plenamente contenidas y reconocidas por la propia ley.

En la relación jurídica tributaria, la autoridad administrativa fiscal es el sujeto activo de la misma, el sujeto pasivo es el contribuyente, las personas físicas y morales que, por mandato de ley, están obligadas a sufragar los gastos públicos, así de la Federación, Estado y Municipio, en que residan.

Sujeto Activo de la relación jurídica tributaria lo es la Federación, estados y los Municipios.

Es fundamental destacar que el fundamento inmediato de la obligación jurídica tributaria es la Ley<sup>2</sup>. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así lo

---

<sup>1</sup> Diccionario de la Real Academia Española. Voz: "autoridad". 21ª. Edición, 1992.

<sup>2</sup> Flores Zavala, Ernesto FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS. Trigésima primera Edición Actualizada Porrúa 1995. P. 135.

establece, dentro del artículo 31, fracción IV, el cual dispone que es obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público en la forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes. Conforme al citado numeral, los impuestos y cargas de naturaleza fiscal deben estar fundados en leyes, las cuales deben emanar del Congreso, el H. Congreso de la Unión, cuyas facultades se encuentran dentro del artículo 73 de Nuestra Carta Magna, dentro de las fracciones VII y XXIX, el que debe crear los impuestos, incluso lo relativos al comercio exterior, y los órganos de autoridad que determinen los créditos fiscales, multas y contribuciones y firmar mandamientos escritos al respecto, para efectuar dichos cobros de naturaleza fiscal, incluso por la forma económico-coactiva, sin acudir previamente a los tribunales.

Las autoridades fiscales, en la esfera de sus respectivas competencias, *sólo pueden hacer aquello que las leyes les confieren*, pues de no ser así, transgredirían en perjuicio de los gobernados lo dispuesto por el artículo 5º del Código Tributario Federal, el cual, en su parte medular dice que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, *son de aplicación estricta*.

Es aplicable al criterio anterior, la Tesis jurisprudencial que a la letra dice<sup>3</sup> lo siguiente: *"AUTORIDADES. FACULTADES DE LAS.- Nuestro régimen de facultades limitadas y expresas, ordena a las autoridades actuar dentro de la órbita de sus atribuciones, de manera que aunque no haya algún precepto que prohíba a alguna autoridad determinada hacer determinada cosa, ésta no puede llevarla a cabo, si no existe disposición legal que la faculte"*.

A mayor abundamiento, debemos entender por autoridad fiscal, como aquella que interviene en las cuestiones fiscales por mandato de ley, (competencia), destacando que no toda autoridad hacendaria es autoridad fiscal.<sup>4</sup> Al respecto cabe apuntar y, siguiendo las ideas de este autor, que *"por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco y fisco significa, entre otras, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya*

---

<sup>3</sup> Semanario Judicial de la Federación. Tomo CVI 2074

<sup>4</sup> Martínez López, Luis. ENSAYOS DE DERECHO FISCAL MEXICANO. 2ª. Edición. México, 1956

*autoridades hacendarias, que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de Hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendana el género y de autoridad fiscal la especie.”*

Lo anterior es así, en virtud de la atribución de facultades que la ley otorga a las dependencias de la propia administración pública; derechos y obligaciones que, como hemos asentado, son necesarios para la consecución de los fines que el Estado rector persigue en su inevitable teleología y para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, con el objeto de una mejor convivencia dentro de un régimen jurídico.

Debemos definir el término autoridades administrativas de la siguiente manera y siguiendo las ideas de Raúl Rodríguez Lobato<sup>5</sup>, *“son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos correspondientes de las entidades federativas y Municipios”*

Así, Nuestra Carta Magna, en su artículo 90, contiene el fundamento constitucional del asunto en estudio. Efectivamente, el precepto en cita dispone textualmente que *“La administración pública será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.*

*Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos”.*

Del precepto constitucional en cita desprendemos que en la **Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)**, es el ordenamiento jurídico donde se encuentran las disposiciones y se desprenden las funciones, facultades y atribuciones de

---

<sup>5</sup> Rodríguez Lobato. Raúl DERECHO FISCAL. Ed Harla. 2ª. Edición, 1997, Pp. 98-99.

las Secretarías de Estado y de los Departamentos Administrativos, así como las entidades paraestatales.

## **1.2. LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL**

Con el objeto de precisar nuestro estudio, diremos que son leyes orgánicas las leyes secundarias que regulan la organización de los poderes públicos según la Constitución, mediante la creación de dependencias, instituciones y entidades oficiales y la determinación de sus fines, de su estructura, de sus atribuciones y de su funcionamiento<sup>6</sup>

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF), establece las bases de organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal, tal y como dispone el artículo 1º de la misma.

Asimismo, la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, y Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la Administración Pública Centralizada.

De la Ley en estudio se desprenden las facultades y atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales, en lo que nos interesa, son las siguientes:

### **Secretaría De Hacienda Y Crédito Publico.**

**Artículo 31. - A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:**

*XI.- Cobrar los impuestos, Contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamiento federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;*

---

<sup>6</sup> Manuel González Oropeza y Federico Jorge Gaxiola Moraila Voz "Ley Orgánica", en el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 6ª Edición. Porrúa, p. 1974.

*Esto es lo que se hace consistir en la obligación tributaria; la Secretaría de Hacienda en su función primordial, la recabación de impuestos y la obligación tributaria como tal, a la que estamos obligados los ciudadanos mexicanos, en términos de la norma constitucional, dentro del artículo 31, fracción IV de Nuestra Carta Magna. Dice nuestra Constitución que son obligaciones de los mexicanos:*

*“IV. Contribuir para los gastos públicos*

*XII.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación;*

*XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales”;*

*Respecto del primer numeral romano, el Servicio de Administración Tributaria es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargado del asunto que nos ocupa en dicho numeral. Destacamos a continuación lo más relevante del Órgano desconcentrado que nos interesa dentro de un apartado posterior del presente capítulo*

### **1.3. LEY ADUANERA.**

La Ley Aduanera, dentro de su artículo 2º, que establece las definiciones de los términos utilizados en dicho ordenamiento, establece que las autoridades aduaneras son aquellas que, de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que esta Ley confiere. Son las autoridades previstas, en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 3º del ordenamiento citado establece que las autoridades aduaneras tienen como función primordial las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo. Las autoridades aduaneras, en términos del mencionado cuerpo normativo colaborarán con las autoridades extranjeras en los casos y términos que señalen las leyes y los tratados internacionales de que México sea parte.

Es importante destacar lo establecido dentro del artículo 18 de la Ley Aduanera en vigor, ya que refiere a los días hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras. Las veinticuatro horas del día y todos los días del año serán hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación.

#### 1.4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación carece de precepto alguno que disponga que es lo que entendemos por autoridad fiscal o aduanera. Su reglamento sí contiene una definición de autoridad fiscal. En el Reglamento del Ordenamiento Tributario Federal se precisa lo que se debe entender por autoridad administrativa y por autoridad recaudadora, dentro de su artículo 2.

El artículo 2 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

*Artículo 2º Para los efectos de este Reglamento, se entiende por:*

- I. Autoridades administradoras, las autoridades fiscales de la Secretaría, de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para conceder la autorización de que se trate. Vgr. La Administración General de Aduanas, respecto de una autorización para importar mercancía por lugar distinto del autorizado.*
- II. Autoridad recaudadora, las oficinas de aduanas y federales de hacienda y las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas y de los organismos descentralizados, competentes para recaudar la contribución federal de que se trate y para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.*

Estimamos conveniente sugerir la inclusión, dentro de las disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación, de una definición del concepto "autoridades fiscales" precepto que señale con precisión quienes son las autoridades fiscales, pudiendo quedar así:

Artículo 8° BIS del Código Fiscal de la Federación. Son autoridades fiscales los servidores públicos y unidades administrativas que se establezcan por el Ejecutivo Federal en los Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda Crédito Público o del Servicio de Administración Tributaria.

### 1.5. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

De conformidad con los artículos 1° y 3° de la ley del Servicio de Administración Tributaria, *el Servicio de Administración Tributaria, (SAT), Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades que señala la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cual gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y autonomía técnica para sus resoluciones.*

El artículo 2° de la Ley en comento, dispone que el objeto del SAT consiste *en la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.*

De la transcripción del artículo 2° de la Ley en estudio, nos damos cuenta la importancia para el derecho fiscal aduanero que tiene esta Ley, para que las autoridades aduaneras que se encuentran previstas en su Reglamento se apeguen a lo estrictamente estipulado en la Ley.

El 1° de julio de 1997, entró en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para el mejor despacho de los asuntos, el Secretario podrá delegar en los funcionarios que señale el Reglamento Interior del Servicio de Administración

Tributaria (RISAT), sus facultades, excepto aquellas que deben ser ejercidas directamente por él.

Los Acuerdos de Delegación y de Adscripción de unidades administrativas, deben publicarse en el Diario Oficial de la Federación, conforme lo dispone el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En efecto, dispone textualmente el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, dentro de su último párrafo, que *los propios titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos también podrán adscribir orgánicamente las unidades administrativas establecidas en el reglamento interior respectivo, a las Subsecretarías, Oficialía Mayor, y a las otras unidades de nivel administrativo equivalente que se precisen en el mismo reglamento interior.*

*Los acuerdos por los cuales se deleguen facultades o se adscriban unidades administrativas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación.*

El siguiente numeral de la referida Ley en estudio, el 17, dispone que *Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con **órganos administrativos desconcentrados** que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.*

Mediante el **ACUERDO POR EL QUE SE DELEGAN FACULTADES A LOS SERVIDORES PUBLICOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO QUE SE INDICAN**, de fecha 8 de marzo de 1989, se hizo patente la desconcentración administrativa dentro de la Secretaría de Estado en comento, dentro de su propio Reglamento Interior. Dicho Reglamento contenía las unidades administrativas encargadas de, entre otras cosas, recaudar y determinar impuestos y demás contribuciones y accesorios, así como aprovechamientos y demás cargas tributarias, así como la resolución de los medios de impugnación interpuestos por los afectados por tales conductas por parte de las autoridades fiscales. Dicho acuerdo sufrió diversas

modificaciones, siendo la última, antes de la publicación y entrada en vigor del SAT y su Reglamento Interior.

Por desconcentración administrativa entendemos, a decir de Rafael Martínez Morales, *"aquella forma de organización administrativa: modo de estructurar los entes públicos en su dependencia con el jefe del ejecutivo, implicando una manera de diluir el poder y la competencia en los subordinados para despachar los asuntos"*<sup>7</sup>. Es oportuno recordar que los entes desconcentrados forman parte de los órganos centralizados, por lo que no tienen personalidad jurídica propia.

Con la publicación en el Diario Oficial de la Federación y su entrada en vigor de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, desapareció la Subsecretaría de Ingresos y las unidades que estaban previstas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en virtud de que pasaron a formar parte del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en vigor desde el 1º de julio de 1997. El Reglamento Interior de dicho órgano desconcentrado de la Secretaría, fue publicado el 30 de junio de 1997, entrando en vigor el 1º de julio del mismo año.

En el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria se otorga la facultad de tramitar y resolver los recursos de revocación de su competencia, así como los de revocación en las administraciones General, Especial y Locales Jurídicas de Ingresos.

El Reglamento Interior del SAT, dentro de su artículo 1º, dispone que *el Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en materias de su competencia.*

---

<sup>7</sup> Martínez Morales, Rafael DERECHO ADMINISTRATIVO. 1º. Y 2º. Cursos. Tercera Edición. Porrúa, 1996 P. 109.

El siguiente numeral, el artículo 2º, dispone que para el despacho de los asuntos de su competencia, el SAT contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:

Presidente.

Unidad de Comunicación Social.

Comisión de Servicio Fiscal de Carrera.

Secretariado Técnico de la Comisión de Servicio Fiscal de Carrera.

Unidades Administrativas Centrales.

Dirección General de Interventoría.

Dirección General de Planeación Tributaria.

Dirección General Adjunta de Análisis Económico y Estadística de Ingresos.

Dirección General Adjunta de Planeación Impositiva.

Dirección General Adjunta de promoción Fiscal y Comercio Exterior.

Dirección General Adjunta de Asuntos Tributarios.

Dirección General Adjunta de Derechos y Proyectos Tributarios.

Dirección General de Asuntos fiscales Internacionales.

Dirección General Adjunta de Planeación Tributaria internacional y de Negociación de Tratados.

Dirección General Adjunta de Auditoría Internacional.

Dirección General Adjunta de Asuntos Internacionales de Comercio Exterior.

Dirección General Adjunta de Procedimientos Legales Internacionales.

Dirección General Adjunta de Investigación Económica.

Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas.

Dirección General de Tecnología de la información.

**Administración General de Recaudación.**

**Administración Especial de Recaudación.**

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal.**

**Administración Especial de Auditoría Fiscal Federal.**

**Administración General Jurídica de Ingresos.**

**Administración Especial Jurídica de Ingresos.**

**Administración General de Aduanas.**

*Coordinación General de Recursos.*

*Coordinación Central de Recursos Humanos.*

Coordinación Central de Recursos Financieros.  
Coordinación Central de Recursos Materiales.  
**Unidades Administrativas Regionales.**  
**Administraciones y Coordinaciones Regionales.**  
**Administraciones y Coordinaciones Locales.**  
**ADUANAS.**

Mediante el **DECRETO QUE REFORMA EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 1998, quedó reformado el **artículo 2º**, para quedar como sigue:

Presidente.  
Unidad de Comunicación Social.  
Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.  
Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.  
Unidades Administrativas Centrales.  
Dirección General de Tecnología de la Información.  
**Administración General de Recaudación.**  
**Administración Especial de Recaudación.**  
**Administración General de Auditoría Fiscal Federal.**  
**Administración Especial de Auditoría Fiscal.**  
**Administración General Jurídica de Ingresos**  
**Administración Especial Jurídica de Ingresos.**  
**Administración General de Aduanas.**  
Coordinación General de Recursos.  
Coordinación Central de Recursos Humanos.  
Coordinación Central de Recursos Financieros.  
Coordinación Central de Recursos Materiales.  
Unidades Administrativas Regionales.  
Administraciones y Coordinaciones Regionales.  
Administraciones y Coordinaciones Locales.  
**ADUANAS.**

Las unidades subrayadas **con negritas** son las autoridades fiscales aduaneras que nos importan, en relación con el tema de estudio objeto del presente trabajo.

La **Administración General de Recaudación**. Sus facultades están previstas dentro del artículo 28 de la disposición reglamentaria en estudio, es una autoridad exactora o recaudadora y, destacamos las siguientes:

*I.- Establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y Locales de Recaudación, así como proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas, en materia de recaudación de las contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios y productos; de otorgamiento de estímulos fiscales; de pago diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, que no sean de la competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria; determinación de la responsabilidad solidaria en materia de su competencia; de devolución de contribuciones, solicitud y revisión de documentación solicitada, determinación y cobro de diferencias por devoluciones improcedentes y la imposición de multas correspondientes;*

*II.- Establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y Locales de Recaudación, así como proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas, en materia de Registro Federal de Contribuyentes, y de verificación en esta materia; de vigilancia, de cumplimiento de obligaciones fiscales; de notificación, cobro coactivo y garantías de los créditos fiscales que no sean competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria; de contabilidad, ingresos, de imposición de multas por infracciones a las disposiciones relativas al Registro Federal de Contribuyentes.*

**El artículo 30, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, contiene las facultades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:**

*I.- Formular el Plan General Anual de Fiscalización y establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y las Locales de Auditoría Fiscal Federal, y proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas, en las materias de revisión de las declaraciones*

de los contribuyentes y e los dictámenes de contador público registrado; de visitas, de auditorías, de inspecciones, de vigilancia, de reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, inclusive de las aduanales y de aquéllas a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales; del embargo precautorio de mercancías extranjeras respecto de las cuales no se acredite la legal importación, tenencia o estancia en el país; de los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de las facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales; de determinación de la base de los impuestos generales de importación o exportación conforme a la Ley Aduanera...

IX.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, vigilancia, reconocimiento aduanero derivado del mecanismo de selección aleatoria, y verificaciones, así como los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios, y demás obligados en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios de carácter federal; verificar el cumplimiento de las restricciones o regulaciones no arancelarias en las mercancías de comercio exterior; ordenar y practicar la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, incluso la referente a vehículos de procedencia extranjera; así como la verificación de aeronaves y embarcaciones; declarar en el ejercicio de sus atribuciones, cuando proceda, que las mercancías, vehículos, embarcaciones o aeronaves pasan a propiedad del Fiscal Federal; tramitar o resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales...

XIII.- Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda:

XIV.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo e mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las

*obligaciones fiscales, o el ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por las aduanas, o por otras autoridades fiscales, así como ordenar en los casos en que proceda, la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión el procedimiento a que se refiere esta fracción, previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal; autorizar a los almacenes generales de depósito para que presten el servicio de depósito fiscal, previa opinión que al efecto emita la Administración General de Aduanas, y para que en sus instalaciones se adhieran los marbetes a los envases que contengan las bebidas alcohólicas de importación; habilitar almacenes como recintos fiscales para uso de la autoridad aduanera;*

*XVIII.- Determinar conforme a la Ley Aduanera, el valor en aduana de las mercancías de importación, o el valor comercial de las mercancías de exportación;*

*XIX.- Determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal; Aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulten a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de otra dependencia o entidad de la administración pública federal; así, como modificar o revocar las resoluciones de carácter individual no favorables a los particulares, que se emitan conforme a esta fracción.*

Así las cosas, nos percatamos que esta autoridad es la encargada de determinar las contribuciones, incluso de las relacionadas con las relativas al comercio exterior y otras facultades relacionadas con el Derecho Aduanero, las cuales hemos enumerado y detallado dentro de las fracciones mencionadas.

**El artículo 32 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, contiene las disposiciones relativas a las facultades de la Administración General Jurídica de Ingresos. Esta es la autoridad encargada del trámite y resolución del recurso de revocación materia del presente trabajo, por lo que es una autoridad de gran importancia para nosotros.**

El número 1, dispone qué corresponde a la unidad en estudio: Establecer la política y los programas que deben seguir las Administraciones Especial y las Locales Jurídicas de Ingresos, y proponerlos, para aprobación superior, para las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, en materia de normas de operación; otorgamiento de franquicias y exenciones; de regímenes temporales de importación y exportación; de criterios arancelarios; de consultas; de autorizaciones y prórrogas; en materia contenciosa fiscal, en la formulación de querrelas y denuncias para el ejercicio de la acción penal en materia de delitos fiscales y en la asistencia legal de los procedimientos administrativos que lleven a cabo las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria;

II.- Proponer, para aprobación superior y, en su caso, emitir el criterio que las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, inclusive en tratados de doble tributación, intercambio de información, asistencia aduanera y asistencia jurídica en materia de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios de carácter federal, con excepción de los que estén señalados como de la competencia de otra dependencia de la administración pública federal;

XVIII.- Declarar la prescripción de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, y para imponer multas, en relación con los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras sus accesorios de carácter federal;

XIX.- Tramitar y resolver los recursos administrativos de su competencia, así como los recursos de revocación que se interpongan contra las resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas.

Esta es la facultad que nos interesa, la de la resolución de los recursos administrativos que debe realizar esta autoridad, la cual debe apegarse a Derecho, debiendo resolver los medios de defensa con los requisitos de fundamentación y motivación, apegarse a lo dispuesto por el artículo 132, esto es, debiendo estudiar todos y cada uno de los agravios vertidos en el citado medio de impugnación, pero si bastara con

el estudio de uno de ellos para resolver la cuestión planteada, emitirá resolución, ya sea desechándolo de plano, o bien, resolviendo revocar la resolución que sea impugnada por el recurrente.

*XXXI.- Representar al Secretario de Hacienda y Crédito Público, al Presidente del Servicio de Administración Tributaria y a las unidades administrativas del propio Servicio de Administración Tributaria, en toda clase de juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación, contra resoluciones o actos de las mismas, o de las autoridades fiscales de las entidades federativas por la aplicación que dichas autoridades hagan de las leyes fiscales federales en cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, así como para ejercitar las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las unidades señaladas, en los juicios ante dicho Tribunal;*

Esta fracción señala la facultad de esta dependencia de contestar a nombre y en representación de las autoridades demandadas en juicios contenciosos administrativos federales, en caso de que el afectado por una resolución que haya resuelto un recurso de revocación, haya entablado demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación, solicitando la nulidad de la misma.

Por último, la fracción XXXIX del numeral en estudio, dice que la Administración General Jurídica de ingresos debe vigilar la debida garantía del interés fiscal en recurso administrativo o en juicio, respecto de los que tenga competencia.

En relación con las **ADUANAS**, es menester definir que entendemos por el vocablo "aduana". Existen dos corrientes importantes en cuanto al origen etimológico de esta voz. La primera proviene del vocablo persa *divan* que significaba el lugar de reunión de los administradores de finanzas y que ha llegado hasta nosotros del árabe *diovan*, luego pasó al italiano *dogana* y finalizó en *aduana*.<sup>8</sup> La segunda, con la cual estamos más de acuerdo, acorde con la misma fuente que consultamos, deriva del árabe *divanum* que significaba la casa donde se recogen los derechos, después empezó a llamarse *divana*, luego *duana*, concluyendo con *aduana*.

---

<sup>8</sup> Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM Vocablo "Aduana". Por José Othón Ramírez Gutiérrez. pp. 114-115. Sexta Edición Porrúa 1974. Tomo I.

Destacamos a continuación- por no ser parte fundamental de nuestro estudio- las principales facultades de la **Administración General de Aduanas**.

El artículo 34 del Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria dispone que la Administración General de Aduanas tendrá las siguientes facultades:

- *Proponer, para aprobación superior, los programas de actividades para aplicar la legislación que regula el despacho aduanero, la prevención de delitos fiscales y el apoyo a las autoridades fiscales en la ejecución de sus facultades de supervisión y vigilancia; dictamen pericial, así como la política y programas en materia de agentes y apoderados aduanales. **Fracción I***
- *Proponer el establecimiento o supresión de aduanas y secciones aduaneras y autorizar el programa de mejoramiento de las instalaciones aduaneras. **Fracción VI.***
- *Comunicar los resultados obtenidos en el ejercicio de sus facultades a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y para imponer sanciones por infracción a las disposiciones aduaneras, cuando no esté facultada para imponer la sanción correspondiente, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades ejerzan sus facultades. **Fracción XVIII.***
- *Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, así como aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías, medios de transporte, cuando ello sea necesario o consecuencia del ejercicio de las facultades a que se refiere este precepto. **Fracción XIX.***
- *Revisar los pedimentos y demás documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías y determinar las contribuciones, aprovechamientos e imponer sanciones y, en su caso, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, de que tengan conocimiento con motivo de la revisión practicada en los términos de esta fracción. **Fracción XXVII.***

- *Participar conjuntamente con las unidades competentes del Servicio de Administración Tributaria, en la formulación del anteproyecto de la resolución que establezca reglas generales en materia de comercio exterior y otras disposiciones que deriven de acuerdos internacionales en que México sea parte. Fracción XXXVIII.*
- *Dar a conocer la información contenida en los pedimentos de importación que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Fracción XL.*
- *Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de comercio exterior en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o establecimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos correspondientes, así como conocer los hechos derivados del segundo reconocimiento a que se refiere la Ley Aduanera, verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como revisar los dictámenes formulados por los dictaminadores aduaneros. Fracción XLVI.*
- *Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación de contribuciones omitidas en los casos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías. Fracción XLVIII.*
- *Establecer la naturaleza, estado, origen, y demás características de las mercancías de comercio exterior, así como determinar su clasificación arancelaria y solicitar el dictamen que se requiera al agente aduanal, al dictaminador aduanero o a cualquier otro perito para ejercer las facultades a que se refiere esta fracción. Fracción LII.*

Estas son las facultades más relevantes de la Administración General de Aduanas, autoridad aduanera prevista dentro del cuerpo reglamentario en estudio que, si bien no es tema central de nuestro estudio, el recurso de revocación que estudiamos es el previsto en la Ley Aduanera, dentro del artículo 203.

**Respecto de las aduanas.** Actualmente, las aduanas son las unidades previstas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 42 del RISAT, las cuales dependen de la **Administración General de Aduanas** y tienen como funciones principales:

- *Aplicar los programas de actividades referentes a la Legislación que regula la entrada y gravar la entrada al territorio nacional y la salida del mismo, de mercancías y medios de transporte, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida, así como vigilancia del cumplimiento de las obligaciones respectivas, inclusive las establecidas por las disposiciones sobre recaudación, cobro coactivo, imposición de sanciones, así como la contabilidad de ingresos y movimientos de fondos.*

***Fracción I.***

- *Revisar los pedimentos y demás documentos presentados por los contribuyentes para importar o exportar mercancías, y determinar las contribuciones, aprovechamientos e imponer sanciones y, en su caso, aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, de que tengan conocimiento con motivo de la revisión practicada en los términos de esta fracción. **Fracción XVII.***
- *Determinar los impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, aprovechamientos, así como aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente a cargo de contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como determinar las otras contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, cuando ello sea necesario o consecuencia del ejercicio de las facultades reglamentarias. **Fracción XXIV.***
- *Sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación de contribuciones omitidas en los casos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías.*

Estas son las facultades más relevantes de las aduanas, como dependencias de la Administración General de Aduanas, autoridad prevista dentro del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Es importante destacar que, en términos del artículo 89, fracción XIII de Nuestra Carta Magna, se establece que son facultades del Ejecutivo Federal establecer aduanas marítimas y fronterizas, aéreas e interiores, en estricta concordancia con lo dispuesto por el artículo 143 de la Ley Aduanera en vigor a partir del 1º de abril de 1996.

Respecto de la desconcentración administrativa que crea las administraciones regionales y locales, el artículo 39 del Reglamento Interior del SAT, dispone lo siguiente:

**Artículo 39.-** El Servicio de Administración Tributaria, para el mejor desempeño de sus facultades, contará con unidades administrativas Regionales, en el número, con la circunscripción territorial y en la sede que se fije en los acuerdos del Presidente del Servicio de Administración Tributaria. De las Administraciones Generales de Auditoría Fiscal Federal, Recaudación, Jurídica de ingresos y de Aduanas, se desprenden las **Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, de Recaudación, Jurídicas de Ingresos y Aduanas** correspondientes, las cuales son competentes por razón de territorio de que se trate: Administración Local Jurídica de Ingresos de Guadalupe, Nuevo León, Administración Local de Recaudación del Sur del Distrito Federal, etcétera.

Efectivamente, dispone el citado precepto, el artículo 39, contenido dentro del **CAPITULO VI: UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES Y DESCONCENTRACION ADMINISTRATIVA**, que el SAT, para el mejor desempeño de sus facultades, contará con Unidades Administrativas Regionales, en el número, con la circunscripción territorial y en la sede que se fije en los acuerdos del Presidente del SAT.

En términos del artículo 40 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las Administraciones Regionales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídicas de Ingresos y de Aduanas, como ya habíamos acotado, se designan como:

- DEL NOROESTE
- DEL NORTE-CENTRO
- DEL NORESTE
- DE OCCIDENTE GOLFO-PACIFICO
- DEL CENTRO
- DEL SUR
- METROPOLITANA.

De las Administraciones Regionales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y Jurídicas de ingresos, dependerán las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y Jurídicas de Ingresos, de su circunscripción territorial. Del Administrador Regional de Aduanas, dependerán las Aduanas de su circunscripción territorial

El artículo 41 del dispositivo reglamentario dispone que, de las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y Jurídica de Ingresos dependerán las Administraciones Locales respectivas, las cuales, conforme el siguiente párrafo, estarán a cargo de un Administrador, quien será asistido en el ejercicio de sus facultades por los Subadministradores, coordinadores operativos, supervisores, inspectores, auditores, abogados tributarios, ayudantes de auditor, verificadores, ejecutores y notificadores y por los demás servidores públicos que señale este Reglamento Interior, así como el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

El enunciado subrayado por nosotros entraña una problemática, referente sobre todo, a la competencia de los funcionarios para actuar dentro del procedimiento administrativo que nos ocupa. Es decir, las resoluciones que resuelven los recursos de revocación, sólo pueden firmadas por funcionario competente en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, como lo son el propio Administrador General, Regional o Local Jurídico de Ingresos de la circunscripción Territorial que les corresponda y, de no ser así, por los Subadministradores, de lo Contencioso "1" o "2" y demás funcionarios que el Reglamento interior señale expresamente, pues de no ser así, se viola en perjuicio de los gobernados lo dispuesto por el artículo 38, fracción IV el Código Fiscal de la Federación en estrecha relación con lo que dispone el artículo 5º del Código Tributario Federal.

La fracción IV del citado cuerpo normativo dispone que es requisito de los actos administrativos **ostentar la firma del funcionario competente** y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Señala Sánchez Pichardo<sup>9</sup> que este requisito es una extensión del principio de competencia legal, pues sin la firma autógrafa o de propio puño y letra del funcionario, la firma será ilegal, en virtud de que dicha firma es

---

<sup>9</sup> Sánchez Pichardo. LOS MEDIO DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA ADMINISTRATIVA. Porrúa Primera Edición. 1997. P. 166.

la coronación de todo un procedimiento administrativo por el que se formó y se emitió el acto administrativo de molestia; el funcionario firmante es el responsable de los actos materiales de la instancia administrativa correspondiente, que debe constar con tales facultades y funciones dentro de la Administración Pública Federal y dentro del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Aunque ciertamente dentro del artículo 38 del Código Tributario Federal no especifica si la firma debe ser original o facsimilar, existe criterio definido en el sentido de que debe ser una firma original autógrafa de funcionario competente.

Al respecto, nos es aplicable la Tesis Jurisprudencial que a la letra dice: **"FIRMA FACSIMILAR. EL DOCUMENTO QUE LA CONTIENE NO REUNE EL REQUISITO DE VALIDEZ CONSAGRADO POR EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.-** *Una de las formalidades que se deben cumplir para la determinación y el cobro de un crédito fiscal, consiste en la firma autógrafa de quienes lo suscriben. Si la resolución con la que se notifica el crédito al particular, sólo contiene firmas facsimilares, sin tener las correspondientes de puño y letra de la o las personas que lo emitieron, que son las que autentifican tanto el acto mismo de molestia como quien lo emite, no se cumple con la garantía de seguridad jurídica consagrada por el artículo 16 constitucional, puesto que es la copia entregada a dicho particular la que debe estar revestida del requisito de validez en cita, ya que es la que causa agravio y no el original del documento exhibido por la autoridad en la contestación".*<sup>10</sup>

En este sentido, es menester apuntar que la **Ley Federal del Procedimiento Administrativo**, dentro de su artículo 3º, fracción IV, señala que el acto administrativo debe constar por escrito "y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida".

Estimamos que hasta aquí hemos destacado lo más relevante de nuestro primer capítulo del trabajo recepcional que presentamos. A continuación, veremos lo que respecta a las **resoluciones aduaneras**, dentro del capítulo 2.

---

<sup>10</sup> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO, TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. Semanario Judicial de la Federación, Época 8º. Tomo X agosto, pág. 557.

**CAPITULO SEGUNDO.**

**RESOLUCIONES FISCALES**

## CAPITULO SEGUNDO. RESOLUCIONES FISCALES.

### 2.1. CONCEPTO DE RESOLUCIÓN FISCAL.

Las resoluciones fiscales deben reunir los requisitos de los actos administrativos. Son actos administrativos los que emanan de una autoridad que reviste este carácter, de acuerdo con Nuestra Carta Magna, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos que ya vimos en el capítulo anterior.

La doctrina distingue entre los actos y los hechos jurídicos, los primeros son una manifestación externa de la voluntad, que tiene por objeto producir consecuencias de derecho, en tanto que los hechos jurídicos son manifestaciones de la naturaleza o del hombre, que no buscan consecuencias de derecho, aunque a veces lleguen a producirse. Por ej. : un accidente automovilístico.

Al respecto, Don Andrés Serra Rojas<sup>1</sup> define el tema que nos interesa de la siguiente manera: *es una declaración unilateral de voluntad de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción de un interés general.*

Respecto del acto administrativo, el maestro Alfonso Nava Negrete dice que es *el acto que realiza la autoridad administrativa. Expresa la voluntad de la autoridad administrativa, creando situaciones jurídicas individuales, a través de las cuales se trata de satisfacer las necesidades de la colectividad o la comunidad.*

Los elementos del acto administrativo son los siguientes:

**Sujeto.** El sujeto del acto administrativo, es una autoridad u órgano de la administración pública federal competente, que debe contar con la facultad para realizar determinados actos. La competencia debe ser otorgada por un acto legislativo material en

---

<sup>1</sup> Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo primer curso Décima Octava Edición Porrúa 1997. P. 257.

razón de grado (jerarquía), materia (distribuida en la LOAPF) y territorio (Federación, estados y municipios).

**Ley.** Es un acto material y formalmente legislativo. Es la fuente suprema del derecho fiscal.

**Reglamento.** Es también un acto materialmente legislativo, pero formalmente administrativo. Un ejemplo lo constituye el Reglamento Interior del SAT, en donde, se encuentra previstas las facultades de las autoridades fiscales que ya hemos visto.

La manifestación externa de la voluntad del sujeto debe exteriorizarse, es decir, manifestarse en forma objetiva.

Debe ser espontánea y libre, dentro de las facultades que tiene conferidas, no debe estar viciada por error, dolo o violencia y, finalmente, debe expresarse en los términos previstos en la ley.

Por objeto del acto administrativo, *"se entiende el condicionamiento jurídico que se atribuye a un sujeto jurídico del acto administrativo, es decir, la declaración, reconocimiento, modificación o extinción de una situación jurídica".*<sup>2</sup>

Respecto del objeto, Miguel Acosta Romero dice que este se divide en **objeto directo o inmediato** y en **objeto indirecto o mediato**.

El primero consiste en la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la competencia de la autoridad administrativa.

El segundo consiste en realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir sus funciones, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

El objeto o contenido de los actos administrativos debe ser:

---

<sup>2</sup> Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. P. 258

- a). Posible física y jurídicamente.
- b). Determinado o determinable.
- c). Lícito.
- d). Ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia al órgano administrativo que lo emite.

**Forma.** Es la manifestación material objetiva en que se plasma el acto administrativo, con sus elementos y requisitos, con el objeto de que lo conozca el sujeto pasivo de la obligación tributaria y lo perciba a través de los sentidos.

La forma más común que adopta el acto administrativo es la escrita: acuerdos, oficios, decretos, resoluciones, etc.<sup>3</sup> *“Se ha distinguido entre formalidad y forma en el derecho administrativo. Las formalidades son los requisitos legales para que el acto se manifieste, en cambio, la forma, que es parte de la formalidad, se refiere estrictamente al modo como debe acreditarse la voluntad administrativa que origina el acto”.*<sup>4</sup>

Nosotros esbozamos la siguiente definición de lo que entendemos por el vocablo **“Resolución”**: *“criterio de autoridad que define, con base en la Ley aplicable, la situación jurídica de hecho y de derecho en que se encuentran los contribuyentes, por virtud de la acción u omisión de determinada conducta considerada como transgresora de la Ley, por la cual se hace acreedor a una sanción, la cual también debe estar establecida en la propia Ley”.*

A continuación y, con el objeto de delimitar y situar inmediatamente el acto administrativo que nos interesa, la resolución dictada por una autoridad administrativa, nos serán muy útil los criterios del maestro Sierra Rojas<sup>5</sup> en el párrafo anterior:

Doctrinalmente, existen diversos criterios para clasificar los actos administrativos. Principalmente enumeramos estos.

---

<sup>3</sup> Loc Cit

<sup>4</sup> Loc. Cit

<sup>5</sup> Serra Rojas. Ob.cit p. 245

a).- **ACTOS DE AUTORIDAD.** Esta clase de actos son también los llamados actos de poder público o de su actuación soberana, *el estado procede autoritariamente por medio de mandatos que son expresión de su voluntad* y se fundan en razones de orden público.

b).- **ACTOS DE GESTIÓN.** El Estado no siempre manda, ni es necesario que haga valer su autoridad, pues *en ocasiones se equipara a los particulares para hacer más frecuentes, efectivas y seguras las relaciones con ellos.* Para estos casos se coloca en el mismo plano y prescinde de sus privilegios y prerrogativas de soberano y su voluntad surte efecto con el concurso de la voluntad contraria.

Las resoluciones de las autoridades fiscales, con base en esta clasificación, evidentemente que están encuadradas dentro del inciso a) de la clasificación que antecede; son actos administrativos de poder público que persiguen y se fundan en razones de orden público, en virtud de que, acordes a nuestra propia definición:

*La resolución fiscal es un acto de autoridad, mediante el cual la autoridad manifiesta su voluntad en forma unilateral y externa, respecto de una decisión tomada en el ejercicio de su potestad pública, y que crea, reconoce, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones, de carácter ejecutivo, por el Poder que le crea, y busca el bien común.*

En este contexto, las resoluciones aduaneras que nos interesan, son aquellas resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras en ejercicio de las facultades conferidas a éstas por los artículos aplicables de la Constitución, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Estas resoluciones determinan créditos fiscales por supuesta omisión de impuestos, parcial o total, o bien, por incurrir en el pago de multas por diversas disposiciones de la Ley Aduanera; por incumplir al momento de efectuar las operaciones de comercio exterior, normatividades tales como las restricciones o regulaciones no arancelarias al comercio exterior, por incurrir en declaración de datos inexactos dentro de los pedimentos de importación, en términos de los artículos aplicables de la Ley Aduanera que veremos posteriormente. Contra estas resoluciones, las cuales ocasionan perjuicio a los particulares, procede el recurso de revocación previsto en la Ley Aduanera, mismo que analizaremos en el siguiente capítulo.

## 2.2. REQUISITOS CONSTITUCIONALES Y FISCALES QUE DEBEN REUNIR.

Nuestra Carta Magna, dentro de su artículo 16, señala la forma que un acto debe revestir cuando afecta los intereses particulares. "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

En este punto, nos referimos a las **Modalidades o Requisitos de los actos Administrativos**, los cuales afectan al acto administrativo. Al hablar de este tema, nos referiremos al **motivo** y a la **finalidad**:

**Motivo.-** *"El motivo o la motivación del acto administrativo es el antecedente de hecho o de Derecho que produce y funda su realización"*.<sup>6</sup>

La motivación consiste en que la autoridad administrativa debe conocer al particular, las razones, hechos y circunstancias por las cuales considera que se está en el caso previsto en una determinada hipótesis normativa, y que sirvió de apoyo para emitir el acto que va a crear, modificar, transformar o extinguir cierta situación jurídica.

Son aplicables al anterior razonamiento las siguientes Tesis de Jurisprudencia, Visible a fojas 261, Tomo IV Segunda Parte, que a la letra dice: **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.-** *Se entiende por fundamentación de los actos de autoridad, la expresión, con precisión, del precepto o preceptos legales aplicables al caso, y por motivación, el señalamiento, también con precisión, de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto"*.<sup>7</sup>

**FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. CONCEPTOS.-** *La garantía formal que contempla el artículo 16 Constitucional, no sólo exige que todo acto autoritario esté fundado, sino que además se encuentre debidamente motivado, esto son, que se den a*

---

<sup>6</sup> Op Cit P. 260

<sup>7</sup> Tesis 14. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO 8º. Epoca.

*conocer las razones, hechos y circunstancias por las cuales se considera que se está en el caso previsto en la norma invocada”.*<sup>8</sup>

El motivo o la motivación del acto administrativo no se considera como un elemento de estructura del acto jurídico, sino como un requisito del mismo. Es bien sabido que los actos de autoridad, conforme con los criterios jurisprudenciales transcritos, deben tener como requisito, el estar *debidamente fundados y motivados*. En esto es claro el Código Fiscal de la Federación, dentro de su artículo 38, fracción III y 75, primer párrafo.

En efecto, si una autoridad fiscal, administrativa, aduanera competente inobserva estas disposiciones, transgrede en perjuicio de los particulares, lo dispuesto por los Artículos 14 y 16 Constitucionales, en relación con los Artículos 38 Fracción III y 75, Primer Párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por su falta de aplicación. Efectivamente, los preceptos constitucionales invocados marcan los requisitos que las resoluciones fiscales deben reunir, la debida fundamentación y motivación, señalar la resolución, objeto o propósito de que se trate, además, tratándose de multas, éstas deben estar debidamente fundadas y motivadas, debiendo contener un rango máximo y uno mínimo, pues de no ser así serían consideradas como violatorias de los artículos 22 y 31, fracción IV, de nuestro Máximo Ordenamiento Jurídico.

Al respecto, el Pleno de Nuestra H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en la siguiente Tesis Jurisprudencial 10/95, Novena Epoca, que a la letra dice: **“MULTAS FIJAS, LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.-** *Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por*

---

<sup>8</sup> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO. 8ª. Epoca. Tomo VII - Mayo. Pp. 20

*cuanto a aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado de los particulares”.*

De acuerdo con lo anterior, se hace evidente la procedencia de la revocación de la resolución que imponga multas fijas e inconstitucionales.

*Otro problema que se nos presenta que conlleva la falta de fundamentación y motivación que los actos de autoridad deben revestir, es el hecho de que las autoridades aduaneras se basen en documentos distintos de las resoluciones para fundar sus providencias. Esta situación coloca a los contribuyentes en absoluto estado de indefensión, toda vez que tales documentos no se les dan a conocer para que se les dé la posibilidad de alegar lo que a su derecho convenga, debiendo por ende decretar la revocación con base en el presente razonamiento.*

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales omiten fundar y motivar adecuadamente sus resoluciones, por virtud de que, al momento de emitir resolución, otorgan pleno valor probatorio a documentos distintos de la resolución, siendo que, al ser así, transgreden en perjuicio de los particulares las garantías de legalidad y seguridad jurídicas consagradas en Nuestra Carta Magna, dentro de sus Artículos 14 y 16 Constitucionales, al no seguir las formalidades esenciales del procedimiento que todo acto de molestia debe revestir, en términos del primer numeral constitucional invocado.

En materia aduanera, son documentos distintos de las resoluciones, los cuales con frecuencia no se hacen del conocimiento del particular, en virtud de cierta discrecionalidad que maneja la citada autoridad, entre otros, *los reportes de errores por incidencia de glosa emitidos por las aduanas, o las consultas que realiza la autoridad aduanera a la Dirección General de Normas de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial*, en caso de que estemos ante algún asunto relativo a incumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas, en virtud de la unilateralidad con que los emiten las citadas autoridades, dejando en absoluto estado de indefensión a los contribuyentes, ya que al no hacerlos de su conocimiento, les impiden alegar lo que a su derecho convenga, transgrediendo con ello en su perjuicio lo dispuesto por los preceptos constitucionales en estudio mencionados en el párrafo anterior.

A este respecto, cabe señalar que si una resolución carece de las razones o motivos que se tuvieron para dictarla, no le es dable a la autoridad que en esa misma resolución se haga referencia a otra u otros documentos desconocidos por el particular, para tratar de fundar y motivar los actos de molestia que emita. En este sentido, el H. Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado en la siguiente Jurisprudencia contenida en el *Informe 1981*, Segunda Parte, Segunda Sala, Pág. 8, que a la letra dice: **“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. DEBE CONSTAR EN EL CUERPO DE LA RESOLUCIÓN Y NO EN DOCUMENTO DISTINTO.- Las autoridades responsables no cumplen con la obligación constitucional de fundar y motivar debidamente las resoluciones que pronuncien, expresando las razones de hecho y las consideraciones legales en que se apoyan, cuando éstas aparecen en documento distinto.”**

También Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado al respecto del tema que nos ocupa, a través de la siguiente Jurisprudencia, visible en la Séptima Epoca, Tercera Parte, Vol. 121-126, Pág. 61, A. D. 393/78. *El Nuevo Mundo*, S. A., 5 Votos, que a la letra dice: **“MOTIVACION, DEBE CONSTAR EN LA MISMA RESOLUCION Y NO REFERIRSE A OTRA DESCONOCIDA POR EL PARTICULAR.- Es violatoria de la garantía de legalidad contenida en el Artículo 16 Constitucional, la resolución de la autoridad que carece de la expresión de las razones y motivos que se tuvieron para dictarla, sin que resulte suficiente que en esa misma determinación se haga referencia a otra resolución, desconocida por el particular, en vía de motivación, porque ello lo deja en la imposibilidad de hacer valer sus defensas en contra de su contenido”.**

Nos sirve, asimismo, esta otra tesis de Jurisprudencia, que a la letra dice: **“MOTIVACION Y FUNDAMENTACION. DEBEN CONSTAR EN LA MISMA RESOLUCION.- Para la emisión de una resolución judicial no basta la existencia de pruebas que la motiven, sino que el análisis de las mismas, esto es, las razones de hecho y consideraciones legales que se apoyan, consten en el cuerpo de la resolución a efecto de cumplir con la obligación señalada en el artículo 16 Constitucional de fundar y motivar debidamente las resoluciones”.**<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> TERCER TRIBUNAL COLEGIADO. 8ª. Epoca 1991. Amparo en Revisión 144/90.

Así las cosas, hemos visto los requisitos constitucionales y fiscales que los actos de autoridad, las resoluciones aduaneras objeto de nuestro estudio, deben cumplir y, de no contener tales requisitos, deben ser revocadas por las autoridades competentes para hacerlo.

### 2.3. RESOLUCIONES PROVISIONALES Y RESOLUCIONES DEFINITIVAS.

Las resoluciones provisionales, son aquellas que no han causado estado, en virtud de que se encuentran sujetas a revisión por parte de una autoridad superior jerárquica a la autoridad emisora de tales resoluciones provisionales.

Son resoluciones provisionales, *a contrario sensu* de las resoluciones definitivas, aquellas resoluciones que admiten revisión de oficio. Es improcedente agotar el recurso de revocación en virtud de que no se está frente a una resolución definitiva.

Margáin Manautou dice al respecto que, *“una vez que la autoridad que conforme a la Ley deba aprobarla, sea en sus términos o modificando algunos aspectos de ella, entonces se estará en presencia de un acto definitivo y recurrible a través de un recurso administrativo”*<sup>10</sup>

El mencionado tratadista menciona que si se está frente a un acto desfavorable pero que admite revisión de oficio, es improcedente el agotar el recurso administrativo contra el mismo, en virtud de que no se está en presencia de una resolución definitiva, lo que estaría en franca contravención con lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, dentro de su artículo 117, fracciones I y II.

De esta suerte, las resoluciones provisionales son materia de la improcedencia de los recursos administrativos. Para efectos del presente capítulo, se explica el concepto de las mismas, con base en la existencia de las mismas dentro de la legislación aduanera, en términos del siguiente párrafo.

---

<sup>10</sup> Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit P. 87

La Ley Aduanera en vigor, dentro del artículo 153, establece cuales son estas resoluciones provisionales:

Las resoluciones provisionales en materia aduanera, son aquellas providencias dictadas por las aduanas, levantándose el acta de inicio de procedimiento administrativo en materia aduanera, procedimiento previsto en el artículo 150 de la Ley aduanera en vigor, y como hemos concluido, admitirán revisión de oficio con el objeto de otorgarles definitividad, situación que hará posible la interposición del recurso administrativo de revocación. La ley en estudio establece para al efecto un plazo de **cuatro meses**, a partir de la resolución provisional; de no emitirse en ese plazo la resolución definitiva, **la provisional tendrá tal carácter.**

*Efectivamente, el artículo 153 de la Ley aduanera en vigor dispone que el interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que haya levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley, o sea, el acta de inicio de procedimiento en materia aduanera, dentro de los diez días siguientes al del levantamiento del acta... cuando el interesado presente pruebas documentales continúa el siguiente párrafo, que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se este obligado al pago de los gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando la resolución mencionada se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrá dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.*

De esta suerte, vemos cuales son las resoluciones provisionales en materia aduanera, las cuales no son impugnables hasta que adquieran el carácter de definitivas, situación que tendrá que hacerlo del conocimiento del recurrente la autoridad competente para hacerlo, en nuestro caso, la Administración Local de Auditoría Fiscal del domicilio de que se trate.

## 2.4.SILENCIO ADMINISTRATIVO. NEGATIVA Y AFIRMATIVA FICTAS.

El Silencio Administrativo consiste en una abstención de la autoridad administrativa para dictar un acto previsto por la ley, ante este silencio se puede pensar si la autoridad ha adoptado una actitud negativa o positiva.

En nuestro país el silencio administrativo es parte de los actos administrativos presuntos, a los cuales, como ya hemos apuntado, se les reconocen dos efectos: negativo y positivo.

Mediante el silencio administrativo se crea una ficción legal aplicable a un hecho, al cual la Ley le concede consecuencias jurídicas. Esta presunción legal importa la existencia de una resolución a la que se le ha dado un sentido: positivo o negativo.

La tesis no resuelve ningún problema de interpretación, ya que no hay expresión de voluntad. Sólo, ante la pasividad de la administración, la ley presume "como" si se hubiera dictado una decisión<sup>11</sup>

¿Qué debe hacer el particular cuando la Administración no emite una resolución a la petición, consulta o recurso planteado?

El particular ante el silencio de la autoridad administrativa, dada la inactividad de la autoridad, queda en estado de incertidumbre ante su cuestionamiento. Por mandato constitucional y como una garantía particular, encontramos el llamado derecho de petición, consagrado dentro del artículo 8º constitucional, mediante el cual las autoridades administrativas están obligadas a responder las peticiones de los particulares. Sin embargo ante el silencio de la autoridad administrativa se ha desarrollado la teoría del silencio administrativo, la cual a continuación analizaremos.

Origen.- Encontramos el origen de la teoría del silencio administrativo en Francia en el artículo 3º de la Ley del 17 de junio de 1900: *"en los negocios contenciosos que no puedan ser promovidos ante el Consejo de Estado bajo la forma de un recurso contra una decisión administrativa; cuando transcurra el término de cuatro meses sin que se haya*

---

<sup>11</sup> Jorge Olivera Toro MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO Séptima Edición 1997. Pp. 167

*dictado ninguna decisión, las partes pueden considerar su petición como negada y procederán ante el consejo de Estado”.*<sup>12</sup>

De acuerdo con la misma fuente consultada, el proceso era el siguiente:

Las reclamaciones contra las decisiones de autoridades subordinadas, eran presentadas ante el ministro, quien debía resolver en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de recepción en el ministerio, una vez expirado el plazo, sin que se hubiera producido respuesta, las partes podían considerar su reclamación como desechada y acudir ante el Consejo de Estado. Sin embargo, la jurisprudencia fue rigurosa en su aplicación en el sentido de que la reclamación llevada ante el ministro únicamente era en el caso de recursos jerárquicos y no se extendía en su aplicación a las reclamaciones llevadas ante las autoridades administrativas, ni ante el ministro fuera de los recursos jerárquicos. Dentro de un procedimiento contencioso los recursos jerárquicos son aquellos que permiten reclamar ante una autoridad jerárquicamente superior, actos o resoluciones de una autoridad inferior.

En este punto, Jorge Olivera Toro apunta:

*“Como requisito previo de lo contenciosos administrativo era indispensable la existencia de una resolución administrativa anterior; Esto es, el presupuesto de una decisión previa (régle de la décision préalable). En esas condiciones, si la decisión no se producía, como lo hemos apuntado, no podía iniciarse lo contencioso al acto. Con la inactividad administrativa se hacía nugatoria todo sistema de impugnación patentizando una denegación de justicia”*<sup>13</sup>

Ante la inactividad de la administración, era necesario encontrar un acto que ligara lo contencioso y lo administrativo para imputar esa actividad. Desechar la reclamación por medio de una decisión formal equivalía a una aceptación de la inercia necesaria para

---

<sup>12</sup> Roger Bonnard. PRECIS DU DROIT ADMINISTRATIF ET PUBLIC. Librairie de la Societe recueil Sirey. Paris, France. Pp. 447.

<sup>13</sup> Olivera Toro, Jorge. Ob. Cit. Pp 165-166.

el procedimiento administrativo, en cambio el guardar el silencio ponía al reclamante en la imposibilidad de iniciar el procedimiento contencioso administrativo.

Maurice Hauriou respecto comenta: *"Dentro de los asuntos contenciosos que no pueden ser presentados delante del Consejo de Estado bajo la forma de recursos contra una decisión administrativa, están aquellos que después de más de cuatro meses sin que se haya pronunciado ninguna decisión, las partes interesadas pueden considera su demanda como desechada, y se puede recurrir ante el Consejo de Estado".*<sup>14</sup>

En Nuestro derecho positivo se recogió esta figura, a través del artículo 16 de la Ley de Justicia Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 1936: *"el silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la Ley fije o a falta de término estipulado, en noventa días"*

Ramón Ortiz Mateos, citado por Rafael Martínez Morales, en su tratado de Derecho Administrativo, (p. 211) dice que *"el silencio administrativo se explica desde la teoría de los actos presuntos; es decir, ante la inactividad de la administración para evitar mayores perjuicios a los administrados, la ley interpreta el silencio en un determinado sentido, al objeto de obviar una paralización judicial de las tramitaciones administrativas trascendentes para las posibilidades de actuación o de recurso, de las particulares. El silencio, pues, no es nada en sí; materialmente es inactividad, vacío en el obrar; pero esta ausencia es coloreada por el ordenamiento, dándole una significación determinada. Esta significación puede ser positiva o negativa."*

Para precisar los casos en los cuales el silencio de la autoridad administrativa produce efectos jurídicos, la Doctrina distingue las facultades de las autoridades administrativas en:

- *Aquellas en las que se les faculta para actuar o para no actuar, según su discreción. Facultades discrecionales de las autoridades administrativas.*

---

<sup>14</sup> Roger Bonnard. Op. Cit P 447

- *Aquellas otras en las que precisamente el ejercicio de su función les obliga jurídicamente a actuar.*

En el primer caso, el silencio de la autoridad administrativa, no tiene trascendencia jurídica. En nuestro sistema legal, no existe la facultad discrecional absoluta de la autoridad, que permita a la autoridad actuar o tomar decisiones sin tener que dar ninguna explicación de sus actos: La Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado en el siguiente sentido: *“El uso de las facultades discrecionales deberá ser razonado adecuadamente, y que ese uso puede ser revisado por los tribunales, en cuanto a que los razonamientos que los apoyan deben invocar correctamente las circunstancias del caso, apreciar debidamente los hechos pertinentes y no violar las reglas de la lógica”*.<sup>15</sup>

En el segundo caso, el silencio de la autoridad frente a una obligación jurídica de la autoridad administrativa, constituye una falta de cumplimiento.

Si la autoridad no emite esta resolución, ¿Entonces que podría hacer el particular afectado?

En un sistema jurídico como el nuestro existe la garantía del derecho de petición, consagrada dentro del artículo 8º constitucional, el cual obliga a la autoridad administrativa a responder a las peticiones de los particulares, por lo cual el silencio de la autoridad administrativa es una violación directa a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que pueden combatirse por medio del juicio de amparo, y así obligar a la autoridad administrativa a responder la petición, pero en otros sistemas legales el particular debería forzosamente esperar a que se emita la resolución.

Es importante destacar que cuando se inicia un proceso contencioso-administrativo o judicial, éstos se rigen por sus propias reglas procesales, y en estas reglas donde se establecen los plazos de resolución, en este caso el derecho de petición no se viola. Ya que esta garantía está dirigida a peticiones a las autoridades administrativas pero fuera de procesos administrativos, por lo cual en éste supuesto el particular deberá forzosamente esperar la resolución de su instancia. En su caso, se

---

<sup>15</sup> Tesis 120 de la Tercera parte del Apéndice de Jurisprudencia 1917-1965. Pp 129. Sem. Judicial de la federación

violaría el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual establece.

*“... Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial...”*

Ante esta situación, que sin duda crea una incertidumbre en el orden jurídico, la doctrina encontró en la Teoría del Silencio Administrativo una solución sobre el particular, a efecto de que la inactividad de la administración produzca consecuencias legales.

La Teoría del Silencio Administrativo, es aquella según la cual, el legislador le da un valor concreto a la inactividad, inercia o pasividad de la administración frente a la solicitud de un particular, haciendo presumir la existencia de una decisión administrativa en sentido negativo o en sentido afirmativo.

Establezcamos que se trata de una presunción legal, una ficción, adoptada por la ley para darle un efecto jurídico al silencio de la autoridad administrativa.

Es una ficción legal, toda vez que no es un acto administrativo, ya que al faltarle uno de sus elementos esenciales, el acto es inexistente. En efecto, el elemento esencial del que carece es la voluntad de la autoridad administrativa. Por lo cual, es necesario recurrir a una ficción legal para presumir un efecto jurídico a éste silencio de la administración.

Es necesario que el efecto jurídico que se dé a ésta presunción legal se encuentre en una ley, es decir es el poder legislativo es quien debe decidir sobre el efecto jurídico que se presumirá ante el silencio de la autoridad administrativa y establecer un plazo para que opere este efecto jurídico. Si se pretende establecer la presunción misma del silencio administrativo en un nuevo decreto o inclusive en un reglamento no sería legal, ya que la facultad reglamentaria del artículo 89 Constitucional, de la que goza el Ejecutivo Federal, se limita a la expedición de disposiciones generales y abstractas que tengan por objeto la ejecución de ley, desarrollando y complementando en detalles las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso, y esas disposiciones son normas

subalternas que tienen sus medidas y justificación en la ley. Por lo cual mediante el uso de la facultad reglamentaria se pueden precisar, concretar y desarrollar las instituciones creadas por la ley, pero no se pueden añadir nuevas instituciones legales: Sin embargo, lo que sí se puede establecer mediante reglamentos sería el plazo en el que se presumirá tal o cual efecto jurídico contemplado en la ley, ante el silencio de la autoridad.

El Dr. Andrés Serra Rojas<sup>16</sup>, al respecto afirma que la inactividad de la Administración pública resulta perjudicial a los particulares y en general al interés público, por lo cual es necesario que la abstención de la autoridad administrativa tenga un determinado efecto jurídico, que elimine los obstáculos de la inactividad administrativa. Afirmando que no se puede darse una respuesta positiva porque con ello se afectarían intereses nacionales ante la ineptitud, apatía o mala fe de un funcionario.

*"La mejor solución adecuada es aquella que estima que si pasado un término limitado no se obtiene una respuesta de la Administración, debe presuponerse que hay una resolución negativa. Esta es una forma sui generis de manifestarse la voluntad Administrativa pública y permitir al particular la continuación de los trámites y de los recursos procedentes".*<sup>17</sup>

Gabino Fraga supone que existen casos que aún cuando la voluntad de la administración no se exprese en ninguna forma, el silencio de la autoridad se presupone como una manifestación de voluntad y surte efectos de acto declarado.<sup>18</sup>

En Derecho Administrativo el silencio significa sustitución de la expresión concreta del órgano, por la abstracta prevenida por la ley

El Dr. Miguel Acosta Romero sostiene que el silencio de la autoridad administrativa, no constituye una falta de forma, sino que es una falta absoluta de acto administrativo. *"... pues entendemos que la abstención de la Administración Pública, con su silencio, es la negación misma de la actuación o acto administrativo y, por lo tanto,*

---

<sup>16</sup> Serra Rojas, ob.cit. p. 269.

<sup>17</sup> Loc. Cit. P. 270

<sup>18</sup> Fraga, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. 25ª. Edición Porrúa, 1986. P. 184.

*afirmamos que el silencio administrativo es consecuencia de una abstención de la autoridad, a la que la ley le reconoce presuntivamente diversos efectos jurídicos ..*<sup>19</sup>

Se afirma asimismo que hay silencio administrativo, cuando una autoridad no resuelve expresamente una petición, reclamación o recurso impuesto por un particular en el plazo previsto en la Ley. Esa pasividad o incertidumbre, es un hecho al cual la ley presuntivamente le concede consecuencias jurídicas, positivas o negativas. La ley presume *"como si se hubiese dictado una resolución, estamos ante una resolución en todos los sentidos, a la cual la propia le reconoce un efecto. Transforma la inercia, la pasividad de la administración, en un silencio elocuente"*<sup>20</sup>

Al respecto, es aplicable la siguiente Jurisprudencia: **"INEXISTENCIA DE LA RESOLUCIÓN PRESUNTAMENTE NEGATIVA.-** *La improcedencia de un recurso interpuesto por el particular, no trae consigo la imposibilidad de que se configure una resolución negativa ficta, si la autoridad no da contestación que funde y motive el desechamiento del recurso por improcedente dentro del término que la ley fija o a falta de él en 90 días, toda vez que aun cuando la instancia del particular sea improcedente, la autoridad tiene la obligación de emitir una resolución que funde y motive el desechamiento del recurso interpuesto por el particular*".<sup>21</sup>

Podemos concluir que el silencio de la autoridad administrativa, se traduce en un incumplimiento a una obligación jurídica a emitir una respuesta, que la ley le impone. Es una falta total de acto administrativo, porque falta uno de los elementos del acto jurídico: la voluntad.

Sin embargo, y para proteger el interés de los particulares, ya que ante este silencio los particulares están en una situación de incertidumbre jurídica y paralizados dentro de un proceso administrativo, contencioso – administrativo, el legislador substituye la expresión concreta y formal de la autoridad administrativa, por la abstracta de una resolución ya sea en sentido afirmativo o en sentido negativo se trata de una presunción

<sup>19</sup> Acosta Romero, Miguel. TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. P. 382 Porrúa 1997.

<sup>20</sup> Loc Cit. P. 394

<sup>21</sup> REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Año IV. No 31, Julio de 1982 P 683.

legal. Es necesario el establecimiento de un plazo para esperar la respuesta de la autoridad administrativa, mismo que se puede establecer en un reglamento.

La ley puede reconocer en forma presuntiva diversos efectos al silencio de la autoridad.

- a) *Reconoce el silencio de la autoridad como una resolución favorable al particular "Afirmativa Ficta".*
- b) *Reconoce el silencio de la autoridad como una resolución negada al particular "Negativa Ficta".*

*O bien, puede ser omisa en este sentido y no darle ningún efecto al silencio de la autoridad.*

Para terminar el presente capítulo, diremos que el Código Fiscal de la Federación establece dos supuestos jurídicos donde se menciona a la negativa ficta:

1. *Respecto de la resolución de las consultas que se formulen a las autoridades fiscales, establecido dentro del artículo 37 del Código Tributario Federal, las mismas deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte. No requiere mayor explicación este supuesto.*
2. *El artículo 131, del Código Fiscal de la Federación, dispone que, una vez interpuesto el recurso de revocación establecido dentro del citado cuerpo normativo, del artículo 116 al artículo 133, la autoridad fiscal cuenta con un plazo de tres meses contados a partir de la interposición del medio de defensa. El silencio de la autoridad significa que se ha confirmado dicho acto impugnado.*

*El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.*

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas<sup>22</sup>, al hablar del vocablo que nos ocupa, dice que el silencio administrativo es el silencio de las autoridades administrativas o abstención de resolver, frente a instancias presentadas o promovidas por los particulares, y que la ley, transcurrido cierto tiempo, atribuye el efecto jurídico de haberse dictado una resolución administrativa contraria o negativa a los intereses de esas instancias o en su caso, favorable.

De acuerdo con nuestra fuente consultada, los elementos del silencio administrativo son los siguientes:

- *Existencia de una instancia de particulares, solicitando, pidiendo o impugnando una resolución administrativa ante la administración.*
- *Abstención de la autoridad administrativa de resolver la instancia del particular.*
- *Transcurso de cierto tiempo, previsto en la ley, sin que las autoridades resuelvan. Es seguro que ese tiempo es el necesario o suficiente que el legislador consideró así para que la administración esté en posibilidad de resolver y no simplemente de contestar.*
- *Presunción, como efecto jurídico del silencio, de que existe ya una resolución administrativa.*
- *La resolución administrativa presunta, es en sentido contrario a los intereses de lo pedido en las instancias o en su caso, favorable a ellos.*

Manuel María diez es certero al declarar que *“como el problema de la interpretación del silencio surge como referencia al interés de un particular que se*

---

<sup>22</sup> Alfonso Nava Negrete. Voz: “silencio administrativo”. DICCIONARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS Tomo 4: P-Z P. 2917.

*concreta en una reclamación destinada a obtener una manifestación volitiva de parte de la autoridad administrativa, el silencio de ésta debe entenderse en el sentido de que no se satisface el interés reclamado*".<sup>23</sup>.

El mismo autor, citado por Armienta Hernández, dice que para que el silencio administrativo pueda producir efectos jurídicos, se deben dos circunstancias:

1. *Que la administración deba, de acuerdo con la ley, hacer o decidir algo en un término determinado;*
2. *Que el término transcurre sin que la administración actúe.*

El Código Fiscal vigente de 1983, establecía, dentro de su artículo 37, un plazo de cuatro meses; "transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que se dicte", pero con las reformas al Código Fiscal en el año de 1996, dentro de sus artículos 37 y 131, se estableció el término de tres meses, excepción hecha del artículo 133, último párrafo, del citado cuerpo normativo, donde persisten los cuatro meses para cumplimentar las resoluciones recaídas a los recursos de revocación cuando sean dictadas para el efecto de emitir otra debidamente fundada y motivada, aspecto que terminaremos de abordar y concluir en el último capítulo del presente trabajo recepcional.

De lo expuesto, podemos colegir que, el silencio administrativo es una auténtica garantía jurisdiccional, sin el cual prácticamente habría una negación práctica de la justicia.

## **2.5 IRREVOCABILIDAD DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA.**

El maestro Sergio Francisco de la Garza, en su excelente tratado titulado "Derecho Financiero", establece que los actos administrativos y los procedimientos de los que

---

<sup>23</sup> Manuel García Diez EL ACTO ADMINISTRATIVO. Buenos Aires, Tipográfica Argentina. 1956.

emanan tienen la característica de que las autoridades de las que proceden no pueden revocarlas; las autoridades fiscales no pueden revocar, conforme a la Ley, sus propias resoluciones. Los actos administrativos son en este punto, irrevocables.

Este principio lo recoge el Código Fiscal de la Federación dentro de su artículo 36, que a la letra dice lo siguiente: *“Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio seguido por las autoridades fiscales”*.

*“Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, éstas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución”*.

El siguiente párrafo del numeral fiscal en estudio, dispone que las resoluciones desfavorables a los contribuyentes, podrán ser revisadas discrecionalmente, cuando éstas sean emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas fueron dictadas en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sol vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre y cuando los particulares no hubieren interpuesto algún medio de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y no haya prescripción del crédito fiscal determinado. Este tipo de resoluciones no serán, conforme a la última parte del precepto aludido, impugnables de parte de los contribuyentes.

En este orden de ideas, las resoluciones favorables a los particulares, de conformidad con el numeral fiscal transcrito, en tanto no sean modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante sentencia que declare la validez de la resolución antes anulada, tendrán el carácter de estables.

De la Garza, conforme las ideas del maestro Gabino Fraga, se inclina por la tesis de la irrevocabilidad de las resoluciones administrativas, en virtud de que, *a contrario sensu* de la teoría que sostiene la revocabilidad de las resoluciones administrativas, tiene más fundamentos, *sobre todo si se toma en cuenta el interés que se tiene en la seguridad de las relaciones jurídicas, por lo que la inmutabilidad o fijeza de es un concepto genérico*

válido para todos los actos jurídicos<sup>24</sup>. El único límite de la fijeza e inmutabilidad del acto administrativo, de las resoluciones administrativas lo fijan, por un lado, la modificación de parte del Tribunal Fiscal de la Federación y, por otro lado, las necesidades que exige el interés público.

El maestro Gabino Fraga expone que, en virtud de la precariedad del acto administrativo, las resoluciones administrativas son esencialmente revocables y, por lo tanto, definitivamente mutables, esto es, siempre y en todo tiempo gozarán de una presunción *iuris tantum*, ya que en caso contrario, de considerarse inmutables, de gozar de una presunción *iuris et de jure*, sería contrario a su naturaleza jurídica y a lo que establece la doctrina administrativa. Así las cosas, no obstante la irrevocabilidad del acto administrativo por parte de la autoridad que lo expidió, debe considerarse dicho acto como estable y, por lo tanto, inmutable, en tanto no sea modificado mediante sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, lo que nos lleva a la prevalescencia de la presunción *iuris tantum*, esto es, que admite prueba en contrario.

La irrevocabilidad del acto administrativo consiste en la inimpugnabilidad del acto mismo, lo cual equivaldría en caer en el problema de la cosa juzgada administrativa, cuestión sumamente debatida dentro del derecho administrativo. Sólo puede haber revocación del acto administrativo por parte de las autoridades administrativas, cuando la ley lo permita, lo cual no está contemplado por nuestro sistema jurídico.

Al respecto, Manuel María Díez opina que la cosa juzgada administrativa es problema de derecho procesal y se ha utilizado esa terminología para sólo para caracterizar a ciertos actos administrativos que resultan firmes para la administración. La cosa juzgada, no obstante lo anterior, es privativa de la sentencia dentro de la actividad jurisdiccional.

## 2.6 PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA.

Debemos recordar el hecho de que, las resoluciones administrativas gozan de una presunción de legalidad y, por esto corresponde al afectado el probar la certeza de sus

---

<sup>24</sup> De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Décima Octava Edición Primera

pretensiones, pero si este niega lisa y llanamente que la autoridad tiene la razón, corresponderá a la autoridad que ha suscrito dicho acto de molestia, probar que su acto está dictado conforme a Derecho y con los requisitos de fundamentación y motivación. En el Código Fiscal de la Federación, esta presunción de validez está prevista dentro del Artículo 68, que a la letra dice:

*"Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, amenos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".*

A este respecto, es aplicable la tesis de Jurisprudencia "**CARGA DE LA PRUEBA. CASO EN QUE CORRESPONDE A LA AUTORIDAD.**- *Aun cuando la motivación de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales gozan de la presunción de validez, la misma se encuentra condicionada a la negativa lisa y llana del interesado, de acuerdo a lo establecido en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación. Considerando lo anterior, corresponde a la autoridad demandada la carga de la prueba, en el caso de que el particular niegue lisa y llanamente la aportación de un documento en el medio de defensa de donde emanó la resolución impugnada, cuando ese hecho constituya la motivación de dicha resolución". (3917)<sup>25</sup>*

## 2.7 EJECUTIVIDAD DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA.

La ejecutividad del acto administrativo es la presunción de validez que implica la posibilidad y obligación de ejecutarse<sup>26</sup>. Es el acto válido en sí mismo.

En la autorizada opinión de Delgadillo Gutiérrez, esta es una de las características del acto administrativo, la otra es la *ejecutoriedad: facultad de ejecutar el acto, aun en*

---

Reimpresión. Ed. Porrúa, México. 1999. Pp. 687-688.

<sup>25</sup> Juicio No. 135/85.- Sentencia de 10 de febrero de 1986, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma Guadalupe González de Uresti - Secretaria: Lic. Adriana Cabezut Uribe. Revista del TFF. Año VII, abril 1986, p. 909.

<sup>26</sup> Martínez Morales, Rafael. Ob cit. p.213

*contra de la voluntad del destinatario...* la ejecutividad es, para este autor, un atributo del acto administrativo, mientras que la ejecutoriedad lo es de la autoridad<sup>27</sup>.

El acto administrativo es ejecutivo en razón que la ley faculta a la autoridad administrativa a emitir sus propias resoluciones, sin necesidad de la participación de otro poder, ya que por aplicación de la teoría de la división de poderes, cada uno tiene a su cargo el ejercicio de una función, y la función administrativa debe tener los elementos que garanticen la acción estatal tendiente a la consecución de los fines del Estado, en los términos de la ley.

Aunado a lo anterior, vale la pena destacar lo que el Doctor Miguel Acosta Romero expone en relación con el tema relativo a la ejecutividad de los actos o relaciones administrativas.

El autor citado dice que es ejecutivo aquel acto que tiene la potestad necesaria, para que en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo, pueda exigirse por las autoridades su cumplimiento en forma coactiva. Es aquel acto que tiene en sí, la potestad necesaria para su realización fáctica coactiva y que, su ejecución pueda ser llevada a cabo por la propia Administración Pública, sin necesidad de acudir al poder judicial para ello. Como ejemplo de estos actos tenemos el típico cobro de impuestos, a *contrario sensu* de los actos meramente declarativos, tales como la expedición de una licencia de manejar.

Por su parte, el Doctor Andrés Serra Rojas, en su clásico tratado de Derecho Administrativo, expone que el acto administrativo, al adquirir fuerza obligatoria, queda revestido de la presunción de legitimidad, la que se da una vez cumpliendo con las circunstancias de validez y eficacia, las cuales fundan la presunción de legalidad de todo acto de autoridad, **(la ejecutividad de dicho acto)**, así, se hace ejecutivo, irrevocable e irretroactivo.

---

<sup>27</sup> Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 1er. curso Octava reimpresión, 1998 Ed. LIMUSA GRUPO NORIEGA EDITORES. Pp. 177.

De lo expuesto, para dicho autor se desprende con lo anterior que, el acto ejecutivo lleva implícita su fuerza de ejecución y acto ejecutorio es lo que en sí mismo es ejecutivo. O lo que es lo mismo, una vez siendo ejecutivo, cualidad de validez por sí mismo, es ejecutorio, lo cual lleva a cabo la autoridad administrativa, habida cuenta que, quien pretenda la legitimidad de dicho acto, debe alegar y probar lo pertinente.

El maestro Alfonso Nava Negrete dice que por ejecutividad debemos entender el hecho de que *el acto puede llevarse a efecto o hacerse efectivo por sí mismo; no requiere que intervenga o interceda un órgano jurisdiccional.*<sup>28</sup> Apoya esta condición un atributo que la doctrina, la legislación y la jurisprudencia le reconoce al acto administrativo: la **presunción de legalidad**, analizada en el punto anterior, la cual admite prueba en contrario, es una presunción *juris tantum*; de no probarse su legalidad, será un acto **sin ejecutividad**.

Habida cuenta de lo expuesto en el presente capítulo, pasemos a explicar lo referente al recurso de revocación en materia aduanera: nuestro capítulo 3.

---

<sup>28</sup> Alfonso Nava Negrete. DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO.

**CAPITULO TERCERO.**

**EL RECURSO DE REVOCACIÓN**

## CAPITULO TERCERO

### EL RECURSO DE REVOCACION

#### 3.1. CONCEPTO Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

En un Estado de Derecho, los particulares tienen derecho de exigir de la Administración Pública, el restablecimiento de la legalidad respecto de los actos o resoluciones que la propia Administración dirige o dicta hacia los contribuyentes.

Al respecto, el distinguido tratadista Raúl Rodríguez Lobato opina que *“una manera de ejercer el control de legalidad sobre los actos de la administración que permite, a la vez el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a estos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación a la ley aplicada o sin la aplicación de la debida. De estos medios de defensa, los que hacen valer ante la propia autoridad administrativa genéricamente se denominan recursos administrativos.”*<sup>1</sup>

Así, Emilio Margáin Manautou dice que recurso administrativo es *“todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos o resoluciones por ella dictados, en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”*.<sup>2</sup>

Héctor Jorge Escola es más escueto y breve, al definirlo así: *“el recurso administrativo es una actividad de control correctivo que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo”*.<sup>3</sup>

Agustín A. Gordillo, citado por el mismo autor, (p. 58), refiere que los recursos en sentido amplio *“son todos los remedios o medios de protección al alcance del*

---

<sup>1</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. Op Cit P. 249

<sup>2</sup> Margáin Manautou, Emilio EL RECURSO ADMINISTRATIVO. Tercera Edición. Porrúa 1995. P. 18.

<sup>3</sup> Cit. Por Armienta Hernández, Gonzalo, en TRATADO TEORICO PRACTICO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. 3ª. Edición. Porrúa. 1996. P. 57.

*administrado para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos, y en general para defender sus derechos respecto de la Administración Pública".*

Apegándonos a una definición gramatical, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, refiere al medio de impugnación que nos interesa, en los siguientes términos: *recurso*. (Del lat. *Recursus*.) *Acción y efecto de recurrir. Acción que concede la ley al interesado en un juicio o en otro procedimiento para reclamar contra las resoluciones, ora ante la autoridad que las dictó, ora ante alguna otra. Más adelante, la misma fuente dice que recurso contencioso administrativo es el que se interpone contra las resoluciones de la administración activa que reúnen determinadas condiciones establecidas en las leyes*<sup>4</sup>. *Recurrir significa entablar recurso contra una resolución.*

De la anterior definición desprendemos que son recurribles los actos emitidos por la Administración Pública; actos cuyas características anotaremos en un apartado posterior.

Don Jesús González Pérez sintetiza los aspectos formales de esta institución: "El recurso administrativo puede definirse "como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de este carácter"<sup>5</sup>. O lo que es lo mismo, es un medio de impugnación previsto en las leyes administrativas para controvertir la ilegalidad con que se conducen los órganos de esta naturaleza, a través de la siguiente definición que esbozamos:

*Recurso Administrativo es el medio de defensa hecho valer contra actos o resoluciones dictados por la administración pública que carecen de la legalidad que por ley estos deben contener, con el objeto de obtener de la propia Administración Pública la anulación, revisión o revocación de las mismas, pues la interposición del citado medio de defensa refleja el ejercicio del derecho que la propia ley confiere a los particulares. Sé hacer valer contra actos, por ejemplo una falta de notificación o notificación ilegalmente practicada.*

---

<sup>4</sup> Diccionario de la Real Academia Española. Voz. "recurso". 21ª. Edición 1992.

<sup>5</sup> Armicnta Hernández, Gonzalo. Op cit. p 57.

Por lo que concierne al fundamento constitucional del tema que nos interesa, podemos considerar que lo más elemental lo encontramos dentro del derecho de petición, garantía del gobernado consagrada dentro del Artículo 8º Constitucional, en virtud de que el derecho de petición es el más elemental derecho de instancia que conocen nuestras leyes. A continuación desglosamos esta figura brevemente y a guisa de ilustrar la importancia de este derecho en relación con el tema que nos interesa.

El maestro Ignacio Burgoa Orihuela<sup>6</sup> dice que la existencia del derecho de petición como garantía individual es la consecuencia de una exigencia jurídica y social en un régimen de legalidad; además de que los funcionarios públicos respetarán el ejercicio del citado derecho *siempre que este se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, a la cual deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario.*

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la garantía referida por el artículo 8º Constitucional *“...impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario”*<sup>7</sup>

Dentro de estas peticiones por escrito dirigidas a la autoridad, encontramos por supuesto, a los recursos administrativos; **al recurso de revocación que aquí nos interesa**, siendo que a estos medios de impugnación les debe recaer un acuerdo escrito por parte de la autoridad administrativa. En este punto, a nosotros nos interesa que se trate de resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras previstas en el Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, las cuales veremos más detalladamente dentro de un capítulo posterior.

Al respecto, es aplicable la siguiente Jurisprudencia, que a la letra dice: **“PETICION, DERECHO DE, RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- El artículo 8º Constitucional señala que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo saber en breve término al**

---

<sup>6</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio LAS GARANTIAS INDIVIDUALES. 27ª Edición 1995. P. 372.

<sup>7</sup> Armenta Hernández, Gonzalo Op. Cit P. 58.

oeticionario. Al hablar de petición, el precepto no limita la naturaleza de la instancia, por lo que la garantía es aplicable a cualquier escrito de petición en cualquier clase de instancia, lo que naturalmente incluye los recursos administrativos. Cuando un particular interpone un recurso, es manifiesto que está pidiendo la resolución legal de una cuestión, es decir, que se resuelva sobre la validez de su pretensión, y siendo esa, como individualmente lo es, una petición, la misma debe ser contestada en breve término, como legalmente proceda, y en la misma forma se deben ir dictando todas las resoluciones de trámite que el procedimiento exija, y al final se deberá dictar la resolución. Pero aunque la cuestión podría plantearse también como denegación de justicia, violatoria de la garantía de audiencia (artículo 14 constitucional), el quejoso tiene derecho, conforme al artículo 8º Constitucional, a exigir que cada uno de los trámites, así como la resolución final, se le dicten y se le notifiquen en un tiempo razonable. Si el objeto de los recursos es reglamentar y resolver las controversias que se planteen sobre la validez del acto impugnado, no hay ninguna razón válida para excluir las promociones o peticiones relativas de la garantía constitucional, como si ésta no tuviese el contenido de que se logre, también, una pronta solución a los litigios administrativos”.<sup>8</sup>

Así, es muy fácil confundirlos, en virtud de que ambas instancias son formuladas por escrito y ante una autoridad u órgano de administración pública.

Briseño Sierra encuentra al respecto las siguientes particularidades, las cuales refieren al recurso administrativo respecto de los otros derechos de instancia, tales como el propio derecho de petición, la denuncia, la querrela y la queja administrativa. De hecho nos serán muy útiles las ideas de este autor para abordar este apartado.

Acerca del derecho de petición, la propia Carta Magna se limita a mencionar que a toda petición debe recaer una contestación. El mencionado autor dice que el derecho de petición es de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida, lo que se traduce en que *la eficacia conocida estriba en el deber de responder, la eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar en cualquier sentido, desde una negativa hasta la concesión de lo pedido*.<sup>9</sup> Los recursos se distinguen de la petición,

<sup>8</sup> PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO. Visible a fojas 238, Vols 133-138.

<sup>9</sup> Briseño Sierra, Humberto. DERECHO PROCESAL FISCAL. Cárdenas Editores y Distribuidores. 2ª. Edición 1975. P.97

en virtud de que su eficiencia está prevista con certeza, ya que la autoridad está obligada por mandato de ley, a contestar en el plazo previsto en la misma, tal y como dispone el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte medular dispone que *las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses.*

De esta suerte, es más patente la diferencia existente entre los recursos y el derecho de petición, ya que para el ejercicio del derecho de petición en términos del precepto constitucional en cita, no se requiere la existencia previa de una resolución dictada por un órgano de administración; de una autoridad administrativa; en cambio, para que el recurso de revocación o recurso administrativo de que se trate sea interpuesto por los particulares, debe existir un criterio o resolución de autoridad que combatir.

La segunda figura instancial lo es la denuncia, no en este caso la denuncia penal, sino aquella que implica la participación del conocimiento con un fin pragmáticamente medido por la ley. La denuncia fiscal no persigue una respuesta específica por parte de la autoridad administrativa o fiscal, sino que persigue la formal participación del conocimiento .. ¿Conocimiento de qué? Denuncia el contribuyente que mensualmente presenta su manifestación de ingresos<sup>10</sup>, la constatación de que ha sido regular en su declaración patrimonial, con el objeto de que la autoridad exactora no lo moleste. El recurso de revocación se separa de la denuncia; es diferente, porque este pide la modificación del acto administrativo, mientras que la denuncia pide, como apuntamos, la constatación de hechos realizados por los particulares.

La tercera figura instancial estudiada por el autor que nos ocupa, es la querrela; no una querrela penal, sino la querrela tratándose de delitos fiscales, aquella que hace el querellante respecto de un delito fiscal, donde este incita a la autoridad, pero no puede forzarla a tomar una decisión favorable a sus intereses. La diferencia primordial de la querrela y del recurso, es que esta se ejercita contra particulares, en cambio, el recurso se interpone en contra de actos dictados por la propia autoridad administrativa.

Por último, tenemos a la queja administrativa; la fiscal. Esta queja se ejerce por razón de actos de autoridad, donde el contribuyente, al encontrar afectados sus intereses

---

<sup>10</sup> *loc. Cit.*

pagando, y la autoridad hacendaria incurre en intransigencia al no aceptarle un pago bajo protesta, acude ante el director de la oficina exactora para manifestar su inconformidad ante el exceso de poder del exactor; *su objeto es perseguir la remoción de un obstáculo procedente de autoridad fiscal*<sup>11</sup> y, junto con la querrela, constituye un remedio, mas que objeción, respecto de un acto de autoridad. El recurso es una objeción respecto de un acto de autoridad, cuyo fin es el de modificar o revocar un acto o resolución de autoridad fiscal. No busca remediarlo, sino impugnarlo.

De esta suerte se llega a la conclusión que el recurso es un derecho de instancia, el cual debe estar específicamente consignado, regulado en la Ley o reglamento aplicables al caso concreto controvertido, con el objeto de impugnar una resolución de autoridad y no una contradicción de derechos particulares.

### **3.2. NATURALEZA JURÍDICA Y OPCIONALIDAD.**

Don Alfonso Nava Negrete opina que *“el recurso administrativo es el educador jurídico de la buena marcha de la administración, el tutelador legal de los derechos e intereses legítimos de los administrados, de él mana la certeza y la seguridad de las relaciones jurídicas de la Administración y los particulares”*.<sup>12</sup>

El reconocido jurista mexicano Emilio Margáin Manautou encuentra otra frase adecuada y afortunada para delimitar la naturaleza jurídica de los recursos administrativos, en los siguientes términos: *“para la doctrina española el recurso administrativo es un tradicional y eficaz medio de control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa”*.<sup>13</sup>

Se desprende de lo anterior que en este país europeo le ha reconocido la justa dimensión al medio de impugnación que nos ocupa, situación que en nuestro país todavía no acontece, debido principalmente a la arrogancia de las autoridades administrativas al

---

<sup>11</sup> Op. Cit P 99

<sup>12</sup> Nava Negrete, Alfonso Voz: “recursos administrativos”. Diccionario Jurídico Mexicanos del IJUNAM. Tomo 4: P-Z. 6ª edición, 1992. Pp. 2709-2711.

<sup>13</sup> Margáin Manautou, Emilio Op. Cit. P. 9

momento de resolverlos, además de predominar el criterio de que en ellos se dirimen más cuestiones de hecho que de Derecho, con base en que se quiere hacer aparecer el recurso administrativo como una defensa al alcance de los particulares. Nada más falso que esto, ya que los argumentos que el recurrente esgrime, los **agravios**, son verdaderos razonamientos lógico jurídicos, los cuales deben reunir requisitos para ser considerados como tales; una premisa mayor, consistente en un primer momento donde se considera que hay violación a la norma constitucional o fiscal en perjuicio del recurrente; el supuesto legal; posteriormente se desarrolla una premisa menor, referente al caso concreto en estudio que se considera que encuadra a esa norma y, la conclusión, el resultado; el porqué el recurrente considera que el criterio, la resolución de la autoridad es considerado como ilegal. Sobre la cuestión relativa a los agravios regresaremos, al estudiar los requisitos del recurso de revocación.

Así, se discute su eficacia como medio de control de legalidad administrativa; en nuestra opinión debe mantenerse su inclusión en la legislación mexicana, en virtud de que bajo ningún concepto debe considerársele inútil, no obstante su trato por parte de las autoridades y la desatención que los abogados han hecho de él, por considerarlo muy técnico y difícil.

En Francia, Maurice Hauriou opina que los recursos administrativos son una forma de que la administración pública se haga justicia por sí misma<sup>14</sup>, pues fundamentalmente sirve de instrumento al particular para que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad la modificación o la invalidación de una resolución ilegal.

Se entenderá que al usar en todo momento el término "*recurso administrativo*", nos referimos al recurso de revocación, por ser este un recurso administrativo, ya que es el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación para controvertir las resoluciones dictadas por autoridades aduaneras el objeto del presente trabajo recepcional.

Así las cosas, el recurso de revocación es el medio de defensa que sirve para controvertir la ilegalidad con que se conducen las autoridades aduaneras al dictar sus

---

<sup>14</sup> Armienta Hernández. Op. Cit. P. 59.

resoluciones, cuando estas no reúnen los requisitos constitucionales y fiscales que deben contener; la debida fundamentación y motivación, transgrediendo por ello las garantías de legalidad, audiencia previa y seguridad jurídica consagradas en Nuestra Carta Magna, dentro de sus artículos 14 y 16, además de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, dentro de sus artículos 38 y 75; este último numeral en lo referente a multas, las cuales deben estar también debidamente fundadas y motivadas.

Se ha estimado necesario realizar un esbozo de la revocación del acto administrativo, con el objeto de encarar más a fondo el tema que nos interesa, en virtud de que el medio de defensa en estudio precisamente lo que persigue, es la revocación del acto impugnado por el particular.

Se persigue la revocación del acto administrativo en razón de la legalidad o la ilegalidad del acto de autoridad fiscal. Al respecto, el maestro Andrés Serra Rojas dice que el acto revocatorio elimina o retira de la vida jurídica un acto administrativo válido e introduce una modificación al dejarlo sin efecto, por una causa superveniente de interés general. La revocación es una manifestación de voluntad de la autoridad administrativa, unilateral, constitutiva y extintiva de la vida jurídica de los actos administrativos válidos y eficaces, por un motivo posterior de interés público o legalidad; es un acto unilateral de la administración pública, en donde no intervienen los particulares entre sí como partes, sino que son los particulares quienes ejercen el medio de impugnación cuya finalidad es, como apuntamos, la de revocar el acto administrativo dictado por la administración pública, mediante el medio de defensa establecido en el Código Fiscal Federal. La administración pública puede revocar sus propios actos administrativos, ya sea por un motivo posterior de interés público o por un motivo de legalidad.<sup>15</sup>

La revocación es una manifestación de voluntad de la autoridad administrativa, unilateral, constitutiva y extintiva de la vida jurídica de los actos administrativos válidos y eficaces, por un motivo posterior de interés público o legalidad. En nuestro caso, se persigue a través del medio de impugnación materia del presente estudio, con el objeto de constituir un nuevo acto administrativo, también válido, que deja sin efectos el acto anterior, pero exclusivamente a partir del nuevo acto, no pudiendo modificar los efectos

---

<sup>15</sup> Serra Rojas, Andrés. Op. Cit. P. 341.

que ya se produjeron en el pasado. Si el primer acto administrativo ya produjo derechos adquiridos para los particulares, sólo podrá ser modificado mediante un juicio ante los tribunales competentes, pues de no ser así, significaría que el acto revocatorio sería retroactivo, violatorio por lo tanto, del Artículo 14 Constitucional, en virtud de que la autoridad administrativa no puede revocar sus propios actos, transgrediendo consecuentemente la garantía de legalidad consagrada en nuestra Carta Magna, a través del citado precepto constitucional.

Así las cosas, la autoridad administrativa, guiándose por el interés público y mediante la autorización legal, puede revocar sus actos siempre que no lesione intereses jurídicos de particulares. La autoridad aduanera no puede revocar sus propios actos administrativos, siendo que para el efecto, su acto está sujeto a revisión y estudio por parte de otra autoridad, con el objeto de confirmarlo o revocarlo. (Una aduana emisora de un acto no puede darse a la tarea de confirmar o revocar su propio acto, en virtud de que la propia Ley se lo tiene prohibido, ya que de lo contrario transgrediría la legalidad del acto administrativo, incurriendo en un exceso de poder), ya que las autoridades, en las esfera de sus respectivas competencias, sólo puede hacer aquello que expresamente las leyes les confieren. La administración pública, mediante otra autoridad administrativa, se dará a la tarea de resolver el medio de defensa intentado por el contribuyente.

Así lo ha entendido Nuestro Más Alto Tribunal<sup>16</sup>, a través de la Tesis de Jurisprudencia que a la letra dice: **“RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS. EFECTOS DE LAS.-** *Si la resolución dictada debida o indebidamente no es recurrida en forma legal, no deja de causar estado, ya que fija determinadas circunstancias generadoras de derecho que no pueden ser modificadas, sino que siguiendo los procedimientos que la ley autoriza; y si no hay ningún precepto legal que faculte a la autoridad para modificar su resolución y la modifica, es evidente que viola las garantías que consignan los artículos 14 y 16 constitucionales en perjuicio de la parte interesada”.*

Así, la revocación del acto administrativo es una decisión tomada por la propia autoridad administrativa, **(no la misma, como hemos asentado y concluido)**, con el objeto de destruir las consecuencias de un acto anterior o bien, sustituirlo por otro cuyo

---

<sup>16</sup> SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN 5ª. Época Tomo XXVIII. P. 1708

alcance sea diferente. O bien, en el peor de los casos para el recurrente, para confirmarlo en todo o en alguna de sus partes.

Con el objeto de analizar el principio rector de la revocación administrativa, Nuestra Suprema Corte de Justicia<sup>17</sup> ha concluido, a través de la siguiente Tesis que, “No debemos olvidar que la revocación es un acto administrativo y debe reunir los elementos propios de ellos. No debemos relacionar los principios de la revocación con las instituciones de derecho privado, porque responden a la satisfacción de diversos intereses. El derecho público está gobernado por la idea del interés general y éste debe prevalecer en todas las situaciones, aún en el conflicto con intereses particulares”.

El autor que nos ocupa menciona los elementos de acto de revocación, los cuales son los siguientes:

1. *Una manifestación de voluntad o decisión de la autoridad administrativa manifestada legalmente;*
2. *Unilateral, la Administración tiene derecho a cambiar de opinión para reparar errores o mantener el interés general; sin implicar discrecionalidad.*
3. *Extintiva de un acto administrativo anterior, válido y eficaz, “con la completa aptitud para producir los efectos queridos por el agente y garantizados por la norma”. Esto se denomina el retiro del acto (administrativo) jurídico;*
4. *Inspirada en motivos de mera oportunidad o por motivos supervenientes de interés general;*
5. *O sustituyéndolo por otro cuya amplitud es diferente en los casos de revocación expresa o tácita.*<sup>18</sup>

Para Carlos García Oviedo<sup>19</sup>, la revocación de los actos administrativos es la declaración hecha por el órgano administrativo, de que un acto realizado por él o por un órgano subordinado, carece ya de efectos en todo o en parte.

---

<sup>17</sup> SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION. Tomo XXVIII P. 1708.

<sup>18</sup> Serra Rojas, Andrés. Op. Cit. P.373

<sup>19</sup> Loc. Cit.

Por lo que respecta a la optatividad del recurso de revocación. (Art. 120 CFF), la interposición del Recurso de Revocación en contra de las resoluciones definitivas a que nos referimos en el punto anterior, será optativa para el contribuyente antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Dispone textualmente el citado artículo 120 del Código Tributario Federal que la interposición del recurso de revocación será *optativa* para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

No obstante lo anterior, al principio predominó el criterio de que su interposición era *obligatoria* antes de acudir al juicio de nulidad ante las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación. Lo anterior, con base en la redacción que se desprendía del Artículo 142 de la Ley Aduanera abrogada por la que entró en vigor el 1º de abril de 1996. Consignaba lo siguiente: *En contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos administrativos que establece el Código Fiscal de la Federación, los cuales deberán agotarse previamente a la interposición de cualquier otro medio de defensa.* La redacción de este numeral suscitó controversias, en virtud de que el Artículo 120 del Código Fiscal de la Federación dispone que la interposición del recurso de revocación será *optativa* para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación; no obstante, surgieron tesis en el sentido de que para las resoluciones dictadas por autoridades aduaneras era obligatorio agotar tal recurso<sup>20</sup>.

Así falló la Sala Regional del Noreste del Tribunal Fiscal de la Federación, en el juicio de nulidad 624/84, al resolver que el recurso de revocación es obligatorio y no optativo, en los siguientes términos: *"Con fundamento en los artículos 23 fracción I y 30 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal de la Federación, y 202 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, se desecha la demanda en virtud de que el promovente no se apegó a lo dispuesto por los artículos 142 de la Ley Aduanera, ... ya que debió agotar el recurso, en virtud de que la resolución impugnada por la Aduana Fronteriza de Nuevo Laredo, Tamaulipas, el Artículo 142 de la Ley Aduanera antes citada establece que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras proceden los recursos que establece el Código en cita, los cuales deberán agotarse previamente a cualquier otro medio de defensa... Aún cuando la interposición del recurso de revocación*

<sup>20</sup> Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit. P. 203

*según el Código Fiscal es optativo para el afectado, El artículo 142 de la Ley Aduanera establece la obligatoriedad de agotar previamente a cualquier otro medio de defensa los recursos señalados en el Código y siendo la primera una Ley Especial deberán en primer término aplicarse sus disposiciones y únicamente en caso de que esta no prevea la hipótesis, supletoriamente se aplicará el Código Tributario Federal, extremo que en este caso no ocurre toda vez que la obligatoriedad de agotar previamente los recursos se encuentra previamente consignada en la Ley Especial”.*

De la anterior transcripción se desprendía que para el Tribunal Fiscal de la Federación la interposición del recurso de revocación tenía que ser previa a la promoción de demanda de nulidad ante este Tribunal de anulación.

Reforzaba este criterio la siguiente Tesis de Jurisprudencia, Visible a fojas 251 del Semanario Judicial de la Federación, Tomo X, Octava Epoca, que a la letra dice: **“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ARTICULO 142 DE LA LEY ADUANERA. RECURSO DE REVOCACION. DEBE AGOTARSE ANTES DE OCURRIR AL JUICIO DE NULIDAD EN ÉL-** *De una correcta interpretación al artículo 142 de la Ley Aduanera, se desprende que tratándose de resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, antes e interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotarse el recurso de revocación previsto en el precepto mencionado; toda vez que la resolución impugnada es la recaída en un procedimiento administrativo e investigación y audiencia, que se rige por una ley fiscal especial, la cual viene a ser, la Ley Aduanera, misma que debe prevalecer sobre la ley general, Código Fiscal de la Federación. Por consiguiente, si la quejosa antes de representar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación no agota previamente el recurso de revocación, se actualizan las causales de improcedencia establecidas en el artículo 202, fracciones VI y XII, del Código Fiscal de la Federación<sup>21</sup>*

Además de este otro criterio, **“RECURSO DE REVOCACION. ES OBLIGATORIO AGOTARLO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA).**- *La ley Aduanera establece que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos*

---

<sup>21</sup> PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CICUITO. Amparo Directo 128/92.

*establecidos en el Código Fiscal de la Federación y que este, en su artículo 120 al referirse a la interposición del recurso de revocación, prevé que será optativa tal imposición para el interesado, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación; sin embargo, el artículo 142 de dicha ley, establece la salvedad por cuanto a la obligatoriedad de interponer dicho recurso, y estando previsto en la ley especial que lo es la Ley Aduanera, esta es aplicable frente a la norma general que prevé el diverso Código Fiscal de la Federación, de tal manera que aun cuando la resolución administrativa impugnada no proviene de tribunales judiciales, administrativos y del trabajo y emana de un procedimiento seguido en forma de juicio, en el caso no se está frente a la resolución definitiva, para los efectos de amparo, puesto que la recurrida en vía de amparo indirecto, puede ser revocada, modificada o anulada mediante el recurso de revocación y más aún, a través del juicio de nulidad por el Tribunal Fiscal de la Federación<sup>22</sup>*

Sin embargo, posteriormente vinieron muchas Tesis de Jurisprudencia en el sentido de la optatividad del recurso revocación antes de acudir a las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación; de que no era necesario agotar tal opción antes de promover demanda de nulidad ante el Tribunal de anulación mencionado, en virtud de que ya contenía el Código Tributario Federal una disposición, como lo es el artículo 120, cuyo texto dice que la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que resultaba contradictorio que el 142 de la Ley Aduanera abrogada contraviniera lo dispuesto por la Ley Tributaria en comento, toda vez que resulta de explorado derecho que las leyes especiales no pueden tener mas supremacía que una ley general.

Actualmente, el artículo 203 de la Ley Aduanera en vigor, establece la optatividad del recurso de revocación antes de la promoción de la demanda de nulidad, al decir textualmente que *“En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.*

---

<sup>22</sup> CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 3304/92. Servicios Saraya, S.A. de C.V. 24 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero Secretaria. Clementina Flores Suárez

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

De esta suerte, atentos a los argumentos expuestos anteriormente, observamos que la interposición del recurso de revocación será optativa a la demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, atentos a la siguiente Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 9/94<sup>23</sup>, que a la letra dice: **“2ª. IJ.9/94 REVOCACION, ES OPTATIVO AGOTAR ESE RECURSO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA). - Tomando en consideración que la Ley Aduanera, ordenamiento general y propio de la materia que regula, esto es la aduanera, en su artículo 142, establece que el interesado, antes de promover el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotar el recurso de revocación, mientras que el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad fiscal, faculta al interesado para impugnar, si así lo desea, el acto por medio del recurso de revocación o acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, a pedir su anulación (evento este último que no da motivo a declarar improcedente el juicio de nulidad), resulta evidente que, siendo principio general de derecho que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general Y, en el caso, la ley especial o específica de regulación del juicio de nulidad fiscal lo es precisamente el Código Fiscal de la Federación, es de concluirse que debe estarse a lo dispuesto en este ordenamiento y, por ende, resulta optativo para el interesado agotar el recurso de revocación que prevén los artículos 117, fracción III del Código Fiscal y 142 de la Ley Aduanera, antes de promover el juicio de nulidad.**

Así, la interposición del Recurso de Revocación en contra de las resoluciones definitivas a que nos referimos en el punto anterior, será optativa para el contribuyente antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Hay excepciones a la opcionalidad. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación es obligatoria la interposición del recurso, tratándose

---

<sup>23</sup> Contradicción de Tesis. Varios 49/92.- Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito.- 14 de febrero de 1994. – Mayoría de 4 votos.- Disidente: José Manuel Villagordoa Lozano.- Ponente: Noé Castañón León.- Secretario: Jorge Farrera Villalobos

de resoluciones definitivas que sean conexas de otras contra las cuales se hubiera promovido Recurso de Revocación que se encuentre pendiente de resolución, es decir que sean antecedente o consecuencia de otro u otras resoluciones o actos que hubieren sido impugnados mediante Recurso de Revocación pendiente de resolverse.

A continuación, veremos los elementos de los recursos administrativos.

### 3.3. ELEMENTOS QUE DEBE REUNIR

El primer elemento del recurso de revocación que nos interesa, consiste en que éste debe estar previsto en la Ley, en este caso, en una Ley fiscal especial, como es la Ley Aduanera, El medio de defensa que nos interesa está contemplado dentro del Artículo 203 (antes 142), de la Ley Aduanera en vigor, con el objeto de impugnar las resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras. El citado ordenamiento hace mención al medio de defensa que nos ocupa, en el sentido de que, debe hacerse valer en contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, siendo que el trámite y resolución del medio de impugnación en estudio está previsto en el Código Fiscal de la Federación, dentro de sus artículos 116 al 133.

Es aplicable al respecto la Tesis de Jurisprudencia<sup>24</sup> Visible en la 8ª. Epoca, que a la letra dice: **“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEBEN ESTAR ESTABLECIDOS EN LAS LEYES. INTERPRETACION DE LOS ARTÍCULOS 23, FRACCIÓN VI, DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION Y 202, FRACCION IV, EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- Al exigir el legislador, en la fracción IV del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, que el Juicio de Nulidad debe ser sobreseído por improcedente, en virtud de que no se promovió algún medio de defensa en los términos de la leyes o porque no se interpuso algún recurso, según la fracción VI debe entenderse que se refiere a aquellos medios de defensa o recursos administrativos establecidos en las leyes en sentido formal, es decir, la expresión: en los términos de las leyes, ha de interpretarse estrictamente. Actos jurídicos generales y abstractos emitidos por el congreso de la Unión, ya que puede ser obligatoria la interposición de un recurso si este se encuentra previsto en una ley formal, pero no en un reglamento de ejecución, que**

<sup>24</sup> TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL PRIMER CIRCUITO Amparo directo 1473/88, Cárdirgan de México, S.A. de C.V. ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Ma Guadalupe Saucedo Zavala

*son los que tienen como finalidad detallar y aclarar las leyes expedidas por el congreso de la Unión y que el titular el poder Ejecutivo emite con fundamento en el artículo 89 fracción II de la Carta Magna, pues si la ley formal no previene un recurso administrativo, el reglamento que se expida para detallarla no puede establecerlo y si lo establece, debe entenderse como opcional, para el afectado, ya que de otra suerte implicaría la creación de medios de defensa no instituidos por la ley que se reglamenta, irrestringiéndose indebidamente, los medios de impugnación que otorgan Los ordenamientos jurídicos de mayor jerarquía, como lo es, en nuestro caso, el Código Fiscal de la Federación”.*

Otro elemento del recurso de revocación que nos interesa, consiste en la existencia de una resolución administrativa. Se debe impugnar una resolución definitiva que cause perjuicio al particular.

En opinión del maestro Gonzalo Armienta Hernández<sup>25</sup>, esta constituye el presupuesto material del medio de impugnación que nos interesa, con los elementos que las resoluciones administrativas contienen en términos del propio artículo 122 del Código Tributario Federal, por lo tanto, no procederá el recurso de revocación si éste se hace valer contra simples observaciones formuladas por la administración pública, las cuales no afectan el interés jurídico del particular.

La sola existencia de una resolución administrativa expedida en contra de un particular, no implica que pueda impugnarse en un recurso administrativo. En efecto, las resoluciones administrativas impugnables mediante la vía que nos interesa deben ser definitivas; esto es, cuando no admiten, como hemos mencionado anteriormente revisión de oficio y/o pueda ser modificable por parte de la autoridad que la emitió. Revisión de oficio significa que la autoridad que la emitió no puede modificar su propia resolución, sino que, para el efecto de revisarla, esta tiene que realizarla el superior jerárquico. En materia aduanera, la que nos interesa, la aduana emisora de la providencia que determine créditos fiscales, tiene que sufrir modificación por parte de otra autoridad superior jerárquica, esto es, la Administración Local Jurídica de Ingresos, competente de conformidad con el Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

---

<sup>25</sup> Op. Cit. P. 81

Por otra parte, la resolución tiene que ir dirigida en contra de un individuo, sujeto pasivo de la obligación tributaria, personal física o moral. Por lo tanto, no procede en contra de resoluciones impersonales.

### **3.4. PROCEDENCIA E IMPROCEDENCIA.**

En términos del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el Recurso de Revocación procederá contra:

Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a).- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

**Respecto de las resoluciones que determinan contribuciones, accesorios o aprovechamientos:** Nuestra Carta Magna, dentro de su Artículo 31, fracción IV, dispone que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El código fiscal de la Federación, dentro de su Artículo 2º, dispone acerca de las contribuciones dentro de nuestro sistema impositivo mexicano, a saber: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En materia aduanera, adicionalmente, tenemos contribuciones tales como el Impuesto General de Importación, de conformidad con la Tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación, así como el Impuesto General de Exportación, conforme a la Tarifa de la Ley del Impuesto General respectiva, (Artículo 51 de la Ley Aduanera en vigor a partir del 1º de abril de 1996). O bien, el derecho de trámite aduanero, (DTA).

Es facultad de la autoridad fiscalizadora la determinación de contribuciones y la imposición de multas y créditos fiscales por dejarlas de cumplir por parte de los particulares, así como de sus accesorios y aprovechamientos, (en materia aduanera, un aprovechamiento, de conformidad con el Artículo 18 de la Ley de Comercio Exterior, es la cuota compensatoria), facultad que le corresponde al SAT, (Servicio de Administración

Tributaria), por conducto de las autoridades competentes de conformidad con el Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

Debemos recordar que, por resolución definitiva se debe entender aquella que no admite instancia alguna, sino que contra la misma sólo puede hacerse valer el recurso de revocación o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

**b).- Dikten las autoridades aduaneras.** Las autoridades aduaneras están previstas en el Reglamento del Servicio de Administración Tributaria, aspecto que ya hemos agotado al hablar del SAT; órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que ya hemos analizado dentro de nuestro primer capítulo, al hablar de las autoridades aduaneras.

II.- Aquéllos que se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución cuando se alegue que dicho procedimiento no se ha ajustado a la ley. Esto se refiere tanto a las resoluciones que se dicten en relación con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, como a los actos llevados a cabo en dicho procedimiento, siempre que se alegue que tales actos no se apegan a las disposiciones que regulan el procedimiento.

Por otra parte, es oportuno mencionar que, las autoridades hacendarias señalaban que sólo podían interponer el citado medio de defensa los particulares que daban origen al crédito determinado en su perjuicio, sin reconocer interés jurídico para impugnarlos a los terceros que por distintas causas entraban dentro de la relación jurídica tributaria o responsabilidad fiscal.

No obstante lo anterior, si tanto el legislador como la autoridad reconocen responsabilidad directa o solidaria a terceros, como es el caso del agente aduanal respecto de su comitente, obvio resulta que también el agente aduanal puede interponer el citado medio de defensa.

Demostramos lo anterior, a guisa de ejemplo, a través del siguiente razonamiento lógico jurídico, mismo que mostramos a manera de concepto de agravio dentro de un recurso de revocación, con el objeto de exponer que el que está impugnando la resolución

administrativa dictada por autoridad aduanera, no es el que originó la determinación de los créditos fiscales, sino un personaje distinto.

*“Violación a lo dispuesto por el Artículo 53 in fine de la Ley Aduanera, por falta de aplicación. Efectivamente, si bien es cierto que el Agente Aduanal, en términos de la fracción III del numeral aduanero en comento es responsable solidario del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de las mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, en cuyo despacho aduanero hubieren intervenido, también lo es que, conforme al numeral aduanero en cita, la responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, **con excepción de las multas.**”*

*De lo anterior se desprende que, tratándose de la determinación de créditos fiscales derivados de la imposición de multas, por disposición legal no soy responsable solidario del pago de las multas, transgrediendo por ello en mi perjuicio lo dispuesto por el Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, que establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, **son de aplicación estricta** y, por lo mismo, no quedan al arbitrio ni al capricho de las autoridades que carecen de facultades de interpretación de las leyes fiscales, pues de explorado derecho resulta que las autoridades, en el ámbito de sus respectivas competencias sólo pueden hacer aquello que expresamente les facultan las leyes y, los actos que lleguen a realizar fuera de los términos de su competencia, son nulos de pleno derecho y no pueden producir efectos jurídicos en contra de los gobernados, razón más que suficiente para que proceda decretar la revocación de las mencionadas providencias”.*

Generalmente ofrecemos este agravio cuando la autoridad pretende, sin fundar ni motivar, responsabiliza directamente al agente aduanal, del pago de créditos fiscales, multas, en términos de la Legislación Aduanera vigente, cuando en términos del precepto jurídico en cita, éstos están exentos del pago de multas y créditos fiscales.

De esta suerte, se concluye que las resoluciones administrativas, en términos de lo dispuesto por el artículo 38, en sus 4 fracciones, debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite y señalar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

Asimismo, debe señalar que debe estar firmada por funcionario competente, debiendo fundar y motivar adecuadamente la causa legal de la responsabilidad, ya que de no ser así, se conculcaría en perjuicio de los particulares, las garantías de legalidad, audiencia y seguridad jurídicas consagradas en nuestra Carta Magna, dentro de los artículos 14 y 16.

Lo anterior, excepción hecha de la negativa ficta, la cual ya hemos analizado en un capítulo anterior, al hablar del silencio administrativo.

Para finalizar lo relativo a la procedencia, diremos que la resolución debe ser nueva. O lo que es lo mismo, que no sea materia de una resolución anterior. Lo anterior, sin perjuicio de que estemos ante un caso específico de que la autoridad aduanera pretenda duplicar créditos fiscales en perjuicio del contribuyente, pues de ser así, deberá precisarse a través de otro recurso de revocación, al menos que el previo medio de defensa ya haya sido resuelto, donde sólo cabría la posibilidad de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, con el objeto de exponer a los Magistrados del conocimiento la irregularidad en que ha incurrido la autoridad que sea demandada.

Respecto de la improcedencia. Un recurso resulta improcedente y, por ende, deberá desecharse; cuando se haga valer contra los siguientes actos o resoluciones definitivas:

I.- Los que no afecten el interés jurídico del recurrente;

II.- Cuando se trate de resoluciones dictadas en un recurso administrativo o en cumplimiento de las mismas o de sentencias dictadas por alguna Sala del Tribunal Fiscal de la Federación;

III.- *Tratándose de resoluciones que hubieran sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, en virtud de la optatividad establecida en el artículo 203 de la L.A.

IV.- *Resoluciones que se hubieran consentido por el recurrente*; actos consentidos. Se entiende que existe consentimiento cuando se hubiera promovido el recurso después de transcurrido el plazo legal que para su interposición establece el artículo 121 del

Código Fiscal de la Federación; esto es, 45 días a partir del día hábil siguiente en que surte efectos la notificación del acto o resolución impugnada. Es de señalarse que el pago o cumplimiento de una obligación fiscal, no implica consentimiento respecto de la misma, si dentro de los plazos legales se interpone el recurso contra la resolución determinante del crédito fiscal. Además, el pago no implica consentimiento, siendo que lo único que se persigue al pagar, es evitar molestos requerimientos por parte de la autoridad o bien, evitar el procedimiento administrativo de ejecución.

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

VI.- Cuando no se amplie el recurso o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de actos administrativos que se le den a conocer por la autoridad al recurrente, en los términos del artículo 129 fracción II del Código Fiscal de la Federación.; cuando se alega, bajo protesta de decir verdad, que no se conoce el acto, manifestando para tal efecto el desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto, o sea, la autoridad recaudadora. El propio Código Tributario Federal dispone que la citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular en el escrito del propio recurso, ampliará el medio de defensa, esgrimiendo nuevos agravios en contra del texto de la resolución que tenga que ser notificada. Si no se hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

VII.- *Si son revocados los actos por la autoridad*, en estos casos se deberá ordenar a la autoridad que controle el crédito que proceda a dar de baja el mismo, toda vez que ya fue dejada sin efectos el acto o resolución recurrido.

VIII.- *En contra de resoluciones provisionales*. Este tópico se encuentra agotado dentro del capítulo 2.

### 3.5 PRUEBAS

Históricamente, la prueba ha demostrado ser un vehículo ideal para demostrar la correspondencia entre la verdad histórica y la verdad legal; esto es, con el objeto de que la impartición de justicia sea un fenómeno posible y, la humanidad camine hacia la persecución de un bien común libre de mentiras que puedan perjudicar el bienestar de la sociedad.

Por ello, es importante conceptualizar jurídicamente que es la prueba por su trascendencia tanto en el proceso judicial como en el procedimiento contencioso administrativo<sup>26</sup>. El vocablo prueba, según el *Pequeño Larousse Ilustrado*, otorga tres definiciones para la palabra “prueba” en un lenguaje llano, es decir, libre de tecnicismos o terminología alguna y que son:

- 1.- *Acción y efecto de probar;*
- 2.- *Razón con que se demuestra una cosa;*
- 3.- *Indicio o señal de una cosa.*<sup>27</sup>

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

Al referimos a toda clase de pruebas, exceptuando la testimonial y la confesional, debemos entender las previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual en su Artículo 93 reconoce como medios de prueba: *la confesión, los documentos públicos, los documentos privados, los dictámenes periciales, el reconocimiento o inspección judicial, las fotografías, escritos y notas taquigráficas y en general todos aquellos elementos aportados por un descubrimiento de la ciencia y, las presunciones.*

---

<sup>26</sup>Esquivel Vázquez, Gustavo. LA PRUEBA EN EL JUICIO FISCAL FEDERAL. Porrúa México 1998. P. 4.

<sup>27</sup> *Pequeño Larousse Ilustrado*. 14ª. Edición. 1989.p 848.

Respecto de la prueba pericial conviene apuntar que la misma tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley.

Los peritos deben tener título en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre la que ha de oírse su parecer, si la profesión o el arte estuviese legalmente reglamentada.

Las pruebas supervenientes podrán ofrecerse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso de revocación. Se debe entender que una prueba es superveniente, cuando el recurrente no las conocía al presentar su recurso y por ende no estaba en la posibilidad de ofrecerlas al momento de su interposición, no reuniendo tal característica, aquellas pruebas que por omisión del propio recurrente no las haya acompañado a su escrito.

*Respecto de la valoración de las pruebas, de conformidad con el párrafo tercero del Artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, la confesión expresa del recurrente sobre algún determinado hecho, hace prueba plena en contra del recurrente. Igualmente hacen prueba plena las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en los documentos que la misma expida en ejercicio de sus funciones que tendrán la naturaleza de documentos públicos; aclarándose que si tales documentos contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, dichos documentos sólo hace prueba plena de que ante la autoridad que los expidió, se hicieron esas declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado por el particular, pero sí se debe considerar que tienen pleno valor probatorio en contra del particular que hizo la declaración o manifestación en cuestión.*

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas deberá estarse a lo dispuesto en los Artículos 230 al 234 del Código Tributario Federal. No obstante lo anterior, se considera que para lo no previsto en el Código Fiscal de la Federación, las autoridades al resolver el recurso deberán tener en cuenta lo dispuesto en el Código Federal de Procedimientos Civiles en su Título IV, de aplicación supletoria en materia fiscal, tal y como dispone el Artículo 5º del Código Tributario Federal.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas por la autoridad, de acuerdo con los hechos sobre los que verse el recurso de que se trate, dichas autoridades adquieren convicción distinta a cerca de los hechos controvertidos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto por el Artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco a las reglas de valoración previstas en el Título VI capítulo VII del Código Fiscal de la Federación y en el Código Federal de Procedimientos Civiles, debiendo en dicho caso, fundar y motivar razonadamente sus conclusiones.

### **3.6. TRÁMITE Y RESOLUCIÓN.**

A continuación, veremos lo relativo a su trámite y resolución de conformidad con el Código Tributario Federal.

El Código Fiscal de la Federación, dentro de su Artículo 116, dispone que *Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.*

En términos del Art. 121 del Código Tributario Federal, el escrito de interposición del Recurso de Revocación deberá presentarse, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Las notificaciones en materia fiscal surten efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas.

Si se interpone el recurso de revocación contra actos por los cuales se exija el pago de créditos fiscales y el recurrente alega que el crédito fiscal se ha extinguido o que su monto real es inferior al exigido, dichos alegatos sólo se pueden referir en esencia, a que dicho crédito se encuentra prescrito, que fue cubierto total o parcialmente por pago, compensación, o bien que fue condonado.

El escrito de interposición del recurso se podrá presentar en la oficina de la autoridad fiscal más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad emisora 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 considerará como fecha de presentación del

recurso la del día en que entregue a la autoridad fiscal o se deposite en la oficina de correos, si el recurrente tiene su domicilio fiscal en la misma población en la que resida la autoridad emisora de la resolución o acto impugnado, o bien, teniéndolo en población distinta en la que tenga su domicilio fiscal, se tendrá como fecha de presentación, aquélla en que el escrito de interposición sea recibido por la autoridad a la que va dirigido, atendiendo para ello, la fecha que aparezca en el sello de recibido por la oficialía de partes.

Asimismo, si el recurrente interpone su recurso, depositando su escrito en los módulos de atención fiscal o de recepción de trámites fiscales (buzón fiscal), de las Administraciones Locales de Recaudación, se considerará como fecha de interposición del recurso, el día en que el escrito haya sido depositado en los módulos señalados, en este caso, será necesario recabar del área de recaudación, el sobre correspondiente en donde consta el sello fechador. El escrito de interposición de los recursos deberá presentarse en los términos del artículo 121 del C.F.F.

Cuando la autoridad ante la que se presentó el escrito carezca de competencia para resolver el recurso de revocación, o cuando la Administración General Jurídica de Ingresos así lo hubiera determinado mediante algún criterio, deberá tumarse el recurso, con fundamento ya sea en el *Reglamento Interior* o bien en el *criterio que al efecto* hubiese emitido la Administración General Jurídica de Ingresos, a quien sea competente para conocer del mismo y, deberá enviarse copia del oficio de remisión al contribuyente o a su representante legal, en su caso, para su conocimiento a fin de que continúe su gestión ante la autoridad correspondiente.

Si el particular afectado por una resolución administrativa, que pueda ser impugnada mediante el Recurso de Revocación, fallece antes del vencimiento del plazo de 45 días para su interposición, o bien es declarado incapaz o ausente judicialmente, el citado plazo se suspenderá desde la fecha del fallecimiento, declaración de incapacidad o ausencia hasta un año aquélla en que la persona que se designe, judicial o notarialmente, como representante de la sucesión, acepte dicho cargo, sin que la suspensión prevista pueda exceder de un año natural contado a partir de la fecha del fallecimiento, incluso cuando al vencimiento del año no hubiere sido designado representante de la sucesión.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia la suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado al 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.

Refiriéndonos a los requisitos que el recurso de revocación debe contener, apuntaremos que, *deben ser los establecidos en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación.*

El Artículo 18 del mencionado ordenado dispone acerca de los requisitos que debe contener toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales. Estatuye el primer numeral en estudio que, *toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no pueda o no sepa firmar, caso en el que imprimirá su huella digital* Dispone en el siguiente párrafo el numeral que nos ocupa que las promociones deberán presentarse en las formas que para el efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañada de los anexos que en su caso ésta requiera. De no existir las formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. *Constar por escrito.*
- II. *El nombre, la denominación 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 corresponda en dicho registro.*
- III. *Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción. En el caso que nos ocupa, irá dirigido a la autoridad competente para resolver el recurso de revocación interpuesto por el promovente, con el objeto de obtener resolución favorable respecto de la litis planteada.*
- IV. *En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.*

Adicionalmente, el Artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, dispone que debe señalar el escrito de interposición del recurso. Además de los ya establecidos

conforme lo dispone el Artículo 18 del Ordenamiento Fiscal en estudio, deberá contener lo siguiente:

- I. La resolución o acto que se impugna. *Consiste en señalar los elementos que permitan su identificación, en su caso mencionar el número de oficio en el cual consta el acto o resolución impugnado, fecha de expedición y autoridad que lo emitió.*
- II. Los agravios que cause el acto o resolución impugnada. *Sobre la expresión de agravios, abundaremos más adelante.*
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate. *Se admitirán toda clase de pruebas, excepto la confesional de autoridades mediante pliego de posiciones.*

### EXPRESION DE LOS AGRAVIOS

Los agravios consisten en la manifestación que haga el recurrente del razonamiento o alegato por el cual considera que la resolución o acto impugnado son violatorios, ya sea de alguna o algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación o de la ley específica en la cual se apoyó la autoridad para emitir el acto o resolución impugnada, o porque se considera que la autoridad dejó de aplicar alguna disposición fiscal, en tal virtud debe entenderse por agravio el señalamiento concreto de cuál es la parte de la resolución que lo causa, el precepto legal que se estimó violado, así como el razonamiento lógico jurídico por el cual se considera que fue infringido.

El hecho de que en un recurso de revocación tengan que expresarse agravios, obedece a que el recurrente debe fundar y motivar adecuadamente su acción, sus pretensiones y argumentos, con el objeto de lograr de la autoridad resolutora una resolución favorable.

Sobre la expresión de agravios, el H. Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado de la siguiente manera: **“CONCEPTO DE AGRAVIO.- REQUISITOS QUE DEBE REUNIR.- si bien es cierto que no deben pedirse formalismos de exigencias excesivas en los recursos administrativos que las promociones de los causantes deben simplificarse, que los recursos con irregularidades en vez de desecharlos se mandan**

*aclarar, y aún se ha estimado factible analizar agravios hechos valer por los promoventes en forma implícita, sin embargo, los escritos deben contener requisitos mínimos de expresión de los que se pueda desprender que se interponga recurso y que aún en forma deficiente y oscura se pueda estimar que se está controvertiendo determinada resolución, pues de no seguir ese criterio, se podría considerar que se intenta un recurso que nunca pretendió el promovente interponer o que se alegó determinado agravio que nunca se tuvo la intención de hacer valer. (1536).<sup>28</sup>*

Nos es útil asimismo este otro criterio, mediante el cual se considera un criterio no tan rígido al momento de expresar los agravios, por parte del recurrente, que dispone lo siguiente: **“RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- SI EN EL ESCRITO POR EL QUE SE INTERPONE SE PRECISAN LOS HECHOS Y LOS AGRAVIOS DEL ACTO QUE SE CONTROVIERTE, AUN EN FORMA ESCUETA, DEBE TENERSE POR PRESENTADO EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 122 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- De conformidad con lo establecido por el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación la autoridad debe prevenir al particular que interponga un recurso administrativo cuando en este no se mencionan los agravios que le causa el acto que recurre ni los hechos que se controvierten; por lo tanto, si en el escrito en cuestión se indican todos esos elementos, aún cuando se precisan en forma por demás sucinta, la autoridad ya no tiene por que requerir al particular para que lo aclare, ya que tal actuación sólo es para los casos en que falta alguno de los requisitos previstos en el numeral en comento. (1532).<sup>29</sup>**

Es importante ver lo que previene el artículo 122 del Código fiscal de la Federación, en virtud de que si el recurrente omite señalar el requisito a que se refiere el precepto en cuestión en sus tres fracciones la autoridad fiscal competente para conocer del recurso de revocación interpuesto, requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos, si dentro del plazo concedido no se señala el acto o resolución que se impugna, se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento consiste en la expresión de agravios, éste se desechará, y si se refiere al

---

<sup>28</sup> Revisión No. 3105/86.- Resuelta en sesión de 7 de abril de 1986, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. María de Jesús Herrera Martínez.. RTFF, año VII No. 76, abril 1986, p. 835.

<sup>29</sup> Revisión No. 1973/86.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año III, No. 25, enero 1990, p. 35.

señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrían por no ofrecidas las pruebas.

Si las pruebas que ofrezca de su parte el recurrente se acompañan al escrito de interposición, pero no se especifican en él, se le requerirá para que en un plazo de cinco días las especifique y manifieste lo que pretende acreditar con las mismas, bajo el apercibimiento de que si no se da cumplimiento a lo requerido se tendrán por no ofrecidas.

Debemos tener cuidado, sin embargo, en la puntual expresión de agravios, toda vez que cuando el recurrente no expresa ningún agravio dentro del medio de defensa intentado, la autoridad no tiene obligación de resolver sobre la ilegalidad del acto administrativo impugnado. Esto es obvio, en virtud de que la autoridad resolutora no puede examinar el fondo de la cuestión planteada. La expresión de agravios atañe asimismo a lo referente a la improcedencia del recurso de revocación, cuando no se expresan agravios, deberá tenerse la validez del acto como subsistente, en virtud de que su presunción *iuris tantum*, en ningún momento fue desvirtuada por el particular<sup>30</sup>

Es aplicable a lo anterior la Tesis Jurisprudencial, que a la letra dice: **RESOLUCIONES RECAIDAS A UN RECURSO ADMINISTRATIVO.- CASO EN QUE NO EXISTE OBLIGACIÓN DE RESOLVER SOBRE LA LEGALIDAD DE UN ACTO RECURRIDO.-** *Si el particular señala como objeto del recurso administrativo un acto o resolución de la autoridad, pero no hace valer ningún agravio contra él, debe considerarse que no existe obligación de pronunciarse sobre dicho acto al dictarse la resolución respectiva*”.<sup>31</sup>

#### DE LA REPRESENTACION (ART. 122 C.F.F.)

<sup>30</sup> Alberto C. Sánchez Pichardo LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN MATERIA ADMINISTRATIVA. Porrúa. Primera Edición. 1997. P. 120.

<sup>31</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, año VIII, No 85, enero de 1987, pág. 538 Cit., en 55 años, obra conmemorativa, tomo III, pág. 588

Cuando el recurso de revocación se gestione a nombre de otra persona, la representación del recurrente deberá acreditarse en los términos de los artículos 19 o 123 del Código Fiscal de la Federación.

En términos de lo dispuesto por el Artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción ante en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos, tal y como dispone el Artículo 19 del Código Tributario Federal. *No se exige lo mismo que lo dispuesto por el último párrafo del Artículo 200 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que sea autorizada por escrito a licenciado en derecho que a su nombre reciba notificaciones, siendo que la persona así autorizada podrá hacer promociones de trámite ante el Tribunal Fiscal de la Federación, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines.*

Finaliza el numeral que nos ocupa diciendo que quien promueva a nombre de otro que la representación le fue otorgado a más tardar en la fecha en que se presente la promoción.

La representación deberá acreditarse en distintas formas entre las que se encuentra el Poder ante Notario o Fedatario Público.

Al escrito de interposición del recurso deben acompañarse los siguientes documentos:

*I.- Deberá acompañar los documentos con los cuales firma el escrito de interposición y acredita la representación que tiene de la persona a cuyo nombre interpuso el recurso.*

*II.- El documento en que conste el acto impugnado o la resolución definitiva que contenga algunos de los actos a que se refiere el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.*

*III.- Constancia de notificación del acto o resolución impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no se dejó constancia de la misma, o cuando ésta se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo.*

*IV.- Las pruebas documentales que ofrezca de su parte el recurrente, así como el dictamen pericial correspondiente, cuando el recurrente ofrezca prueba pericial.*

Cuando las pruebas documentales ofrecidas por el recurrente, no obren en su poder, si éste no hubiera 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 que deba resolver el recurso de que se trata, requiera el envío de dichas pruebas cuando el mismo sea legalmente posible. Para este efecto, el recurrente en su escrito de interposición, deberá identificar con toda precisión los documentos, señalando el número de oficio o documento de que se trate, fecha de expedición, y autoridad que lo expidió, identificación del expediente en que se encuentra. La imposibilidad para obtener las pruebas ofrecidas, se debe demostrar mediante la exhibición de la copia sellada que de la solicitud de la expedición de la copia de dichos documentos, hubiere presentado el recurrente con anterioridad a la interposición del recurso, ante la autoridad que los tenga en su poder.

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 que deba resolver el recurso interpuesto, a petición del recurrente, recabará las pruebas ofrecidas por éste en su escrito de interposición, que

obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el recurrente no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas, por no haberlas tenido a su disposición.

Si no se acompañan al escrito de interposición del recurso o no se exhiben dentro del plazo original para la interposición del recurso, alguno de los documentos a que se refieren las fracciones I a III del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación (*los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro; el documento en que conste el acto o resolución impugnada; la constancia de notificación del acto impugnado; las pruebas documentales que ofrezcan o el dictamen pericial en su caso*), la autoridad fiscal encargada de resolver el recurso requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si se trata de las pruebas a que se refieren la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

De la exposición presentada en el presente capítulo, consideramos que hemos agotado lo necesario para desglosar lo relativo al recurso de revocación en materia aduanera, cuyo trámite y resolución es en términos del Código Tributario Federal. A continuación, en el siguiente capítulo, veremos lo concerniente a las clases de resolución que ponen fin al presente medio de defensa y a la resolución del recurso administrativo en sí.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

**CAPITULO CUARTO.  
LA RESOLUCIÓN QUE PONE  
FIN AL RECURSO DE  
REVOCACIÓN**

## CAPITULO CUARTO.

### LA RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL RECURSO DE REVOCACIÓN.

#### 4.1. RESOLUCIÓN.

Este capítulo 4, lo dedicaremos a analizar las formas de resolver los recursos de revocación, lo que en el Código Fiscal de la Federación está previsto dentro del **artículo 133. EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN QUE PONGA FIN AL RECURSO**. Estimamos conveniente analizar, antes de analizar cada inciso del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, lo referente a la resolución del recurso administrativo de revocación *“per se”*.

Debemos señalar primeramente que, la resolución que pone fin al recurso de revocación, debe estar debidamente fundada y motivada, cumpliendo, además de las formalidades previstas en el **artículo 131** del Código Tributario Federal, que habla de la negativa ficta, aspecto que ya hemos agotado al hablar del silencio administrativo y sus efectos, positivo y negativo, con lo que dispone el artículo 132 del mencionado cuerpo normativo.

En efecto el **artículo 132** del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

*“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.*

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

*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”.*

De tal suerte, además de que debe reunir la resolución que nos ocupa la debida fundamentación y motivación, la misma debe aludir a todas las causales de ilegalidad expuestas por el recurrente frente al acto impugnado; examinar las pruebas ofrecidas y presentadas; Cuidar que ella no omita nada de lo que fue la litis en dicho medio de defensa y estar emitida por autoridad competente.<sup>1</sup>

A este respecto, son aplicables las siguientes Tesis de Jurisprudencia, la primera de ellas visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación<sup>2</sup>: **“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. AL RESOLVERLOS DEBEN ESTUDIARSE TODOS Y CADA UNO DE LOS MOTIVOS DE INCONFORMIDAD EXPUESTOS.-** *Las autoridades administrativas están obligadas a hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas en el recurso administrativo. En este orden de ideas, cuando la autoridad emisora del acto combatido omita el estudio de alguna de las cuestiones formuladas en el recurso presentado durante la fase oficiosa del procedimiento, la Sala del conocimiento debe concretarse a ordenar que se subsane tal irregularidad”.*

**“RESOLUCIÓN QUE RECAE A UN RECURSO DE REVOCACIÓN. SI NO SE EXAMINA UN CONCEPTO DE INCONFORMIDAD DEBE NULIFICARSE PARA QUE SE SUBSANE LA IRREGULARIDAD.-** *Debe dictarse nueva resolución en un recurso de revocación cuando la autoridad administrativa no analiza ni resuelve uno de los conceptos planteados en el mismo, pues el propio de esos medios de defensa que la autoridad examine todas las cuestiones que se controvertan. Por consiguiente, si impugnándose un oficio de liquidación de impuestos se alega que se violaron los artículos once y ciento once del Código Fiscal de la Federación y en la resolución se argumenta que tales artículos ni siquiera existen en el Código Fiscal, pero sin señalar por qué motivos no eran aplicables dichos artículos cuyos textos invoca expresamente la actora, a pesar de haber*

<sup>1</sup> Margáin Manautou, Emilio. Ob.cit. p. 103.

<sup>2</sup> Revisión núm 786/84, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de febrero de 1985, p.644.

*escrito erróneamente su número con cifras romanas, debe concluirse que no se estudió la cuestión planteada y declarar la nulidad para que se corrija la irregularidad”.*<sup>3</sup>

Es muy interesante observar la situación respecto de que, muchas veces basta con el examen de un punto; agravio, para decidir sobre la resolución del medio de defensa intentado. Puede ser que del análisis de un agravio la autoridad resolutora decreta la revocación o bien, la confirmación, del acto impugnado.

Ya hemos apuntado que la resolución del recurso administrativo conforme lo dispuesto por el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, debe fundarse en Derecho y examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, pero cuando uno de ellos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará el examen de dicho punto.

Así se concluye a través de la siguiente Tesis Jurisprudencial <sup>4</sup>que a la letra dice lo siguiente: **“RECURSO DE REVOCACIÓN.- BASTA CONQUE UN AGRAVIO SEA FUNDADO PARA DESVIRTUAR LA VALIDEZ DEL ACTO RECURRIDO.-** *El artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, establece una excepción para no entrar al estudio de todos los argumentos de agravios hechos valer en el recurso, consistente en que la autoridad resolutora encuentre uno suficiente para desvirtuar la validez del acto recurrido, en cuyo caso bastará el examen de dicho agravio, por lo que si del análisis de la documentación, la autoridad determinó que con la misma se acreditaba la legal importación de la mercancía, resulta apegada a derecho la resolución de dejar sin efectos el oficio liquidatorio, sin que hubiere necesidad de entrar al análisis de los restantes agravios”.*

De tal suerte y, en términos del criterio jurisprudencial que se transcribe para ilustrar el tema que nos ocupa, cabe concluir que, no tiene caso examinar los agravios expuestos en el recurso de revocación, porque no variaría en nada el sentido de la resolución, cuando el primer agravio sea suficiente para decidir sobre la cuestión planteada.

---

<sup>3</sup> Revisión núm. 2511/82, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de octubre de 1984, p. 305.

<sup>4</sup> REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, No. 85, 3ª Epoca, Año VIII, enero de 1995, pág. 32-33.

Debemos precisar el alcance del artículo 132 del Código Tributario Federal, en virtud de que no es procedente que, del examen del punto que haga suficiente la desvirtuación de la legalidad de la providencia recurrida, esta sea revocada parcialmente, toda vez que esto constituiría una trampa procesal que dejaría en indefensión al promovente, por lo que la revocación de la resolución impugnada debe satisfacer cabalmente las pretensiones del recurrente.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado a través de la siguiente Tesis de Jurisprudencia<sup>5</sup> SS-318, **“REVOCACIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS. SON AUTÉNTICAS SI SATISFACEN LAS PRETENSIONES DE LA AUTORA.- Aunque las autoridades administrativas digan expresamente al resolver el recurso administrativo de revocación, que dejan sin efectos o que revocan la liquidación impugnada, esto sólo puede tenerse por auténtico y legal si efectivamente satisfacen las pretensiones de la actora. Luego, si la autoridad dice revocar su liquidación y en el acto revocatorio mantiene el sentido de aquélla, total o parcialmente, no es de considerarse auténtica y válida la revocación que dice hacer de la liquidación”**.

Tampoco es válido y legal el hecho de que la resolución que deja sin efectos el acto recurrido en virtud del estudio de tan sólo uno de los agravios, deja en posibilidad de repetición del acto impugnado, en virtud de que esto dejaría en estado de indefensión al contribuyente al afectar sus intereses, o de repetir el acto impugnado en relación con lo no analizado en cuanto al fondo en los demás agravios esgrimidos no considerados<sup>6</sup>

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se ha pronunciado al respecto del particular asunto, de la siguiente manera: **“RESOLUCIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. ALCANCE DE LO PRECEPTUADO EN EL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- En términos del citado artículo 132, primer párrafo, la resolución del recurso administrativo debe fundarse en derecho y examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, pero cuando uno de ellos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará**

<sup>5</sup> Juicio Atrayente No. 70/92/73/92-V.- Resuelto en sesión de 29 de noviembre de 1993, por mayoría de 5 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Nava Negrete.- Secretario: Lic. Mario Meléndez Aguilera.

<sup>6</sup> Sánchez Pichardo. Alberto Ob cit. p. 124.

*el examen de dicho punto. Ahora bien, no obstante que la autoridad se apoye en el numeral de referencia, y considere fundado uno de los motivos de impugnación, como suficiente para revocar el acto combatido, a fin de que se emita uno nuevo, debidamente fundado y motivado, evidentemente causa perjuicio a los intereses del promovente, en tanto que el recurso administrativo constituye un medio de defensa, a través del cual el particular tiene interés de que quede definida legalmente su situación y no se le deje en estado de indefensión, por el hecho de que se reconozca que en uno de sus agravios le asista la razón, para que se repita el acto corrigiendo sus defectos, toda vez que aún cuando el numeral en comento, contempla la posibilidad de examinar el agravio que sea suficiente para desvirtuar del acto impugnado, se entiende necesariamente si se está desvirtuando totalmente y no para que el acto se emita de nueva cuenta, con lo cual se contraría totalmente el texto del precepto, al no quedar dilucidada la cuestión de fondo, por ser ese el sentido de la consideración de agravio suficiente para desvirtuar la validez del acto”.*

Por otra parte, si del texto del recurso se desprende que le asiste la razón al recurrente respecto del fondo de la litis y la autoridad emisora de la providencia impugnada haya omitido fundar y motivar la misma, deberá decretarse la resolución que la revoque de pleno derecho. Si hubo algún vicio de forma, como el hecho de que la autoridad emisora no haya hecho del conocimiento del recurrente algún dictamen considerado como fundatorio de la resolución, la autoridad podrá simplemente revocar la resolución con el objeto de fundar adecuadamente la misma, dándole al conocer al recurrente dicho dictamen para que este lo controvierta en cuanto a su contenido.

A manera de ejemplo, puede acontecer que se alega en el recurso como primer agravio, incompetencia de la autoridad emisora y, en el segundo, falta de fundamentación y motivación y la autoridad resolutora deja intocado el primero o bien, lo desecha, y acepta el segundo agravio. Si el recurrente acepta dicha resolución y no la impugna respecto del primer agravio, ya no puede señalar como concepto de agravio dicho argumento que en sí, le sigue causando perjuicio, en virtud de que consintió la violación del orden en que debió haberse resuelto el recurso administrativo inicial. El recurrente debe manifestar posteriormente dentro de sus conceptos de impugnación contenidos en la demanda que promueva ante el Tribunal Fiscal de la Federación, que la autoridad dejó de observar lo dispuesto por el artículo 132 del Código fiscal de la Federación, además de

que, en nuestra opinión, no debe consentir que la autoridad desestime su agravio tendiente a manifestar que la autoridad emisora actuó sin competencia para emitir la resolución recurrida. En este último caso, se desprendería que el acto reclamado es un acto viciado de origen, el cual fue consentido por la autoridad que resolvió el citado medio de defensa

Sobre el particular, los Tribunales Colegiados de Circuito se han pronunciado en la siguiente Tesis de Jurisprudencia Visible en la Séptima Época, Sexta Parte, Vol. 121-126, pág. 280, del Semanario Judicial de la Federación, que a la letra dice: **“ACTOS VICIADOS, FRUTOS DE.-** *Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado y resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él, o que en alguna forma estén condicionados por él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los tribunales no deben darles valor legal, ya que de hacerlo, por una parte alentarían prácticas viciosas, cuyos frutos serían aprovechables por quienes las realizan y, por otra parte, los tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal”.*

El acto impugnado es viciado de origen, en virtud de la incompetencia de la autoridad emisora de la resolución que fue recurrida, haciéndose además evidente que la autoridad que resolvió el recurso de revocación debió de percatarse de tal situación, por lo que, al no hacerlo, consintió tal acto viciado, inconstitucional y por ende, nulo de pleno derecho.

La resolución del recurso administrativo debe estar, como hemos apuntado, debidamente fundada y motivada. Sin embargo, no debe tomarse la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de Nuestra Carta Magna como un mero formulismo que lleve a interpretaciones desvirtuadas del sentido o razón de ser de esa garantía, que radica en esencia en asegurar a los afectados por el mero acto de autoridad que no queden en estado de indefensión al no darles a conocer los motivos, razones o circunstancias por lo que procedió la afectación, así como los fundamentos jurídicos que apoyen esos razonamientos<sup>7</sup>... puede ser que estemos ante la presencia de actos de autoridad debidamente fundados, pero sin la motivación que deben contener los referidos actos de autoridad.

---

<sup>7</sup> Margáin Manautou, ob Cit. P.106.

La motivación es la adecuación de la norma jurídica con el hecho generador de la sanción, con la conducta considerada por la autoridad impositora como infraccionadora.

A este respecto, es aplicable la siguiente tesis de Jurisprudencia<sup>8</sup>, que a la letra dice: **“MOTIVACIÓN. SU CONCEPTO SEGÚN ÉL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.-** *Consistente en el razonamiento contenido en el texto del mismo acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió considerará que el caso concreto se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales; es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que encuentra la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal”.*

Otro aspecto relevante es el hecho de que la autoridad está obligada a examinar las pruebas ofrecidas y presentadas, indicando si son pertinentes e idóneas al caso concreto, y si son útiles respecto del acto reclamado en revocación. Si el recurso sólo versa sobre puntos de Derecho, debemos recordar en todo momento que **el Derecho no está sujeto a prueba.**

Si la autoridad no examina las pruebas, se deja en absoluto estado de indefensión al recurrente, *“al no saber el porqué las pruebas presentadas no fueron suficientes para desvirtuar el acto impugnado”*<sup>9</sup>. La resolución al recurso de revocación debe contener la adecuada valorización de las probanzas ofrecidas por el recurrente, lo cual, como hemos apuntado, deja en estado de indefensión a los particulares que hayan interpuesto el citado medio de defensa.

A este respecto, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación<sup>10</sup> sostuvo el anterior criterio, a través de la Tesis de Jurisprudencia que a la letra dice: **“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEBEN EXAMINARSE TODAS LAS ARGUMENTACIONES Y VALORARSE LAS PRUEBAS APORTADAS AL RESOLVERLOS.-** *Las autoridades administrativas deberán hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas y valorar todas*

<sup>8</sup> Revisión núm. 959/80, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de abril de 1985, p. 804.

<sup>9</sup> Margáin Manautou. Emilio. Ob.cit. p. 109.

<sup>10</sup> Jurisprudencia núm. 71, Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de La Federación, 1978-1983, p. 94.

*las pruebas aportadas en el procedimiento oficioso, pues en caso contrario la resolución que dicten deberá ser anulada de conformidad con el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que se subsane estas omisiones”.*

La anterior jurisprudencia marca lo establecido por el inciso b) del precepto aludido, refiere actualmente al artículo 238 del Código Tributario Federal. Lo citamos textualmente para que no haya lugar a dudas.

#### **Artículo 238 del Código Fiscal de la Federación:**

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

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

De la transcripción anterior se demuestra que la falta de valoración de las pruebas al resolver el recurso de revocación, puede trascender el sentido del fallo, importando una transgresión al precepto jurídico aludido y aún la falta de fundamentación y motivación.

Si la autoridad persiste en negar valor a alguna prueba ofrecida por el recurrente y, persiste en la conclusión de que este ha incurrido en infracción a lo dispuesto por la Ley, es a esta autoridad a la que le corresponde la carga de la prueba respecto de la cuestión planteada, en términos de lo dispuesto por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, dispone dicho cuerpo normativo que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales. Sin embargo, **dichas autoridades deberán** probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho. Esta cuestión la hemos dilucidado dentro del segundo capítulo de nuestro trabajo recepcional.

A este respecto, es aplicable la tesis de Jurisprudencia “CARGA DE LA PRUEBA. CASO EN QUE CORRESPONDE A LA AUTORIDAD.- misma que ya ha sido invocada dentro del capítulo 2 del presente trabajo

Otro aspecto que vale la pena destacar es que no cualquier autoridad está facultada por ley para resolver los recursos administrativos de revocación. Ya hemos visto en el primer capítulo la autoridad competente para resolverlos. Debe haber para tales efectos una disposición reglamentaria o acuerdo delegatorio de facultades en la resolución mediante el cual la competencia de la autoridad este debidamente precisada, por lo que bastará con revisarlos para concluir sobre la competencia de la citada autoridad.

Por otra parte, si estamos ante la presencia de agravios que versen sobre formalidades del procedimiento y, en su caso, cuando la resolución impugnada se dictó en ejercicio de facultades que no correspondieron a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades, deberá ordenarse en la resolución que ponga fin al recurso el que se dicte nuevo acto que corrija o subsane dichas violaciones o vicios. Sobre todo si en el recurso de revocación fue invocada la tesis de Jurisprudencia “ACTOS VICIADOS. FRUTOS DE”, misma que ya hemos transcrito.

Es necesario señalar asimismo que las resoluciones que se emitan en los recursos de revocación, deben contener las fases que toda resolución presenta, las cuales son.

**-Antecedente.**

**-Substanciación del recurso.**

**-Consideraciones, y**

**-Puntos resolutivos.**

**Antecedentes.-** Comprenderá una referencia al escrito de interposición del recurso, como: fecha representación, nombre del promovente, nombre del recurso y el acto o resolución que se recurre; fecha en que se notificaron o en la que se tuvo conocimiento.

En relación con el punto de Antecedentes es pertinente aclarar que en el recurso administrativo de revocación puede presentarse la figura jurídica de la acumulación.

Cuando a juicio de responsable de la unidad de recursos administrativos se presente esta figura jurídica, por economía procesal y a efecto de evitar la emisión de resoluciones contradictorias, se podrán acumular dichos recursos para resolverlos conjuntamente en un solo oficio.

En estos casos, el apartado de Antecedentes estará constituido de dos o más párrafos en los que se anotarán los datos de todos y cada uno de los actos o resoluciones que sean materia de impugnación.

Conviene resaltar el hecho de que antes de la substanciación del recurso se debe hacer medición de que por tratarse de recursos intentados (contra puntos decisorios distintos de una misma resolución, contra resoluciones entre las cuales existe relación de conexidad, o recursos intentados por un mismo recurrente que en diversos escritos impugne una misma resolución), economía procesal y con fundamento en los artículos 72 y 75 del Código federal de Procedimientos Civiles de aplicación suplementaria en materia fiscal por disposición expresa del artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, se procede a su acumulación a fin de efectuar su estudio y dictar resolución en forma conjunta.

Dentro de los antecedentes, queda comprendida la substancia del recurso, en el cual se debe señalar el fundamento legal que de competencia a la autoridad para resolverlo.

Respecto de la substanciación del recurso, diremos que después de señalar el fundamento de competencia, se anotará que: *“procede a la admisión y substanciación del recurso de revocación de referencia, teniéndose a la vez por ofrecidas y exhibidas las pruebas que adjunta al mismo”*.

En un segundo párrafo se señalará que efectuado el estudio del asunto y considerando además las circunstancias que obran en el expediente administrativo correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 131 del

Código Tributario Federal, debe dictarse resolución a lo que se procede con base en las siguientes:

### **CONSIDERACIONES**

Normalmente, esta parte se divide en tres secciones, que se identifican mediante numerales romanos y ocasionalmente, cuando se decreta la revocación parcial, se asentará un fragmento o inciso adicional. De igual forma, es frecuente que, cuando haya sido impugnada la notificación, esta parte de la resolución solo contendrá dos incisos o fragmentos.

El primer considerando indicará que la autoridad, previa revisión a los fundamentos legales que indican su competencia, concluirá y resumirá el contenido de la resolución o acto impugnado, incluyendo los motivos que tomó en cuenta la autoridad al emitirlos. En caso de que sólo haya impugnado la notificación el recurrente, únicamente se plasmarán los agravios que haya hecho valer el recurrente en contra de dicho acto.

Acto seguido, los agravios esgrimidos en el recurso serán resumidos por la resolutora, expresando en forma sintetizada los argumentos del promovente, sin rebasar la materia de la controversia y sin mejorar la fundamentación del mismo.

Sobre este respecto, es frecuente que las autoridades que resuelven los recursos de revocación defiendan la postura ilegal de las autoridades emisoras, invocando diferentes artículos con el objeto de mejorar la fundamentación y la motivación de los actos de molestia impugnados, transgrediendo en perjuicio de los particulares lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, el cual establece la aplicación e interpretación estricta de la ley en materia fiscal tributaria, atentos además al hecho incuestionable de que las autoridades, en la esfera de su competencia, sólo pueden hacer aquello que la ley les confiere.

Resulta aplicable a lo anterior, la Tesis de Jurisprudencia emitida por ese H. Tribunal y publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII, Número 76, Abril 1986, Página 823, que a la letra dice: **“RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- AL RESOLVERLOS, LA AUTORIDAD NO PUEDE DAR O MEJORAR LA MOTIVACIÓN Y**

**FUNDAMENTACION DE LA RESOLUCION RECURRIDA.** *Tomando en consideración que los recursos administrativos son medios de defensa legalmente previstos en favor de los gobernados, con el objeto de que se revise la legalidad de un acto de molestia de la autoridad administrativa, al pronunciar la resolución correspondiente la autoridad debe limitarse a analizar el referido acto tal como fue emitido, estudiando y resolviendo los argumentos expresados por el recurrente, sin que le esté jurídicamente permitido proporcionar o mejorar su motivación y fundamentación, ya que con ello se desvirtuarían su naturaleza jurídica y finalidad".*

De la anterior transcripción se desprende entonces que las autoridades resolutoras de los recursos administrativos tienen que limitarse a estudiar el acto tal y como fue emitido y los agravios esgrimidos por el ocurrente, sin que añadan algún otro argumento jurídico o numeral fiscal, puesto que esto denotaría que están defendiendo la postura de las autoridades emisoras de las providencias combatidas, incurriendo en una postura ilegal no permitida por la Ley.

Acto seguido, veremos lo concerniente al **sentido de la resolución que pone fin a los recursos de revocación.**

El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, en sus cinco fracciones, nos precisa las distintas resoluciones que pueden dar fin al recurso administrativo, las cuales son:

**ARTICULO 133.** La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreeserirlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. **Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.**
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del contribuyente.

Es necesaria la transcripción del precepto jurídico en estudio, en virtud de que constituye el punto total de la investigación, concretamente en lo que se refiere el último párrafo, respecto de los cuatro meses con que disponen las autoridades competentes para cumplimentar, **obedecer**, lo que las autoridades resolutoras de los recursos de revocación les ordenan, cuando estamos en caso de las fracciones III y V, del precepto aludido.

El numeral en estudio consiste básicamente en que si el derecho le asiste totalmente al recurrente, debe resolverse para el efecto de que la autoridad del acto reclamado emita uno nuevo dejando sin validez el suyo, o bien, si el derecho le asiste parcialmente al inconforme, dicte uno nuevo, eliminando lo ilegal y dejando subsistente la parte que se confirma del acto impugnado<sup>11</sup>.

#### 4.2. DESECHAMIENTO

Se referirá a las causales de improcedencia previstas en los artículos 122 fracción II y 124 fracción, del Código Fiscal de la Federación. Ya hemos visto que, respecto del primer numeral, si no se expresan los agravios, el mismo será desechado de plano si no cumple con el requerimiento de la autoridad de que en un plazo de 5 días cumpla con dicho requisito. Lo mismo ocurrirá si no se especifica la resolución impugnada y respecto del ofrecimiento de pruebas dentro del escrito de revocación.

Debemos recordar lo que entendemos por **sobreseimiento**: “*es cuando en virtud del cual una autoridad da por terminado un procedimiento o el expediente en que se actúa, con anterioridad al momento en que deba considerarse cerrado el ciclo o instrucción de las actividades al procedimiento de que se trate.*”

---

<sup>11</sup> Margáin Manautou, Emilio. Ob cit. p. 115.

Para que la autoridad llegue a la conclusión de que efectivamente el acto de molestia fue emitido conforme a Derecho, debe analizar el recurso de revocación objetivamente, fundando y motivando cuidadosamente su actuación para la resolución del citado medio de defensa; analizar la legalidad del acto combatido conforme se impugna mediante los argumentos del recurrente, por lo tanto, la autoridad no puede desechar el recurso interpuesto por falta de pruebas, si el hecho en cuestión consta en documentos que obran en los archivos de la propia institución, ya que constituyen probanzas que se desahogan por su propia naturaleza jurídica; por ser documentos públicos. O cuando haya agravios al particular que, si bien no fueron planteados en el medio de defensa, están implícitos en el escrito del particular<sup>12</sup>, los cuales deben ser tomados en cuenta por la autoridad y valorados conforme a Derecho.

Es aplicable a lo anterior la Tesis Jurisprudencia<sup>13</sup> que a la letra dice: **“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. EL ESCRITO QUE CONTIENE LA INTERPOSICIÓN DEL MEDIO DE DEFENSA DEBE ANALIZARSE INTEGRAMENTE.-** *Los recursos administrativos no deben constituir trampas procesales; por tanto, el escrito en el cual consta el medio de defensa debe analizarse de manera integral, de tal forma que el capítulo de hechos debe estudiarse cuando, de las manifestaciones expresadas en dicho apartado, se desprendan agravios implícitos. Tal es el sentido del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación al obligar a la autoridad a resolver el recurso administrativo apoyándose, teniendo la obligación de analizar todos los puntos de controversia planteados en contra de la resolución administrativa. En este sentido, el desechamiento del recurso administrativo no prospera al existir agravios implícitos en el capítulo de hechos del medio de defensa.”*

---

<sup>12</sup> Sánchez Pichardo, Alberto. Ob cit. p. 125-126

<sup>13</sup> JUICIO DE NULIDAD N° 100 (14) 143/95/483/94.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión del 29 de febrero de 1996, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra - Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibañez.- Secretario: Lic. Santiago González Pérez. (Tesis aprobada en sesión del 29 de febrero de 1996).

### **4.3. CONFIRMACIÓN**

No requiere mayor explicación concluir que esta se da en virtud de que el recurrente esgrima agravios insuficientes, inoperantes o improcedentes para revocar el acto de molestia.

### **4.4. REPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO O EMISIÓN DE UNA NUEVA RESOLUCIÓN.**

Por virtud de que en el mismo haya vicios en el procedimiento, por que en la emisión del acto o resolución recurridos no se cumplieron con los requisitos formales exigidos por las leyes, como son la falta de fundamentación o motivación; que fueron emitidos por un funcionario incompetente para hacerlo, o cuando las pruebas exhibidas en el procedimiento no hubieran sido analizadas para emitirlos.

### **4.5. REVOCACIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.**

Cuando la autoridad encargada de resolver los recursos administrativos de revocación concluya que los hechos que motivaron la resolución o acto impugnado no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien que se dictaron en contravención de las disposiciones aplicables o se dejaron de aplicar las debidas.

### **4.6. MODIFICACIÓN DEL ACTO IMPUGNADO O DICTAR UNO NUEVO.**

No requiere mayor explicación el hecho de que el recurrente impugne la parte de la resolución que no le satisfaga, en virtud de que esta le siga causando perjuicio.

En la especie, puede acontecer que el proveído que puso fin al recurso de revocación *no satisfaga al recurrente, en virtud de que lo concerniente a las multas haya sido revocado, subsistiendo la parte relativa a las contribuciones supuestamente omitidas.* Esta situación devengará en el hecho de que el afectado proceda a impugnar ante el Tribunal Fiscal de la Federación la resolución recurrida, con el objeto de obtener la nulidad de la misma.

#### 4.7. CUMPLIMIENTO DE LAS RESOLUCIONES AL RECURSO ADMINISTRATIVO.

El cumplimiento de las resoluciones al recurso administrativo, debe ser acorde a lo establecido por la diversa que resuelva el citado medio de defensa. Para ello, debe acatar los efectos que la propia autoridad resolutora ordene.

Cumplimentar una resolución recaída a un recurso de revocación, no significa que la autoridad competente para realizar tal acto tenga que repetir el acto impugnado en perjuicio del favorecido por el proveído revocatorio, pues esto implicaría que la autoridad de mérito viola en perjuicio del recurrente lo dispuesto por el artículo 36, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que, las resoluciones favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación.

Aunado a lo anterior, también se patentiza la violación a lo dispuesto por el artículo 133 del Código Tributario Federal, en virtud de que tal numeral fiscal es claro en establecer el hecho de que es tajante al ordenar la realización de una conducta, prevista dentro de la fracción IV, consistente en dejar sin efectos el acto administrativo, sin implicar, como hemos asentado, una indebida repetición del acto impugnado. Esto significa que, es indebido limitar los efectos decretados en la resolución recaída al recurso administrativo. Con base en este argumento, el ordenar dejar una resolución sin efectos, implica que la autoridad competente para realizar tal conducta debe anular de plano dicho proveído, en acatamiento al proveído revocatorio, constreñirse a lo que por ley le está permitido, pues el actuar de diferente manera significaría afectar el interés jurídico del particular que interpuso el recurso de revocación.

Es aplicable al respecto, la tesis cuya voz reza de la siguiente manera: **“RECURSO DE REVOCACIÓN. LIMITAR LOS EFECTOS DECRETADOS EN LA RESOLUCIÓN RECAÍDA AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO.-** *Conforme lo dispuesto en la fracción IV del artículo 133, del Código Fiscal de la Federación, la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de revocación, es en el sentido de dejar sin efectos el acto impugnado, de lo que se colige que la autoridad administrativa tiene la facultad de declarar la nulidad del acto, sin necesidad de constreñir a la emisión de uno nuevo que lo substituya o subsane; por lo que si en la resolución combatida se limitan los efectos de la*

*nulidad obtenida, tal determinación afecta el interés jurídico del particular que lo interpuso; consecuentemente, al resolverse el recurso únicamente deberá dársele, según proceda, los sentidos establecidos en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.”.*

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

Amparo directo. 604/95. Telemecanique México, S.A. de C.V. 26 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Alejandro Chávez Martínez.

Es necesario patentizar el hecho de que, también existe una cumplimentación fuera de todo derecho, por virtud de que la autoridad competente para estos efectos incumplía con el plazo establecido en el propio artículo 133, del Código Tributario Federal.

Indebida cumplimentación en virtud de que la autoridad competente para efectuarla no se ciña al plazo legal de 4 meses del que disponía o bien, en virtud de que los efectos a los que se tenía que sujetar sean diferentes y, por lo tanto, se esto se desprenda una indebida cumplimentación.

**CAPITULO QUINTO.  
LA RESOLUCIÓN PARA  
EFECTOS Y EL PLAZO  
PARA CUMPLIMENTARLA.**

## CAPITULO QUINTO.

### LA RESOLUCIÓN PARA EFECTOS Y EL PLAZO PARA CUMPLIMENTARLA.

#### 5.1. EL PÁRRAFO FINAL DEL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

*Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aún cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código.*

En nuestra opinión, la transcripción anterior encierra y evidencia una situación que, por falta de una precisión legal, coloca a los contribuyentes en estado de indefensión. Hay pues, una problemática con el último párrafo del artículo 133, del Código Tributario Federal, la cual es la siguiente.

Este último párrafo dispone que, en caso de que la resolución administrativa mande a realizar determinado acto o a reponer el procedimiento administrativo, tiene que ser realizada, emitida en cumplimiento de la diversa que le ordena realizarlo, en un plazo que no exceda de 4 meses; las autoridades cumplimentadoras disponen de cuatro (4) meses, para acatar lo ordenado por la diversa que resuelve el recurso de revocación interpuesto por los contribuyentes.

No hay vuelta de hoja. Este último párrafo, de interpretarse en estricto sentido y en concordancia con el artículo 5º, del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que la propia legislación fiscal establece que la autoridad encargada de reponer el procedimiento o de realizar determinado acto, o lo que es lo mismo, la resolución para efectos de que sea emitida otra resolución debidamente fundada y motivada, dispone *por mandato legal*, de **4 meses** y que, frecuentemente no es acatado tal y como debe serlo, de donde se desprende que estamos ante una resolución, un acto administrativo **ineficaz**, en virtud de la aparición del principio de **preclusión**.

Para Briseño Sierra, la actividad procedimental se realiza necesariamente a través de instancias que llevan el significado de la conexión temporal. Esta es la principal y principal consecuencia de la eficacia de las instancias.<sup>1</sup>

Continúa líneas adelante el referido autor, mencionando que, procesalmente, la eficacia de las conexiones lleva directamente a la figura de la preclusión. Antes de volver al tópico de la ineficacia, hablaremos de este aspecto, el cual en sí es consecuencia de la misma ineficacia. Son entonces dos aspectos que van ligados para concluir, como lo haremos más adelante que la norma en estudio es no válida: la preclusión y la ineficacia.

Don Eduardo J. Couture afirma que el término *preclusión* es un modernismo jurídico de este siglo, tomado del inglés; procede del latín *praecludo* – *prae* delante de y *cludo* cerrar. En francés se dice *forclusión*, equivalente a decaimiento, conclusión, así *releve de forclusión*, significa, exento de preclusión.

Esta aparece, tal y como nuestro caso en estudio, cuando la situación de los actos alcanza el objetivo legal o hace superflua la continuación del transcurso temporal. El maestro Briseño Sierra, cita a continuación la distinguida opinión del procesalista italiano Giuseppe Chiovenda:

*“Lo que se propone el legislador es dar la mayor precisión al proceso, hacer posible la declaración definitiva de los hechos y garantizar su rápida ejecución. A este fin atiende también con otras medidas; por ejemplo, castigando los retrasos en la instrucción o en la extinción de la causa, ocasionados por negligencia de los procuradores, imponiendo sanciones a esto; reprimiendo todo lo que sea superfluo en la defensa al negarse que se repitan las costas causadas por los actos innecesarios y otras semejantes. Pero más eficazmente atiende a este fin mediante la institución de la preclusión.”*

Para el procesalista italiano, la esencia del término acuñado por él mismo, residía en la pérdida o extinción o caducidad, de una facultad procesal por el solo hecho de

---

<sup>1</sup> Briseño Sierra, Humberto. Ob.cit. p. 587.

haberse alcanzado los límites señalados en la propia ley para su ejercicio. En el enjuiciamiento español, este principio era recogido bajo el nombre de *caducidad del derecho y pérdida del trámite*.

Luis Juárez Echegaray, citado por el autor en estudio, (p. 589), dentro del volumen de *Estudios en Honor de Hugo Alsina*, al referirse a la preclusión, comenta:

*“La doctrina, con excepción de la valiosa contribución que nos ha dejado Chiovenda para su estudio, no ha dedicado a este tema la debida preferencia, insistiendo la mayoría de los autores en destacar sólo algunos de sus efectos, como ser la pérdida, extinción, caducidad de una facultad, por el sólo transcurso del tiempo, sin insistir, como lo hace aquel autor, sobre su verdadera esencia y finalidad: la pérdida de la facultad procesal por el sólo hecho de haberse alcanzado el límite máximo por la ley para su ejercicio”.*

Debemos hacer la precisión de que, la preclusión se presenta por agotamiento de del lapso para actuar dentro del proceso. La preclusión tiene como propósito, objetivo, asegurar la marcha, garantizar la adquisición y **hacer eficaz la instancia**, enlazándose, en primer término, a la exigencia de la jurisdicción, por que una vez presentada la instancia, no puede el juez demorar ni entorpecer la integración del grado, si no se produce la actividad, opera la preclusión, con el objetivo de lograr la fijeza del derecho contrario, la eficacia de la acción y la seguridad jurídica del afectado por la inactividad del que le correspondía actuar dentro del procedimiento y haya incumplido con ello en el transcurso del tiempo.

Debemos recordar que la preclusión opera en virtud de 3 fenómenos:

- 1) *inobservancia del orden legal,*
- 2) *realizar un acto incompatible y,*
- 3) *No ejercer el acto; sin confundir la causa con el efecto. Se debe entender en este sentido que, la imposibilidad de actuar per se es consecuencia de la preclusión.*

Así las cosas, estamos ante una figura que significa la extinción de las expectativas y de las facultades de obrar válidamente en un proceso determinado, en función del tiempo.

Nosotros ubicamos el supuesto de preclusión que nos interesa, dentro de la preclusión por inoperación: por haber transcurrido el lapso legalmente hábil para efectuar el acto de que se trate sin que la parte a quien incumbía lo haya realizado, (para nosotros, la autoridad competente para cumplimentar la resolución para efectos y la resolución que mande reponer el procedimiento administrativo).

De lo anterior resulta lógico que por la figura de la preclusión, existe una adquisición procesal a favor de la parte que ya fue favorecida con la resolución que puso fin al recurso interpuesto por ella, en virtud de una transformación favorable, con base en una formación previa, (la resolución favorable al contribuyente). Esa adquisición procesal se llama afirmativa ficta.

Es preciso resaltar que, no debemos confundir la preclusión, con la caducidad – entre nosotros la prevista en el artículo 67, del Código Fiscal de la Federación – ni con la prescripción, prevista dentro del artículo 146, del mismo cuerpo de normas.

Se diferencia de la caducidad, fundamentalmente, en que la caducidad extingue de plano el proceso y lo deja sin efectos en su totalidad. La preclusión cierra una etapa o fase procesal, pero permite que el proceso siga adelante.<sup>2</sup>

Respecto a la prescripción, esta se produce fuera del proceso, mientras que, como hemos apuntado, la preclusión es meramente extintiva y sólo opera en el *iter* del proceso.

Para los efectos de nuestro estudio, es evidente que la autoridad fiscal competente para cumplimentar la resolución para efectos y la que ordena reponer el procedimiento en cuestión, al incurrir en el incumplimiento plazo establecido en el último párrafo del artículo 133, esto es, los cuatro meses con que cuenta para determinar de nueva cuenta la

---

<sup>2</sup> Diccionario Jurídico Mexicano del IJUNAM. Voz “preclusión”. P 2479-2482.

situación jurídica del particular afectado en principio y que ya ha sido eximido de la presunta responsabilidad que se le imputaba, se desprende que sus facultades para actuar dentro del procedimiento, han precluido, debido a la inoperación dentro del mismo.

De esta situación deriva entonces el hecho de que, al precluir las facultades de la autoridad de mérito para suscribir la providencia que cumplimente a la diversa recaída al recurso administrativo, el funcionario que, transcurrido los cuatro meses, se aboque a pretender cumplimentar tal diversa, ya no se encuentra legitimado para actuar dentro del procedimiento administrativo en cuestión, lo que trae como consecuencia lógica, la nulidad de pleno derecho del proveído que sea combatido, al carecer evidentemente de facultades para ello, en términos de lo expuesto por el artículo 38, Fracción IV, del Código Tributario Federal, el cual establece que las resoluciones que tengan que ser notificadas, tienen que contar con la firma de funcionario competente para emitirías, situación que, en la especie ya no surte, debido a la pérdida de facultades y de legitimación por el transcurso del tiempo, de la autoridad cumplimentadora.

No obstante lo anterior, en la práctica profesional, es frecuente el hecho de que las autoridades encargadas por ley de realizar estos supuestos, incumplen de plano tales proveídos, por el hecho de que rebasan en exceso los 4 meses para definir de una vez por todas la situación legal de los contribuyentes y, lo que es peor, repiten en su totalidad las diversas que fueron revocadas, transgrediendo con ello en perjuicio de los contribuyentes, lo dispuesto por el artículo 36, del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte medular dispone que las resoluciones administrativas favorables a un particular, sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, atentos al principio de que la autoridad fiscal no puede revocar sus propias resoluciones.

A mayor abundamiento debemos agregar que, no es aventurado concluir que, en la cuestión que nos ocupa, al precluir todas las cuestiones alegadas o que se hubieran podido alegar, **se produce la cosa juzgada**, es decir, la afirmación indiscutible y obligatoria para los jueces de todos los juicios futuros, **de una voluntad concreta de la ley, que reconoce o desconoce un bien de la vida a una de las partes**. Nosotros diríamos, en este orden de ideas, de un reconocimiento de un derecho indiscutible y

obligatorio, así como inimpugnable.<sup>3</sup> Nosotros hablamos en este punto, por lo tanto, de una preclusión que opera *ipso iure*.

Contiene, la cosa juzgada en sí la preclusión de toda discusión futura, la institución de la preclusión es la base práctica, (y con esto ligamos satisfactoriamente la eficacia de la norma con el principio que nos ocupa) de la cosa juzgada... la relación entre la cosa juzgada y preclusión de cuestiones estriba en que la cosa juzgada es un bien de la vida reconocido o negado por el juez; la preclusión de cuestiones es el medio de que se sirve el Derecho para garantizar al vencedor el goce del resultado (y con esto la norma en cuestión, el artículo 133, último párrafo sería eficaz).

Es menester entender y concluir la conclusión del proceso de manera definitiva, por virtud del principio desarrollado por el tratadista citado, dando seguridad jurídica al vencedor en el juicio; dentro del negocio que originó la interposición del recurso administrativo, revistiendo de eficacia al precepto criticado dentro del presente trabajo.

Debemos atender al hecho de que, en el caso en estudio estamos ante una figura jurídica, llamada "reenvío". Sólo que este, una vez transcurrido el tiempo previsto por la Ley para cumplimentar la resolución recaída al recurso, es innecesario.

## 5.2. LA INEFICACIA DEL PRECEPTO JURIDICO EN ESTUDIO.

Ahora bien, para llegar a nuestra conclusión y, nuestro objetivo, conviene establecer un breve estudio del **porqué de la ineficacia** del multicitado artículo 133, concretamente lo que refiere su último párrafo, con el objeto de ligarla a la preclusión, de donde se desprende, *por lo tanto que opera a favor del contribuyente*, la figura de la afirmativa ficta, lo cual en sí es lo que sugerimos, a manera de inclusión, dentro del código Fiscal de la Federación, para salvaguardar el interés jurídico, consistente en el patrimonio de los contribuyentes.

---

<sup>3</sup> Giuseppe Chiovenda, Curso de derecho procesal civil, décima segunda edición, 1996. Harla, p. 171

Es fundamental llegar a delimitar la eficacia respecto de la validez de la norma jurídica. Lo que expondremos brevemente.

En su interesante estudio titulado, "el problema de la eficacia en el derecho", (primera edición, 1993), la Doctora Leticia Bonifaz Alfonso, habla de la ineficacia en el tenor que nos interesa, citando a Norberto Bobbio, quien dice "que la validez alude a la existencia de la norma cuanto tal; la **eficacia** se refiere al grado de aceptación y de cumplimiento real de una sociedad." La identificación de ambos conceptos se da dentro de una concepción realista del Derecho, donde la validez de la norma se constriñe con base en fenómenos reales y no formales; en su "en su aceptación en la conciencia jurídica popular o en "las acciones de los tribunales". Elías Díaz concluye, no obstante lo anterior, que dentro del formalismo jurídico se da la eficacia de la norma como fundamento último del entero ordenamiento jurídico.

Julio B. J. Maier, citado por la misma autora, da en el clavo al afirmar que cuando el acto no cumple las condiciones que la ley impone para su validez, no produce los efectos para los que está destinado, el fin específico para el que se llevó a cabo, vale decir entonces que es inválido, ineficaz.

Acerca de las normas imperfectas, es menester apuntar que, estas son las normas desprovistas de sanción para el caso de su incumplimiento. El hecho de que una norma jurídica no contenga sanción, no quiere decir que deje de ser norma. Debemos recordar que una de las características de las normas es precisamente la coercitividad o coercibilidad, pero sucede que, a veces la ley no señala un supuesto para el caso de su incumplimiento, lo que convierte a las normas, como ya hemos apuntado, en **ineficaces**, y es cuando estamos en presencia de las normas imperfectas.

Al respecto, Hans Kelsen, habla de las normas imperfectas, diciendo que estas normas carecen de sanción para el caso de su incumplimiento.

Somos de la opinión de que la validez está condicionada a la eficacia. El Derecho es ante todo, norma y, la norma es válida si se vincula con el obligado a acatarla, o lo es que lo mismo, *es válida con fundamento en su aplicación*. Así piensa Giuseppe Lumia, al concluir que un ordenamiento es válido en la medida en que es eficaz,<sup>4</sup> Bierling y Kelsen, por su parte, afirman que la efectividad del Derecho está implícita en ella, pues el reconocimiento se expresa, fundamentalmente, **en su cumplimiento y aplicación**.

Para Rolando Tamayo y Salmorán, la validez no siempre está supeditada a la eficacia, *“que una norma sea válida no quiere decir que siempre sea obedecida u observada”*. Lo cierto es que, de acuerdo a sus propias palabras, *“se puede sostener que un texto legislativo que no es observado u obedecido por nadie durante largo tiempo, pierde su carácter normativo; no funciona como norma.”*<sup>5</sup>

De cualquier manera, nosotros sostenemos que *deberían existir esfuerzos para hacer coincidir los principios de validez y de eficacia de las normas jurídicas*. **El gran problema de la eficacia de las normas jurídicas estriba en su validez**. Kelsen es puntual en afirmar que la validez de la norma jurídica significa que debe ser acatada aun en el caso y precisamente en el caso en que no es acatada.

Sentadas estas bases, es de concluirse que ***el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la federación, es no válido y, por lo tanto, ineficaz. ¿Porqué?***

Porque el precepto en estudio deja de ser obligatorio cuando debería serlo en lo que refiere a su acatamiento. Y en esto nos asiste Kelsen: *“validez del derecho significa que las normas jurídicas son obligatorias...”*. Así de simple y de sencillo.

En el último párrafo del artículo 133, del código Fiscal de la Federación, es donde encontramos la imperfección que conlleva la ineficacia y, por lo tanto, su invalidez. Y es esta situación la que deja en estado de indefensión al contribuyente.

---

<sup>4</sup> Cit Por Bonifaz Alfonso, Leticia, op. Cit. p 22.

<sup>5</sup> Ibid

### 5.3 LA AFIRMATIVA FICTA, CON BASE EN LA EXISTENCIA DE UNA RESOLUCIÓN FAVORABLE DICTADA PREVIAMENTE AL CONTRIBUYENTE.

Una vez analizado lo relativo a la inevitable aparición de la figura de la preclusión dentro del procedimiento que analizamos, y habiendo demostrado con esto que el precepto jurídico en estudio por tal motivo es ineficaz y, partiendo de la base de una resolución favorable previa, lógico resulta que una vez transcurrido en exceso el plazo que la propia ley otorga a la autoridad fiscal para cumplimentar la resolución recaída al recurso de revocación, debemos considerar la aparición de una resolución afirmativa ficta, a favor del contribuyente perjudicado por el incumplimiento de la autoridad competente para dar cumplimiento a la diversa que resolvió el medio de defensa interpuesto, habida cuenta que, resultaría antijurídico e ilógico que operara una resolución negativa ficta en contra del recurrente, atentos al principio de que la autoridad fiscal no puede revocar sus propias resoluciones, además que tal situación aparejaría una franca transgresión al artículo 36, del Código Fiscal de la Federación, ya que sólo el Tribunal Fiscal de la Federación puede modificar las resoluciones favorables a los particulares.

Simplemente, resulta totalmente lógico pensar que ha habido una presunta afirmación o bien, confirmación del acto de autoridad, por virtud de haber transcurrido el tiempo previsto en el numeral en estudio sin que la autoridad proceda a lo conducente, o cuando la autoridad se aboque a repetir indebidamente el acto de autoridad, aunque aún se encuentre en tiempo para cumplimentar la resolución recaída al recurso de revocación, sin perjuicio de que, con la cumplimentación se demuestre que efectivamente el contribuyente incurrió en la comisión de la infracción que se le imputaba.

Ante estos argumentos, el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación debería establecer algún supuesto ante el caso del incumplimiento por parte de las autoridades fiscales al momento de cumplimentar las resoluciones recaídas al recurso de revocación, tratándose de los supuestos previstos dentro de sus fracciones III y IV, del referido artículo 133, esto es, cuando se mande reponer el procedimiento administrativo o bien, cuando se mande modificar el acto impugnado o se mande dictar uno nuevo que lo sustituya, debidamente fundado y motivado, cuando el recurso sea parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Con base en lo anterior, podemos concluir que, no le es dable a la autoridad fiscal competente para cumplimentar las diversas recaídas a los recursos de revocación:

*Primero* repetir los actos de autoridad de manera indebida, aún en tiempo y forma, ante lo cual tenemos la opción de acudir a reclamar su nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

*Segundo* hacerlo fuera de tiempo y forma. En este caso, cabe considerar de manera lógica la figura de una resolución afirmativa ficta, - adquisición procesal a favor del afectado- presuntamente favorable al contribuyente.

En este último supuesto, por virtud del principio de la preclusión, nos encontramos con la confirmación del derecho adquirido por mandato legal, además de que la autoridad pierde su competencia para actuar válidamente dentro del proceso por el transcurso del tiempo. Debe considerarse que el acto ha sido, como hemos mencionado, confirmado presuntamente a favor del contribuyente, dando como resultado una resolución afirmativa ficta. *Todo lo anterior derivado, por supuesto, de la ineficacia del multicitado artículo 133, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación.*

Es verdaderamente importante destacar además que, estamos ante la presencia de un acto reglado que debe cumplir la autoridad fiscal, entendiéndose por esto lo siguiente: **"Acto reglado es el que realiza la autoridad con total apego a lo que marca la Ley"**. Por lo tanto, es inaceptable que la autoridad actúe discrecionalmente al momento de cumplimentar fuera de tiempo las diversas recaídas a los recursos de revocación fuera de tiempo, recordando que acto discrecional es el que realiza la autoridad con cierta libertad, dentro del marco de la Ley... sin apegarse a ella cabalmente, añadiríamos.

A mayor abundamiento, nos concede la razón la siguiente Tesis, Visible a fojas 79, Quinta Epoca, de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra dice: **PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 133, último párrafo, le señala a la autoridad un plazo de cuatro meses para cumplir con la resolución**

recaída al recurso de revocación. Esta disposición contiene **una facultad reglada** cuando usa en su texto el término “deberá”, en lugar de “podrá”, establece un deber jurídico, en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir con las resoluciones referidas. De lo anterior, se entiende que **el propósito de la norma es obligar a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por la resolución recaída al recurso, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado.**<sup>6</sup>

Asimismo, también es aplicable, tratándose de cumplimentación de sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, en términos del antepenúltimo párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, la siguiente Tesis: **PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA.- El Código Fiscal de la Federación en su artículo 239, antepenúltimo párrafo, le señala a la autoridad un plazo de cuatro meses para cumplir con la sentencia pronunciada en el proceso administrativo (contencioso administrativo). Esta disposición contiene una facultad reglada, pues cuando usa en su texto el término “deberá”, establece un deber jurídico, en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir con el mandato contenido en las sentencias referidas. De lo anterior, se entiende que el propósito de la norma es obligar a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por una sentencia, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, éste deberá ser anulado. (10)**<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Juicio de Nulidad No. 100(20)11/97/11035/936.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 17 de febrero de 1998, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria - Secretaria: Lic. Ma. Eugenia Rodríguez Pavón.

<sup>7</sup> Juicio de Nulidad No. 100(14)43/98/327/98.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala superior de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 8 de septiembre de 1998, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Cruz Yañez Cano. (Tesis aprobada en sesión de 29 de septiembre de 1998).

Si, es una facultad reglada, lo que significa que la propia ley fiscal confiere a la autoridad competente para cumplimentar las resoluciones recaídas a los recursos de revocación, un plazo de cuatro meses, y de no ser así, tal accionar por parte de la autoridad fuera del plazo previsto, traerá aparejada una violación a las garantías del gobernado, por virtud, como hemos asentado, de querer actuar discrecionalmente, ya que de explorado derecho resulta que las autoridades, en la esfera de sus respectivas competencias, sólo pueden hacer lo que las leyes les confieren.

A este respecto, son aplicables las siguientes Tesis de Jurisprudencia:

### **AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, FACULTADES DE LAS.**

*"Las autoridades administrativas no tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes, y cuando dictan alguna determinación que no está debidamente fundada y motivada en alguna ley, debe estimarse que es violatoria de las garantías consignadas en el artículo 16 Constitucional."*<sup>8</sup>

### **AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS**

*"Los actos de las autoridades administrativas, que no estén autorizados por ley alguna, importan una violación de garantías."*<sup>9</sup>

### **AUTORIDADES**

*"Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite."*<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> QUINTA EPOCA: Tomo XXIX, Pág. 669. Olivares Amado.

<sup>9</sup> QUINTA EPOCA: Tomo XXIII, Pág. 97. Indart Tiburcio.

<sup>10</sup> QUINTA EPOCA:

Tomo XII, Pág. 928. Cía. De Luz y Fuerza de Puebla, S.A.

Tomo XIII, Pág. 44. Velasco W. María Félix.

Tomo XIII, Pág. 514. Caraveo Guadalupe.

Tomo XIV, Pág. 555 Parra Lorenzo y Coags.

Tomo XV, Pág. 249. Cárdenas Francisco V.

*Esta tesis apareció publicada, con el número 68, en el Apéndice 1917-1985, Octava Parte, Pág. 114.*

De lo anterior, se demuestra que, el ejercicio de la autoridad debe limitarse a las atribuciones determinadas en las leyes, es decir, en respeto del ejercicio de las facultades regladas, mismas que **determinan el ejercicio del poder de imperio**, los órganos de autoridad únicamente pueden realizar aquellos actos que las leyes les facultan, siendo por consecuencia, ilegales, por arbitrarios, los actos de autoridad que no encuentren sustento en la ley.

Se concluye, con base en lo expuesto en el presente capítulo, que es necesaria una reforma o adición al texto de la Ley, concretamente dentro del precepto en cuestión, el artículo 133 del Código Tributario Federal, para quedar como sigue:

### **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

**ARTÍCULO 133.** *La resolución que ponga fin al recurso podrá:*

- I.** Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II.** Confirmar el acto impugnado.
- III.** Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV.** Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V.** Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso sea total o parcialmente resuelto a favor del contribuyente.

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

***El incumplimiento de parte de la autoridad una vez transcurrido el plazo legal mencionado en el párrafo anterior, confirmará la resolución en beneficio del particular.***

En este contexto, aún cuando la ley no señala expresamente ninguna sanción por incumplimiento en el plazo previsto en el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, se entiende que la autoridad está impedida de emitir resolución que reponga el acto que sustituye al que lesionó el derecho objetivo del actor y, por ello, debe anularse.

La proposición anterior tiene su lógica y, con esto concluimos este último capítulo. Si la resolución recaída ordena fundar y motivar el proveído revocado, o bien, reponer el procedimiento administrativo y este no es realizado en el plazo previsto por el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, debemos estimar que nada faculta a la autoridad competente para cumplimentar la resolución fuera del plazo previsto en el numeral fiscal multicitado y, mucho menos si dicha cumplimentación extemporánea es en detrimento de los intereses de los contribuyentes, en virtud de que la autoridad fiscal deja de ser, por el transcurso del tiempo, competente para actuar dentro del procedimiento.

## **CONCLUSIONES**

## CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se ha analizado lo más relevante de la problemática del recurso de revocación en materia fiscal federal, específicamente en lo que atañe a la cumplimentación en tiempo de las resoluciones que le ponen fin, en términos del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

De esta suerte, vimos en el primer capítulo que en el Código Fiscal de la Federación no existe una correcta definición del término "autoridades fiscales", de donde proponemos la inclusión dentro del citado ordenamiento del concepto "autoridades fiscales", en virtud de que estimamos que dentro de sus disposiciones generales resultaría lógico que hubiera una definición del concepto de referencia, en los siguientes términos:

**Artículo 8° BIS del Código Fiscal de la Federación. Son autoridades fiscales los servidores públicos y unidades administrativas que se establezcan por el Ejecutivo Federal en los Reglamentos Interiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o del Servicio de Administración Tributaria.**

Por otra parte, es importante concluir que, partiendo de la base de que el recurso de revocación se interpone en contra del primer acto de molestia que es emitido por la autoridad fiscal, los efectos de la resolución que pone fin al medio de defensa no pueden ser derivados a alguna otra autoridad para su cumplimentación cuando ésta no se haya hecho en el plazo previsto en el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, esto es, dentro de los 4 meses.

Lo anterior es así, en virtud de que solamente hay una autoridad resolutora, por lo tanto, cuando la autoridad emisora no se ciñe al plazo legal para cumplimentar la resolución recaída al recurso de revocación, precluye su derecho para actuar dentro del procedimiento. En este punto, la sanción a la autoridad incumplida, es la pérdida de su derecho para ejercer la atribución con que contaba, debido a la preclusión.

En este contexto, es necesario establecer tres supuestos con motivo de la cumplimentación de las resoluciones al recurso de revocación en términos del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación:

- 1.- Cumplimentación que ordene subsanar vicios formales del acto recurrido.
- 2.- Cumplimentación que ordene subsanar violaciones a las formalidades esenciales del procedimiento y,
- 3.- Cuando ordene la emisión de una nueva resolución debidamente fundada y motivada que se pronuncie sobre el fondo de la cuestión planteada.

En los dos primeros casos, si no se subsanaron los vicios formales del acto impugnado o las violaciones a las formalidades esenciales del procedimiento dentro del plazo legal previsto en el artículo 133 del referido cuerpo normativo, debe entenderse que no hay resolución o no hay procedimiento, por lo que, si bien es cierto que no cabe hablar de la afirmativa ficta, en virtud de que no cabe afirmar lo no subsanado, cierto también lo es que la preclusión operaría para efectos de confirmar la invalidez y la ilegalidad con que actuó la autoridad emisora de la resolución debatida.

En el tercer supuesto, en cuanto hace al pronunciamiento del fondo de la cuestión planteada, sí cabría pensar en la aparición de la afirmativa ficta, toda vez que, al no ceñirse la autoridad cumplimentadora al plazo legal de 4 meses, la preclusión de su derecho opera en forma total y definitiva, afirmándose lo planteado por el recurrente dentro de los agravios contenidos en el recurso de revocación.

Cierto es que, al establecer el plazo de 4 meses dentro del último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal Federal, el legislador no quiso establecer la inseguridad jurídica para los gobernados, pero el legislador debió ser más preciso tratándose de las consecuencias del incumplimiento de la autoridad por el transcurso del tiempo, situación que sitúa en estado de indefensión al contribuyente. Es por eso que se propone que el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación podría quedar como sigue:

## **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

**ARTÍCULO 133.** *La resolución que ponga fin al recurso podrá:*

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.*
- II. Confirmar el acto impugnado.*
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.*
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.*
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso sea total o parcialmente resuelto a favor del contribuyente.*

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

***El incumplimiento de parte de la autoridad una vez transcurrido el plazo legal mencionado en el párrafo anterior, confirmará la resolución en beneficio del particular***

Concluimos de esta manera nuestro estudio, haciendo votos porque sea acogido con la misma benevolencia y gusto con que este fue realizado y con la certeza de que, como todo trabajo humano, es perfectible.

Ciudad de México, a 24 de junio de 1999.

## **BIBLIOGRAFÍA**

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- ACOSTA ROMERO, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa, Décima Segunda Edición Actualizada, 1995
- 2.- ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*. Ed. Porrúa Tercera Edición Actualizada. 1996.
- 3.- BONIFAZ ALFONSO, Leticia. *El problema de la eficacia en el Derecho*. Ed. Porrúa. Primera Edición, 1993.
- 4.- BONNARD, Roger. *Precis du droit administratif et public*. Librairie de la Societe Recueil Sirey. París France.
- 5.- BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho procesal fiscal*. Cárdenas Editor y Distribuidor. Segunda Edición, 1975.
- 6.- CHIOVENDA, Giuseppe. *Curso de derecho procesal civil*. Ed. Harla. Décima Segunda Edición, 1996
- 7.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. Ed. Porrúa, Décima Octava Edición, Primera Reimpresión. 1999.
- 8.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Elementos de derecho administrativo 1er. Curso*. Limusa Grupo Noriega Editores. Octava Reimpresión, 1998
- 9.- FRAGA, Gabino. *Derecho administrativo*. Ed. Porrúa. 25ª. Edición. 1986.
- 10.- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas públicas mexicanas*. Ed. Porrúa, Trigésima primera Edición Actualizada, 1995.
- 11.- GARCÍA DIEZ, Manuel. *El acto administrativo*. Tipográfica Argentina, buenos Aires, 1956.
- 12.- GONZÁLEZ OROPEZA, Manuel y GAXIOLA MORAILA, Federico Jorge. *Voz "Ley Orgánica" en el Diccionario Jurídico Mexicano del instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM*. Ed. Porrúa, Sexta Edición, 1993. P. 1974.
- 13.- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *El recurso administrativo*. Ed. Porrúa. Tercera Edición, 1995.
- 14.- MARTÍNEZ LOPEZ, Luis. *Ensayos de derecho fiscal mexicano*. 2ª. Edición, México, 1956.
- 15.- MARTÍNEZ MORALES, Rafael. *Derecho administrativo, 1º 2º cursos*. Ed. Porrúa, Tercera Edición, 1996.
- 16.- NAVA NEGRETE, Alfonso. *Voz: "silencio administrativo" en el Diccionario Jurídico Mexicano del instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM*. Ed. Porrúa, Sexta Edición, 1993. P. 2917.
- 17.- OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho administrativo mexicano*. Ed. Porrúa. Séptima Edición, 1997.
- 18.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho fiscal*. Ed. Harla. 2ª. Edición, 1997.
- 19.- SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. *Los medios de impugnación en materia administrativa*. Ed. Porrúa. Primera Edición, 1997.
- 20.- SERRA ROJAS, Andrés *Derecho Administrativo*. Ed. Porrúa. Décima Octava Edición, 1997.

## **OTRAS FUENTES**

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. Anales de Jurisprudencia.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Precedentes y tesis de Jurisprudencia.

## **LEGISLACIONES CONSULTADAS**

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Aduanera.

Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

## INDICE.

### CAPITULO PRIMERO AUTORIDADES FISCALES

1.1. Concepto y fundamento constitucional.....	1
1.2. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.....	4
1.3. Ley Aduanera .....	5
1.4. Código Fiscal de la Federación.....	6
1.5. Ley del Servicio de Administración Tributaria.....	7

### CAPITULO SEGUNDO RESOLUCIONES FISCALES

2.1. Concepto de resolución fiscal.....	23
2.2. Requisitos constitucionales y fiscales que deben reunir.....	27
2.3. Resoluciones provisionales y resoluciones definitivas.....	31
2.4. Silencio administrativo, negativa y afirmativa fictas.....	33
2.5. Irrevocabilidad de las resoluciones administrativas.....	42
2.6. Presunción de legalidad de las resoluciones administrativas.....	44
2.7. Ejecutividad de las resoluciones administrativas.....	45

### CAPITULO TERCERO EL RECURSO DE REVOCACIÓN

3.1. Concepto y fundamento constitucional.....	48
3.2. Naturaleza jurídica y opcionalidad.....	53
3.3. Elementos que debe reunir.....	62
3.4. Precedencia e improcedencia .....	64
3.5. Pruebas.....	69
3.6. Trámite y resolución.....	71

### CAPITULO CUARTO LA RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL RECURSO DE REVOCACIÓN.

4.1. Resolución.....	80
4.2. Desechamiento.....	92
4.3. Confirmación.....	94
4.4. Reposición del procedimiento o emisión de una nueva resolución.....	94
4.5. Revocación del acto impugnado.....	94
4.6. Modificación del acto impugnado o dictar <i>uno nuevo</i> .....	94
4.7. Cumplimiento de las resoluciones al recurso administrativo.....	95

### CAPITULO QUINTO LA RESOLUCIÓN PARA EFECTOS Y EL PLAZO PARA CUMPLIMENTARLA.

5.1. El párrafo final del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.....	97
5.2. La ineficacia del precepto jurídico en estudio.....	102
5.3. La afirmativa ficta, con base en la existencia de una resolución favorable dictada previamente al contribuyente.....	105
CONCLUSIONES .....	111
BIBLIOGRAFIA .....	114