

40721
223



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGÓN

**ANÁLISIS DE LA SUPLETORIEDAD DE LAS PRUEBAS
EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA
FISCAL FEDERAL**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A:
NORA ELIZABETH HERNÁNDEZ ORTÍNEZ**

ASESOR: LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

DE 2003

A



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.

**TESIS CON
FALLA DE
ORIGEN**

A Dios, que en mis alegrías y tristezas, en cada paso certero o erróneo de mi vida, ha estado siempre presente para alentarme o exhortarme.

Gracias Dios por hacerme sentir tu amor que me ha dado el aliento, la guía y la fuerza para caminar por este sendero de la vida; y que me das la oportunidad de disfrutar este momento en compañía de mis seres amados.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

B

A Cosme Hernández Herrera y María Elena Ortíz de Hernández, mis amados padres, quienes con su incommensurable amor, enseñanza, esfuerzo, dedicación y entrega incondicional, hacen posible que experimente este momento de mi vida.

El mérito de esta meta, en la carrera de mi vida, es de Ustedes.

Gracias padres por formarme como sólo ustedes podrían hacerlo.

TESIS CON
FALSA DE ORIGEN

C

A mis hermanos, Martha Patricia y José Luis, de quienes agradezco su amor, apoyo, comprensión y atención.

Comparto con ustedes, queridos hermanos, esta como muchas otras experiencias que juntos hemos vivido y que han sido parte de mi formación.

*A mi querida abuela, tíos, primos, parientes
y entrañables amigos que con su amor,
estima, apoyo y deseos sinceros, inundan de
bendiciones mi vida.*

*Porque el lazo más fuerte fuera del amor de
familia, es aquel que se siembra y se
procura con personas que también saben
dar una parte de sí mismos a otros.*

*Gracias por permitirme ser parte de
ustedes.*

*A Rafaela Herrera, Pedro Hernández
Herrera, José Isabel Hernández Herrera,
Efraín Hernández Dorantes, José Manuel
Hernández Ordínez; seres queridos que ya
no se encuentran entre nosotros, sin
embargo su cariño, enseñanzas y todo lo
que representan en mi vida, permanecerán
en mi mente y en mi corazón.*

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

Capítulo I

Recurso Administrativo

A. CONCEPTO GENÉRICO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.....	2
B. NATURALEZA JURÍDICA.....	6
C. JUSTIFICACIÓN.....	11
D. ELEMENTOS.....	15
E. CLASIFICACIÓN.....	19

Capítulo II

Recurso de Revocación y el Procedimiento

Contencioso-Administrativo

A. RECURSO DE REVOCACIÓN

1. Concepto de Recurso de Revocación en materia fiscal federal.....	24
2. Plazo y autoridad Competente para resolverlo.....	28
3. Causales de Procedencia.....	34
4. Requisitos que debe reunir el escrito en el que se interpone el Recurso de Revocación.....	38
5. Impugnación de Notificaciones.....	43
6. Causales de Improcedencia.....	47
7. Resolución.....	51



B. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

1. Concepto de Procedimiento Contencioso-Administrativo.....	56
2. Naturaleza Jurídica.....	58
3. Procedimiento.....	62
a. Partes.....	63
b. Demanda y Contestación.....	65
c. Causas de Procedencia, Improcedencia y Sobreseimiento.....	71
d. Período de Pruebas.....	75
1) Pruebas admisibles.....	77
2) Desahogo.....	78
e. Cierre de instrucción.....	92
f. Sentencia.....	94

Capítulo III

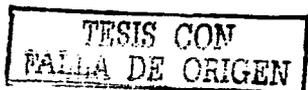
La tramitación, desahogo y valoración de las Pruebas en el Recurso de Revocación.

A. LA SUPLETORIEDAD EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1. Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.....	100
a) Interpretación estricta.....	105
b) Por analogía.....	107
c) Por supletoriedad.....	109
2. ¿Qué es la Supletoriedad de la Ley?.....	110
3. Reglas de la Supletoriedad.....	116

B. PROBLEMÁTICA QUE SE SUSCITA DE LA REGULACIÓN QUE HACE EL ARTÍCULO 130 PÁRRAFO INFINE DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1. Las Pruebas en el Recurso de Revocación.....	122
---	-----



2. Análisis de la Prueba Pericial

- a) Concepto de Prueba Pericial.....130
- b) Importancia.....132
- c) Requisitos para ser perito.....136
- d) Perito tercero en discordia.....139
- e) Recusación de peritos.....142
- f) Desahogo.....146
- g) Valoración.....148

3. Violación a la Garantía de Audiencia.....151

C. PROPUESTA PARA LA TRAMITACIÓN, DESAHOGO Y VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.....163

CONCLUSIONES.....178

BIBLIOGRAFÍA.....182

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

INTRODUCCIÓN

En todo Estado de Derecho existe un sistema normativo que rige su organización y funcionamiento, las relaciones de gobernantes y gobernados, sus obligaciones y derechos y el límite de la actividad gubernamental, al cual debemos ceñirnos para no quebrantar, por un lado el principio de legalidad que conduce sus actuaciones o funciones, y por el otro para que los particulares, coadyuven con el Estado para preservar la armonía social, el bienestar y el orden público.

Para preservar tanto la constitucionalidad como la legalidad de las actuaciones de las dependencias y organismos integrantes del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, en nuestro país se han instaurado instrumentos que representan medios de impugnación a favor de los particulares, consistentes en los Recursos Administrativos y el Juicio Contencioso Administrativo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como órgano de la Administración Pública Federal, es la autoridad encargada de llevar a cabo el cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en términos de las leyes aplicables y asegurarse que los contribuyentes cumplan con las obligaciones fiscales a que están sujetos. A fin de cumplir con esta función, la autoridad fiscal lleva a cabo una serie de actos y emisión de resoluciones, teniendo el deber de ceñirse a las disposiciones tanto sustantivas como adjetivas y que de no hacerse así el agraviado tiene a su alcance el Recurso de Revocación o el Procedimiento Contencioso-Administrativo para exigir el restablecimiento del orden legal controvertido o violado.

El Recurso de Revocación, además de ser un medio con que cuentan los particulares en contra de las determinaciones administrativas que lesionan sus derechos, representa una vía que permite a la Administración Pública reconsiderar, corregir o modificar sus resoluciones o diligencias que no estén ajustadas a las formalidades que deben seguirse y como consecuencia se podrá enmendar o encauzar por el sendero de la legalidad ese proceder, que puede estar viciado por error, ignorancia, desvío de poder, desproporción, injusticia

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

X

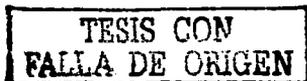
manifiesta o por cualquier otra emisión que lesione los intereses personales o patrimoniales del agraviado.

El presente trabajo se ocupará de estudiar la regulación de las pruebas en el Recurso de Revocación en materia fiscal federal, en la que se encuentran graves deficiencias, que lejos de cumplir con la función de todo Recurso Administrativo puede ocasionar un agravio al particular que acude a esta vía de impugnación, en especial cuando se presenta la Prueba Pericial.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 130 párrafo "*in fine*", prevé la Supletoriedad para la tramitación, desahogo y valoración de las pruebas a las normas del Procedimiento Contencioso-Administrativo, sin embargo, dicha aplicación va en contra de las reglas de la Supletoriedad, toda vez que el Recurso de Revocación y el Procedimiento Contencioso-Administrativo son procedimientos de naturaleza jurídica distinta, siendo esta una de las causas por las que la Supletoriedad no puede operar, dicha regla también se encuentra reconocida en el artículo 5º del ordenamiento invocado, al referirse a la supletoriedad del derecho federal común al derecho fiscal.

Como se desarrollará en los capítulos que componen éste trabajo, se verá que las reglas de la Supletoriedad no son establecidas por capricho, sino para evitar problemas, como los que se generan sobre todo en la Prueba Pericial, dando lugar a que la autoridad fiscal que resuelve el Recurso en comento valore dicha probanza como una documental privada, dejando a un lado la esencia misma de la prueba pericial, que en materia fiscal es de vital importancia.

De las deficiencias que se presentan en las Pruebas en el Recurso de Revocación, cabe cuestionar ¿Verdaderamente son aplicables las disposiciones del Procedimiento Contencioso Administrativo al Recurso de Revocación en cuanto al trámite, desahogo y valoración de las pruebas y en concreto de la Prueba Pericial?. No, porque con ello se está privando al particular, que acude a esta vía de impugnación, de una adecuada substanciación de la Prueba Pericial, resultando inclusive violatorio de la Garantía de



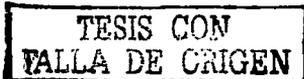
Audiencia que numerosos doctrinarios han incluido como elementos de los Recursos Administrativos.

El presente documento tiene como finalidad exponer en primer lugar que la Supletoriedad en los términos planteados en la ley es inoperante, produciendo un estado de incertidumbre respecto a las formalidades de la Prueba Pericial, y por otra parte presentando una propuesta de cómo se considera debe estar regulado lo referente a la prueba citada, para tal efecto el esquema esta estructurado de la siguiente manera:

En el primer capítulo denominado "Recurso Administrativo", se estudiarán los aspectos más generales de este medio de impugnación, en virtud de que este representa el antecedente directo del Recurso de Revocación en materia fiscal federal; por ello se incluye el concepto, la naturaleza jurídica, su justificación, sus elementos y la clasificación desde varios puntos de vista.

El segundo capítulo que se denomina "Recurso de Revocación y el Procedimiento Contencioso-Administrativo" contempla el estudio dogmático de estos dos medios de impugnación, concretándose el estudio de una especie de los recursos administrativos, esto es, el Recurso de Revocación. En ambos casos, se estudia su substanciación, requisitos y elementos, para que de esta forma se esté en aptitud de determinar sus semejanzas y diferencias en términos generales, y en especial lo conducente a la naturaleza jurídica del Contencioso-Administrativo, ya que en obvio de repeticiones no se contempló la naturaleza jurídica del Recurso de Revocación, en virtud de que es la misma que todo Recurso Administrativo, misma que se estudia en el Capítulo I.

Una vez que se ha dejado claro que existen diferencias sustanciales entre el Procedimiento Contencioso-Administrativo y el Recurso de Revocación, se contempla el Capítulo III denominado "La tramitación, desahogo y valoración de las pruebas en el Recurso de Revocación", que abarca lo correspondiente a la Supletoriedad haciendo un estudio del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, este precepto regula dicha figura jurídica en términos generales y posteriormente se expone la Teoría de la Supletoriedad incluyéndose



las reglas para que esta opere. Al respecto, es de mencionarse que la Supletoriedad es una figura jurídica que en nuestro país no está desarrollada plenamente y lo más loable son los criterios que el Poder Judicial Federal ha emitido en la materia, a pesar de que en innumerables normas jurídicas se contempla y tal vez sin saber lo que esta figura implica. Asimismo en el capítulo en comento, se realiza un estudio de las pruebas en el recurso de revocación, puntualizándose en la Prueba Pericial, en la que se confrontará la regulación supletoria prevista, demostrándose que es deficiente e inoperable.

También se analiza de qué manera esta situación es conculcatoria de una de las Garantías de Seguridad Jurídica, como lo es la de Audiencia. Finalmente se propondrá una regulación expresa del Recurso de Revocación en lo referente a la Prueba Pericial, diseñándose conforme a las necesidades y circunstancias que se presentan en el Recurso citado.

Se debe comprender que es necesaria dicha regulación para que el recurso en tratamiento, represente una verdadera vía de impugnación para el particular no dejándolo indefenso en cuanto a la substanciación de las Pruebas que considere pertinentes para demostrar a la autoridad, que debe modificar, reformar o dejar sin efectos sus actos. De esta manera la Ley debe establecer claramente las disposiciones que norme la Prueba Pericial en el Recurso Administrativo Fiscal, proporcionándole al particular un instrumento sólido y sin vacilaciones, sobre el cual debe ceñirse para demostrar los hechos que sustentan sus pretensiones.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

PAGINACIÓN

DISCONTINUA

CAPÍTULO I
RECURSO ADMINISTRATIVO

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A. CONCEPTO GENÉRICO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

Para el estudio del Recurso Administrativo resulta indispensable, comprender primeramente la concepción genérica de lo que es un Recurso. Gonzalo Armienta Hernández, al referirse al recurso en general cita la definición de Héctor Jorge Escola, quien señala: "Recurrir es en sentido general, acudir ante un juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta; es también acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad"¹.

La anterior definición la podemos comprender y complementar con la proporcionada por el maestro Miguel Acosta Romero, que a la letra dice: "Recurso en general es un medio de impugnación establecido en las leyes para que un particular en uso de un derecho subjetivo controvierta, un acto de una autoridad que lesionó sus derechos, por las causas que la propia Ley señale y que tenga normas para su inicio, admisión, substanciación, determinación de plazos, ofrecimiento y valoración de pruebas y elementos para su resolución"².

De las concepciones anteriores se desprenden dos especies de recursos: aquellos que se ventilan ante la autoridad judicial y los administrativos. El Recurso permite a los particulares promover el control de legalidad de la sentencia del juez o de la resolución de una autoridad cualquiera, constituyendo un instrumento jurídico integrante del derecho de defensa que constitucionalmente corresponde a todo individuo que resulte afectado por un acto de autoridad.

En específico los Recursos Administrativos se originaron por la necesidad de que la Administración contara con un adecuado medio de control de sus actos, a través del cual la autoridad se encuentra obligada a fundar jurídicamente su proceder y en su caso a reexaminar su actuación jurídica de hecho, ante la petición que de manera procedente y

¹ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*. Ed. Porrúa, México 1991, p.53

² ACOSTA ROMERO, Miguel. *Derecho Administrativo Especial*, Tomo II, Ed. Porrúa, México 1999, p.590



oportuna le presente el particular involucrándonos con los recursos que tiene el particular frente a la entidad pública desde la estructura formal de la Administración.

Independientemente de la presunción, salvo prueba en contrario, de que la Administración actúa debida y legalmente, el particular requiere contar con Recursos Administrativos en tanto medios legales que pueda ejercitar a fin de que la propia autoridad administrativa ejecute la revisión, modificación o anulación del acto que le afecta. De esta manera el Recurso dentro del ámbito administrativo se traduce en un medio de protección al alcance del administrado para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos y en general para defender sus derechos frente a la Administración Pública.

La doctrina ha emitido diversas definiciones del Recurso Administrativo. Así el maestro Andrés Serra Rojas afirma: "El Recurso Administrativo es un medio ordinario de impugnación y directo de defensa legal que tienen los gobernados afectados, en contra de un acto administrativo que lesione su esfera jurídica de derechos o intereses, ante la propia autoridad que lo dictó, u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule, reforme o modifique, una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto, restableciendo el orden jurídico violado"³, puesto que también la misma Ley le otorga facultades a la Administración Pública para conocer de estos medios de control de legalidad.

Por su parte, Gabino Fraga otorga la siguiente definición: "El Recurso Administrativo constituye un medio legal del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener, en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme, en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo"⁴.

³ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo: Doctrina, Legislación y jurisprudencia, 20ª edición, Ed. Porrúa, México 1997, p.727

⁴ FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 32ª edición, Ed. Porrúa, México 1993, pp. 435-436

Antonio Carrillo Flores, concibe el Recurso Administrativo como: "La posibilidad de que un particular impugne ante la autoridad administrativa, una decisión con el objeto de que la autoridad ante quien se dirige emita una nueva resolución sobre el fondo del asunto"⁵

Emilio Margain Manatou, define al Recurso Administrativo como: "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida" ⁶, en este sentido el referido autor menciona que con el Recurso Administrativo se origina una controversia entre la Administración y el administrado.

El maestro Miguel Acosta Romero indica: "El Recurso Administrativo es la impugnación de un acto de autoridad administrativa ante la propia autoridad (reconsideración) o ante la autoridad superior (revisión jerárquica) pero debe ser establecido en la Ley y debe hacerse valer dentro del plazo que la misma Ley señale, ante la autoridad que también indique la Ley y debe dar la oportunidad para ofrecer pruebas, para la valoración de las mismas, para que el que promueva el recurso alegue su derecho y que la autoridad decisoria tenga la obligación de resolver el recurso en un plazo determinado"⁷

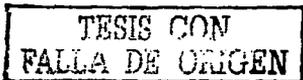
Con base en las definiciones precedentes, es posible concluir que el Recurso Administrativo es un medio de impugnación en virtud del cual los particulares que han sido afectados en su esfera jurídica, ya sea que incida en sus derechos o intereses, con motivo de un acto de naturaleza administrativa pueden acudir ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que en caso de comprobar la ilegalidad o inoportunidad del mismo, lo revoque, anule, reforme o modifique.

En efecto el contenido del Recurso Administrativo puede concretarse al examen de la legalidad de la decisión impugnada o al estudio de su oportunidad. El examen de la

⁵ CARRILLO FLORES, Antonio. *La Defensa Jurídica de los particulares frente a la Administración en México*. Ed. Porrúa, México 1939, pp. 136 y 55

⁶ MARGAIN MANATOU, Emilio. *El Recurso Administrativo en México*. 5ª edición, Ed. Porrúa, México 1999, p. 18

⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel. *op. cit.* p. 591



oportunidad se refiere a la estimación de la conveniencia del acto, en función del interés público, tal como lo aprecie la Administración Pública a través del órgano revisor y el examen de la legalidad implica el estudiar si la decisión se ajusta a los preceptos del derecho objetivo.

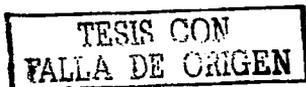
No omito señalar que dicho medio de impugnación debe estar consagrado en una Ley que prevenga la forma de substanciarlo, un período de pruebas, a efecto de que la autoridad que conoce del mismo, esté en la posibilidad de resolverlo y que al particular se le garantice que esa resolución será apegada a derecho. Algunos autores advierten que este medio de impugnación representa una forma económica de subsanar los errores de la Administración Pública, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional.

De acuerdo a los fines del presente trabajo y para obtener una mayor comprensión de lo que significa el Recurso Administrativo es menester establecer la diferencia del mismo con las llamadas instancias administrativas.

Las instancias administrativas que son comunes sobre todo en materia fiscal, tales como la de devolución de lo pagado indebidamente, de compensación, de prescripción, de caducidad, se deben tramitar previamente a los Recursos Administrativos, y en esencia sólo buscan el reconocimiento o el respeto de un derecho o la aclaración de una actuación de la autoridad administrativa y con ello se deben evitar los medios de defensa legal que puede hacer valer el contribuyente.

Por el contrario, los Recursos Administrativos representan la esencia de un medio de defensa legal creado por el legislador a favor de los administrados, para que en caso de resultar afectados en sus propiedades, derechos o intereses patrimoniales por un acto de la Administración Pública, soliciten ante la autoridad competente la modificación o nulidad de esa resolución o procedimiento viciado.

En el Recurso Administrativo se ataca una resolución definitiva, estricta y personal causante de agravios al recurrente, en cambio en la instancia administrativa no existe tal



resolución definitiva, sino que se hace valer como un derecho del gobernado contemplado en la hipótesis normativa en que se sustente, como en el caso de la solicitud de la declaración de prescripción, caducidad o compensación y devolución a favor de una persona física o moral. En términos generales sin adentrarnos en la materia fiscal encontramos como instancias administrativas a la solicitud de una concesión, de un permiso, de una licencia, de una autorización, la exención de impuestos.

B. NATURALEZA JURÍDICA

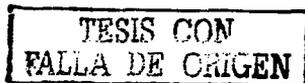
La Administración Pública tiene el control de sus dependencias y es la más interesada en que todos sus agentes públicos se subordinen a las disposiciones legales. El Recurso Administrativo permite al poder público revisar y modificar sus actos a instancia de un particular que se siente agraviado con una resolución administrativa ilegítima.

En los Recursos Administrativos, el poder público se concreta a confirmar, revisar o modificar su propio acto o el de una dependencia inferior, para determinar si se ha ajustado a la Ley.

En efecto, los diferentes funcionarios con que cuenta la Administración Pública tienen una serie de atribuciones que deben ser cumplidas a cabalidad, sin embargo, frecuentemente por desconocimiento de la Ley o por una actitud contraria a derecho, los órganos de la Administración Pública emiten resoluciones ilegales y arbitrarias.

Estas circunstancias ponen de manifiesto la necesidad de que la Administración cuente con mecanismos de control de legalidad de las resoluciones que de ella emanan. El Recurso Administrativo es uno de esos mecanismos, por lo que la doctrina lo ha denominado como un medio de "control administrativo".

El control administrativo, señala Miguel Acosta Romero, tiene por objeto: "...pugnar por el sostenimiento de la juridicidad del acto de la administración, el cual se realiza a través de



un procedimiento administrativo, es decir, a través de una serie de actos orientados al control de la legitimidad y de la oportunidad, mérito o conveniencia del quehacer jurídico de los órganos de la Administración Pública, y que sirve, al propio tiempo, de garantía de los administrados.”⁸

Hay autores que consideran como medios de control administrativo al Contencioso Administrativo (tribunales basados en el modelo francés, llamado sistema continental europeo) y a los Recursos Administrativos.

Esta opinión se sustenta en el hecho de que tanto el Procedimiento Contencioso-Administrativo, como el Recurso Administrativo se llevan a cabo ante órganos administrativos, es decir, no pertenecientes al poder legislativo, ni judicial; al respecto opino que el Recurso Administrativo constituye un verdadero autocontrol ejercido por parte de la Administración Pública, que le permite revisar y corregir sus deficiencias relacionadas con la legalidad u oportunidad de sus actos, a instancia de un particular que se estima afectado por los mismos.

No considero al Procedimiento Contencioso-Administrativo como un medio de autocontrol, en el que la propia autoridad tenga esa facultad de revisar sus actos, porque si bien es cierto, que proviene de un órgano administrativo, no lleva a cabo una función propiamente administrativa, ya que de ser así revisaría sus propios actos y por el contrario emite un juicio respecto de los actos de otra autoridad, por lo que su función es más bien jurisdiccional; por el momento no abundaré más al respecto, ya que cuando se hable de la naturaleza jurídica del Contencioso-Administrativo, realizaré una explicación sucinta del tema, por lo que ahora sólo quisiera dejarlo apuntado.

Derivado de las consideraciones anteriores encontramos que el Recurso en comento es un instrumento de autocontrol que posee la Autoridad Administrativa, lo que describe parte de su naturaleza jurídica.

⁸ *Ibidem*, p. 594.



Por otra parte, la naturaleza de los Recursos Administrativos deviene en determinar que se trata de actos administrativos y no de actos jurisdiccionales.

En este sentido, acerca de la naturaleza del Recurso Administrativo, la doctrina ha elaborado dos tesis contrapuestas. Una de ellas sostiene que el recurso en cuestión es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional, mientras que la otra afirma que constituye un acto esencialmente administrativo.

Los que se pronuncian por la primera postura como Gabino Fraga, argumentan que "existe una controversia entre el particular y la administración que ha realizado el acto, de modo que esta última tiene que poner fin a dicha controversia, decidiendo si el acto recurrido constituye o no una violación a la Ley.

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

De la misma forma se ha querido fundar esta postura, en el hecho de que en varias leyes se establece que el particular afectado con una resolución administrativa puede optar, para reclamarla, entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial, lo cual indica que son equivalentes.

Considero que los argumentos que apuntan al Recurso Administrativo como un acto jurisdiccional, son contradictorios y lejos de demostrar tal afirmación confirma que es un acto administrativo. En primer término la controversia, en términos procesales se traduce en lo que la doctrina de la materia denomina "litigio", siendo este elemento el principal objetivo que trata de resolver un órgano jurisdiccional, obteniendo con ello un acto de esta naturaleza.

* *Op. cit.*, pp. 437 y 438

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El litigio lo define Carneluti como "el conflicto de intereses jurídicamente calificado por la pretensión de uno de los interesados y la resistencia del otro"¹⁰, esto es, hay litigio cuando una persona formula contra otra una pretensión, exigiendo la subordinación del interés ajeno al interés propio; y frente a esa pretensión la otra parte expresa su resistencia, negando subordinar su interés propio al interés hecho valer mediante la pretensión. Sería un buen argumento el establecer que con el Recurso Administrativo se resuelve una controversia, ya que de ser así como lo apuntan diversos autores como Gabino Fraga, se estaría en presencia de un acto jurisdiccional.

Sin embargo dentro de los Recursos Administrativos no existe una verdadera controversia o litigio, puesto que si bien la pretensión del particular que elige este medio de impugnación está bien definida y consiste en revocar, modificar o anular, no se puede afirmar que en ese momento las pretensiones de la Administración Pública sean contradictorias con las del particular, toda vez que al dar entrada al Recurso Administrativo, no pretende oponer su resistencia ante la pretensión planteada, sino que únicamente valorará los argumentos del recurrente para realizar un estudio sobre la procedencia de las manifestaciones que realizó, por lo que su objeto no es dar fin a una controversia, ya que ésta en realidad nunca ha existido.

Por otro lado, es cierto que los procedimientos en los Recursos Administrativos se plantean en las leyes de manera semejante a los procedimientos judiciales, pero esto no es suficiente para calificar que aquellos son actos verdaderamente jurisdiccionales.

La semejanza se da en función de la necesidad de establecer una serie de requisitos de forma para la substanciación de los recursos administrativos, lo que permite, por un lado que el particular de a conocer de manera ordenada sus argumentos y por otro lado que la autoridad realice la revisión de sus actos no de manera arbitraria, sino de acuerdo con las normas legales.

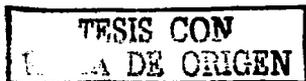
¹⁰ GÓMEZ LARA, Cipriano. Teoría General del Proceso, 9ª edición, Ed. Harla, México 1996, p. 1

Precisamente el presente trabajo proviene del trato semejante que se hace de los procedimientos administrativos y los jurisdiccionales, debido a que en nuestra legislación fiscal hay graves incongruencias en cuanto a la regulación del Recurso de Revocación, ya que se pretende someterlo a las normas del Contencioso-Administrativo (como si fuesen equivalentes), siendo a todas luces inoperante dada la naturaleza jurídica que presenta cada uno de ellos, puesto que como se pretende demostrar en el presente trabajo hay diferencias abismales entre uno y otro, originando únicamente múltiples problemas.

Ahora bien, el carácter optativo de los Recursos Administrativos obedece a cuestiones negativas que se presentan dentro del sector gubernamental que se encargan de substanciarlos y resolverlos, tales como la ignorancia, el desvío de poder que va en detrimento de las garantías de legalidad y de audiencia establecidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De esta manera los gobernados ante un acto administrativo que les cause agravio se evitarán una serie de trámites que saben no prosperarán y es precisamente en este punto donde se deben buscar los caminos adecuados para restablecer la importancia del Recurso Administrativo, no para volver a contemplarlo con el carácter de agotamiento previo al Procedimiento Contencioso-Administrativo, sino para que dentro del carácter optativo, el gobernado pueda tener realmente dos vías a escoger.

Una vez analizada la tesis que señala al Recurso Administrativo como un acto jurisdiccional, corresponde mencionar los argumentos que indican que es un acto administrativo, para ello los razonamientos que expone al respecto el maestro Andrés Serra Rojas, son los siguientes:

"a) No existe controversia entre la administración y el particular recurrente, sino una mera revisión de un acto administrativo de la propia autoridad administrativa o de un superior jerárquico, que la obliga a emitir un nuevo acto administrativo, no a una sentencia, o a ratificar el anterior. De modo que se diferencia de la impugnación administrativa que demanda, además del particular y la administración, la presencia de un juzgador.



"b) Los Recursos Administrativos no necesariamente deben inspirarse en procedimientos semejantes a los judiciales. Es típico de la administración encontrar sus propios y originales caminos para desenvolverse, de manera que los problemas jurídicos se complican cuando se confunden las jurisdicciones.

"c) La irrevocabilidad de las resoluciones administrativas que ponen fin a un recurso es propia de numerosos actos administrativos. La Ley es la que determina la naturaleza del acto administrativo y la que, finalmente, debe resolver su estructura definitiva."¹¹

Hay innumerables razones a favor y en contra de ambas opiniones. Sin embargo, se consideran fundados los argumentos que sostienen que el Recurso Administrativo no constituye un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si se considera —como indica el maestro Andrés Serra Rojas— que no hay una autoridad distinta de las partes que resuelva, ya que el Recurso Administrativo plantea una situación que implica la violación de alguna disposición legal de la propia autoridad, enfrentándonos a la por demás explorada situación de encontrarse dicha autoridad en la simultaneidad de juez y parte.

Por nuestra parte, opinamos que la naturaleza jurídica del Recurso Administrativo es la de un medio de autocontrol con que cuenta la Administración Pública, así como de un acto esencialmente administrativo.

C. JUSTIFICACIÓN

Es loable la existencia del Recurso Administrativo, puesto que su ausencia sería causa de perturbaciones sociales y anarquía. La función pública está reglada por estatutos y las atribuciones administrativas se encuentran claramente determinadas, pero esto no es suficiente si ante una transgresión de la Ley que lesiona un derecho subjetivo no existieran medios eficaces para impugnarlos.

¹¹ *Op. cit.*, p.500

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El Recurso Administrativo como se ha planteado en los apartados que anteceden significan un medio de control de la legalidad de los actos administrativos. Esto quiere decir que la justificación del Recurso Administrativo está sustentada por dos pilares fundamentales, por un lado como un medio que debe existir en todo país democrático ante una resolución o disposición que resulte ilegal y arbitraria para el particular, esto es, como un medio de defensa y por otra parte como un instrumento de autocontrol de la legalidad a que debe ceñirse la actividad de la Administración Pública.

La doble necesidad de la instauración de los Recursos Administrativos, consiste en que es parte del derecho de audiencia que se atribuye a los gobernados y a la vez representa un medio de control de la legalidad por parte de la Administración Pública.

La mayoría de la doctrina coincide que en esos dos puntos se expresa la justificación de los Recursos Administrativos, y que el tratadista Gonzalo Armienta Hernández resume, al señalar: "...todo país democrático debe contar dentro de su estructura jurídica, con esta institución procedimental, la cual es, a la vez medio de defensa del particular e instrumento de autodefensa de la legalidad por parte de la administración..."¹²

Todo ordenamiento jurídico que tenga por objeto regular los actos de autoridad, debe contar con sus respectivos recursos, de tal forma que representen una oportunidad para el particular de defenderse ante los propios órganos de la administración.

Hemos comprendido la necesidad de los Recursos Administrativos, sin embargo, cabe estudiar dentro de la justificación de esta institución jurídica, sus ventajas y desventajas, con el fin de realizar una evaluación integral de los mismos.

Al respecto Emilio Margain Manatou, entre otros autores, realiza una exposición clara y precisa sobre las ventajas que origina la incorporación del Recurso Administrativo dentro del orden jurídico positivo, estableciendo que:

¹² *Op.cit.*, p.63

"A) Es un eficaz control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa. Si hay incompetencia de autoridad, omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, vicios del procedimiento que afecten defensas del particular, si se dictó en contravención a la disposición aplicable o se dejó de aplicar la debida, corregir el desvío de poder en que ha incurrido la autoridad cuyo acto se reclama.

"B) El Recurso Administrativo permite a la autoridad administrativa lavar en casa "la ropa sucia", pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojarían a la misma administración de ser llevada ante un tribunal.

"C) Permite a la Autoridad Administrativa conocer en la inconformidad de aquellas lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la Ley que quizás no convenga que el reclamante exhiba ante un tribunal, pues la publicidad o difusión que la sentencia recibirá será mayor que la que pudiera tener la resolución administrativa que diera la razón al recurrente.

"D) El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho, ya que la autoridad puede tomar en cuenta circunstancias que un tribunal no puede examinar.

"E) Al actuar el recurso como un "cedazo" se depuran los casos para la defensa y se evita, además un recargo a las labores de los tribunales.

"F) Para el particular si la razón le asiste, será más expedita la justicia administrativa"¹³

El Recurso Administrativo representa como se ha mencionado en anteriores líneas un control de legalidad de la actuación de la autoridad, sin lo cual se estaría frente a la anarquía.

¹³ *Op. cit.*, pp. 162, 163 y 164.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El autor citado, expone de manera sencilla que el Recurso en comento, representa un instrumento para la Administración Pública a efecto de que sea ella misma la encargada de subsanar sus deficiencias.

En este punto podemos establecer como ventaja que la autoridad, en conocimiento de dichas deficiencias, está en posibilidad de establecer políticas adecuadas para superarlas, otorgando así un mejor servicio público que se traduciría en una disminución de inconformidades.

Aunado a lo anterior este medio de defensa evita al particular un conflicto oneroso, como representaría su substanciación ante el Tribunal Contencioso. También es expedito porque la autoridad ya tiene conocimiento del contexto de la inconformidad planteada, y no implicaría el exhaustivo estudio que tendría que realizar un tercero para decidir a quien le asiste la razón.

Por lo que hace a las desventajas, el maestro Emilio Margain Manatou enuncia las siguientes:

“A) Muchos funcionarios de la administración pública piensan, al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.

“B) Las decisiones importantes, por regla general, se llevan al acuerdo de la autoridad superior por lo que al intentarse el Recurso Administrativo se sabe de antemano, que la resolución reclamada será confirmada.

“C) El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar, lo más posible la solución del caso.”¹⁴

De estos razonamientos, observamos que las ventajas superan a las desventajas y que estas se refieren a las actitudes que adopta la autoridad que resuelve, por ello para superarlas se

¹⁴ *Ibidem*, p. 165

debe dar mayor legalidad de acuerdo a la naturaleza jurídica del Recurso Administrativo en cuanto al procedimiento para substanciarlo.

D. ELEMENTOS

Los elementos de los Recursos Administrativos constituyen los factores, la materia o la substancia que configuran su existencia como medios de defensa instituidos a favor del gobernado en contra de la Administración Pública.

El maestro Andrés Serra Rojas¹⁵ expresa como elementos necesarios o constitutivos del Recurso Administrativo los siguientes:

1. Una resolución administrativa. Que constituye la base para la impugnación; es decir, un acto administrativo impugnable.
2. El particular que interpone el recurso. Que es a quien le interesa que la autoridad revise su actuación;
3. Debe afectar al particular. Esto es necesario ya que no sería lógico que el gobernado quisiera, a petición de él mismo, la revisión de un acto, el cual le beneficia;
4. Debe estar establecido en la Ley. Esto lo hemos indicado en el concepto de Recurso Administrativo y es necesario que, aunque sea enunciativamente, la Ley lo establezca.

En nuestro derecho, sólo se indica el nombre del recurso y el plazo para interponerlo; aún así debe ser la Ley quien lo prevea.

¹⁵ *Op. cit.*, pp. 728, 729

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5. La autoridad ante la que se interpone. Será siempre de carácter administrativo, pues ya quedó señalado que a los órganos del poder ejecutivo se les está brindando la oportunidad de corregir un posible e involuntario error de apreciación al emitir un acto administrativo;

6. Plazo para interponerlo. Ya que el recurso nunca se tramita de oficio, la Ley señalará el tiempo de que dispone el particular para presentar su impugnación; el cual suele ser variable en nuestra legislación.

7. Requisitos de forma. La Ley o los reglamentos correspondientes establecerán esta cuestión; forma que será, en todo caso, escrita. En algunos casos, como en materia de normas de calidad y de comercio exterior, existen formatos ya impresos para presentar el recurso que la Ley prevé.

8. Procedimiento adecuado. Las etapas del procedimiento establecidas en otras ramas del derecho, no serán seguidas minuciosamente en materia de recursos administrativos, sin embargo es necesario que se respeten determinadas etapas y garantías del procedimiento.

9. Obligación de la autoridad de dictar resolución. Dado que toda la mecánica del Recurso Administrativo tiene como fin el que se dicte una resolución que anule, modifique o confirme el acto impugnado; tal resolución es un nuevo acto administrativo y se debe insistir en que no se trata, bajo ningún concepto de una sentencia, ya que no ha existido contienda procesal ante un órgano investido con potestad para pronunciar la verdad legal a favor de una parte en controversia con otra.

Considero que además de los mencionados se destacan los siguientes:

A) No sólo basta la existencia de una resolución administrativa, sino que la Ley debe especificar los actos o resoluciones administrativas que son la base de la impugnación.

B) Que se concrete el término para la resolución del recurso y que se contemple el caso de la positiva o "*negativa ficta*" ante el silencio de la Administración Pública.

C) La resolución del Recurso debe fundarse y motivarse en derecho como parte del principio de legalidad y que se notifique personalmente al interesado.

D) Requisitos del escrito mediante el cual se interpone.

E) Que el mismo ordenamiento jurídico que lo regule estipule otros medios de defensa que puedan hacerse valer por el particular agraviado en caso de no resultar favorecido con la resolución del Recurso Administrativo.

Por su parte, Sergio Francisco De La Garza clasifica a los elementos de los Recursos Administrativos en:

A) Esenciales: tienen este carácter "...a) una Ley que establezca el Recurso; b) un acto administrativo contra el que se promueva el recurso; c) la autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo; d) la afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, y e) la obligación de la autoridad de dictar una nueva resolución en cuanto al fondo"¹⁶

B) De su naturaleza: "...a) Plazo de interposición de recurso; b) formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición; c) fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso; d) pruebas, y posible suspensión y e) requisitos de ella."¹⁷

Es menester señalar como parte integrante de los elementos de los Recursos Administrativos a los sujetos y su objeto. De esta manera los sujetos que intervienen son:

A) La Administración Pública, misma que tiene conocimiento del Recurso Administrativo y que como ya ha quedado establecido ejerce una justicia lineal.

B) El administrado recurrente que lo promueve o hace valer por su propio derecho.

¹⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, 18ª edición, México, 1999, p.809

¹⁷ *Ibidem*.

Se ha mencionado en apartados precedentes que el objeto fundamental del Recurso Administrativo es controlar la actividad de la autoridad para que esta se ajuste a las disposiciones contenidas en la Ley.

Rafael Bielsa, citado por Gonzalo Armienta Hernández, advierte que el Recurso Administrativo tiene cuatro objetivos básicos a saber:

- "1. Importa una autolimitación de sus atribuciones discrecionales
- "2. Es una forma de contralor jurisdiccional sobre la actividad administrativa.
- "3. Es expresión de una tendencia hacia la protección de los derechos e interés legítimo de los administrados.
- "4. Es una forma de centralización del contralor administrativo sobre los órganos descentralizados"¹⁸

El Recurso Administrativo, representa una autolimitación de las atribuciones discrecionales, ya que la autoridad administrativa además de las facultades regladas que tiene, posee la facultad de la discrecionalidad, de las que en ejercicio de las mismas puede emitir un acto o resolución que no sean conforme a derecho.

Rafael Bielsa, aclara que, el Recurso Administrativo es una forma de contralor jurisdiccional sobre la actividad administrativa, lo cual nos parece correcto en cuanto a que representa un medio de control de legalidad de las resoluciones de la autoridad; sin embargo el carácter jurisdiccional se extiende a aquellos medios de impugnación que se hacen valer ante órganos jurisdiccionales independientes de la administración activa.

En cuanto al objetivo citado en el numeral tres, hemos reiterado que el Recurso, también tiene la función de proteger a los particulares ante resoluciones que resulten ilegales o

¹⁸ *Op. cit.*, p. 60

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

inoportunas que afecten sus derechos o intereses. Es parte del principio de legalidad que las autoridades se ciñan conforme a la Ley, de tal forma que si no es así, se instrumentan medios adecuados para exigir su actuación según el ordenamiento jurídico que regula la actividad administrativa.

En otro orden de ideas, por lo que hace a los actos de los órganos descentralizados, que son parte integrante de la Administración Pública y que gozan de autonomía administrativa y financiera. El Recurso Administrativo cuyo conocimiento se atribuye a un órgano de la Administración Pública Centralizada, implica un control para que las resoluciones de esos órganos se ajusten a derecho y son los llamados Recursos Jerárquicos.

E. CLASIFICACIÓN.

Para evitar indebidas interpretaciones se debe dejar claro que los recursos jurisdiccionales ante la Administración, no son Recursos Administrativos, sino que se ubican dentro del Procedimiento Contencioso-Administrativo.

En este apartado se estudia la clasificación del Recurso Administrativo considerándolo como la defensa legal que antecede a cualquier intervención jurisdiccional o Contencioso-Administrativa. Los Recursos Administrativos se plantean antes y se resuelven por la Administración Pública.

Han sido muy variadas las clasificaciones elaboradas sobre los Recursos Administrativos, en este sentido en el Derecho Francés existen tres categorías principales de Recursos Administrativos:

“a) El recurso gracioso (o recurso a la autoridad mejor informada) dirigido a la autoridad misma que ha tomado la decisión.

“b) El recurso jerárquico dirigido al Superior Jerárquico de esta autoridad.

"c) El recurso de tutela dirigido a la autoridad que ejerce el control de tutela sobre la autoridad de que se queja"¹⁹

Por su parte García Cáceres, citado por el maestro Andrés Serra Rojas, expresa que los criterios de clasificación de los Recursos Administrativos son:

"1. Los que determinan la definitividad del acto para ser impugnados jurisdiccionalmente y que pueden ser: a) De agotamiento voluntario, b) De agotamiento opcional.

"2. Los que consideran la autoridad ante la que deben presentarse los recursos o la que debe resolverlos, y que pueden ser:

"a) De reposición o gracioso (según la doctrina española o francesa respectivamente) que debe ser intentado y resuelto ante y por la misma autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

"b) De alzada o jerárquico que debe ser intentado y resuelto por el Superior Jerárquico de la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

"3. Aquellos que para clasificar a los Recursos Administrativos atienden si estos se establecieron para combatir determinado tipo de actos o recursos especiales, los que permiten objetar cualquier violación legal sin tipificar las causas o motivos de la impugnación o recursos ordinarios"²⁰

Una clasificación similar, que incluye más criterios, es la proporcionada por Emilio Margain Manatou, en la que señala:

"A) En atención a la autoridad ante quien se interpone: los que se promueven ante la misma

¹⁹ SERRA ROJAS, Andrés. *op. cit.* p. 734.

²⁰ *Ibidem*, p. 731.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

autoridad que emitió el acto, los que proceden ante el Superior Jerárquico, y aquellos de los que conoce una comisión o dependencia especial.

"B) Por razón de la persona que interpone el Recurso Administrativo: según que esta tenga interés legítimo directo o bien un interés legítimo indirecto.

"C) En cuanto al objeto que se persigue: esta división corresponde a los recursos de reconsideración y de revisión.

"D) En atención a la materia: recursos contra resoluciones de Derecho Público o de Derecho Privado.

"E) De conformidad con el ordenamiento que los establece: son aquéllos que se promueven en base a una Ley, o en base a un Reglamento.

"F) Por razón de su naturaleza: recursos obligatorios u optativos"²¹

Siguiendo la clasificación proporcionada por el maestro Gonzalo Armienta Hernández, consideramos que tratándose de Recursos Administrativos hay dos grandes ramificaciones que se explican a continuación:

A) Recurso Administrativo ante la misma autoridad, es aquel que se interpone ante el mismo órgano administrativo emisor de la resolución objeto de impugnación, a éste también se le denomina de reconsideración o de Reposición.

B) Recurso Administrativo ante la autoridad superior y ante órganos especializados.- De esta podemos deducir dos subclasificaciones, que son:

²¹ MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 14ª edición, Ed. Porrúa, México 1999, p. 176

B1. Recurso Jerárquico, es el que se sustancia ante autoridad superior, y tenemos como ejemplo el Recurso de Revisión previsto para actos administrativos firmes, también denominado de Revocación, o el Recurso de Súplica que se aplica en aquellos sistemas parlamentarios y cuya substanciación se realiza ante la máxima instancia gubernamental de un país.

B2. Recurso Administrativo ante autoridades autárquica. Una autoridad autárquica señala Gonzalo Armienta Hernández "es aquella entidad de la Administración Pública que cuenta con personalidad y patrimonio propio (organismos descentralizados)..."²²

En este orden de ideas, dentro de esta subclasificación encontramos a aquellos Recursos Administrativos que se llevan ante los mismos órganos de control interno y a aquellos que son ante entidad diversa.

Dentro de nuestra legislación y en particular en materia administrativa fiscal, existe un Recurso Administrativo que puede hacerse valer en contra de la determinación y ejecución de un tributo y sus accesorios.

En efecto, en el Código Fiscal de la Federación vigente, dentro de la fase oficiosa del procedimiento administrativo se establece el Recurso de Revocación.

Hasta finales de 1995 el Código Fiscal contemplaba la existencia de dos Recursos Administrativos, de Revocación y de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, a partir de 1996 sólo existe el primero.

Sin embargo, el extinto recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución no desapareció, ya que sus supuestos de procedencia fueron incluidos en la fracción II del actual numeral 117 del Código en cita, que prevé los casos de procedencia del Recurso Administrativo de Revocación y que se estudiará en el siguiente capítulo.

²² *Op. cit.*, pág. 76

CAPÍTULO II
RECURSO DE REVOCACIÓN Y EL
PROCEDIMIENTO
CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

TESIS CON
FALLA DE CARGEN

A. RECURSO DE REVOCACIÓN

1. Concepto de Recurso de Revocación en materia fiscal federal.

El maestro Andrés Serra Rojas al analizar la Revocación Administrativa, primeramente asienta en lo conducente: "Revocar es dejar sin efecto un acto jurídico, en particular un acto administrativo. La voz procede de "revocatio", nuevo llamamiento. En términos generales es dejar sin efecto una decisión. Comprende también la anulación, sustitución de una orden o fallo por una autoridad administrativa"²³

Como lo establece el autor en cita, en términos generales la Revocación constituye un nuevo llamamiento a la autoridad, con la finalidad de que deje sin efecto un acto. Es por esta razón, que muchos autores han criticado en la especie al Recurso de Revocación fiscal federal, por la simple razón que la finalidad del mismo es la de efectivamente revocar, sin embargo, existe la posibilidad de que mediante este medio de impugnación administrativo, la autoridad modifique o confirme el acto impugnado, o bien ordene a la autoridad emisora, dicte otro corrigiendo las irregularidades en que incurrió al emitir el acto.

El concepto de Recurso de Revocación previsto en materia fiscal federal, dada su naturaleza se ajusta a las características proporcionadas para el Recurso Administrativo, ya que éste constituye una especie del género de los Recursos Administrativos, es por esta razón que la mayor parte de la doctrina cuando hace referencia al Recurso de Revocación Fiscal, lo definen como todo un Recurso Administrativo.

En el más amplio sentido, el Recurso Administrativo, es el medio de defensa previsto en la Ley, con la finalidad de que los particulares estén en posibilidad de impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones dictados por las diferentes dependencias que la componen, cuando estos hayan sido emitidos en su perjuicio, ya sea por violación al ordenamiento o por la falta de aplicación de la disposición debida.

²³ *Op. cit.* p. 741

Díaz González, señala que el Recurso de Revocación constituye "...un medio de defensa que se le otorga al contribuyente por disposición de la Ley, y que por otro lado, puede representar para el sujeto activo un medio de autocontrol y supervisión de su proceder cotidiano, ya que al ser este último a quien le compete resolver dichos recursos (al ser juez y parte), es a través de dicha función o facultad como es posible percatarse de los errores que se están cometiendo y por ende corregirlos en la vía administrativa al emitir una resolución que revoque la decisión tomada, con la gran ventaja de que con dichos fallos no se crean precedentes jurisprudenciales, los cuales posteriormente puedan ser usados en su contra en algún juicio Contencioso Administrativo, o bien en un Juicio de Amparo"²⁴

El Recurso Administrativo de Revocación es el medio de defensa, mediante el cual los particulares, pueden impugnar ante la autoridad fiscal un acto o resolución que afecte su esfera jurídica; lo que quiere decir, que las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria –órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público-, al ejecutar actos o emitir resoluciones, deberán hacerlo ajustándose estrictamente a la Ley, ya que si algún particular considera que los actos o resoluciones no se encuentran ajustados a derecho, por violación de las disposición legales aplicables o por la falta de aplicación de una norma, puede acudir ante ella, para que ésta, mediante los órganos revisores de legalidad, con que cuenta, determine si resulta procedente o no revocarlo.

Como se puede apreciar, la concepción antes descrita es semejante a la proporcionada en el capítulo que antecede para los Recursos Administrativos, únicamente varía porque se incluyen ciertos rasgos característicos de la materia fiscal, como lo es, por ejemplo la mención de las unidades administrativas propias de la autoridad hacendaria.

Es conveniente en este punto resaltar los beneficios que en específico representa el Recurso de Revocación fiscal en el ámbito federal, derivado de la regulación que realiza el Código Fiscal de la Federación.

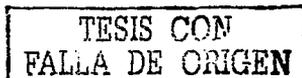
²⁴ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. *Medios de Defensa Fiscal. El Recurso Administrativo*, 2ª edición, Ed. Gasca, México 2000, p. 3

En el Recurso Administrativo de Revocación, el interesado podrá optar por impugnar un acto a través de este medio, o promover directamente juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; lo que significa que para combatirlo, cuenta con dos medios de defensa a elegir, los cuales tienen características, procedimientos y requisitos formales distintos.

Además de representar un beneficio, el propósito del legislador al prever la optatividad de estos medios de defensa, es evitar la promoción de varios procedimientos que tengan una misma causa material, y que en un momento dado pudieran derivar en resoluciones contradictorias o efectos incoincidentes, con menoscabo evidente de los principios de concentración administrativa, de seguridad jurídica y de economía procesal.

Es importante resaltar que si el particular obtuvo resolución a su Recurso que no fue favorable a sus intereses y la combate a través del Juicio Contencioso-Administrativo, la impugnación de los actos conexos a ésta, deberán realizarse ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que ya conoce del Juicio de Nulidad, para evitar el dictado de resoluciones contradictorias, de sostener lo contrario se caería en absurdos tales como el que una Administración Jurídica o de Grandes Contribuyentes sostuviera el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en tanto que la Sala Regional determinará su nulidad.

Siguiendo el estudio de la opcionalidad como un beneficio, tenemos que en respuesta a la apertura de mercados a nivel internacional y la celebración de Tratados de Libre Comercio, en los que se requiere regular el pago de impuestos y establecer mecanismos para evitar la doble tributación, México ha celebrado convenios con diversos países, que regulan el pago de impuestos y establecen mecanismos para evitar la doble tributación, en estos se prevé un procedimiento amistoso, para aquellos casos en que una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican una imposición que no esté conforme con las disposiciones establecidas en el convenio.



Se señala la opcionalidad, en el sentido de que en estos procedimientos amistosos el particular puede solicitarlos antes o después de la interposición de los medios de defensa que prevé el Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, las resoluciones dictadas en la promoción del Recurso Administrativo o Sentencias de Nulidad, no pueden ser impugnadas a través de los procedimientos previstos en los convenios para evitar la doble tributación.

Otro beneficio característico del Recurso Administrativo de Revocación, consiste en que si se opta por su interposición no es necesario garantizar en forma inmediata el interés fiscal.

Lo anterior es así, ya que determinado un crédito fiscal, la autoridad pretenderá hacerlo efectivo, por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que a grandes rasgos consiste en que la autoridad amparada bajo un mandamiento de ejecución, requerirá al particular el pago de crédito fiscal, que de no efectuarse, procederá a embargar bienes suficientes a cubrirlo.

Si el administrado no quiere verse afectado por estos actos de molestia, debe solicitar la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución y para obtener este beneficio debe garantizar el interés fiscal.

Si el contribuyente impugna un acto o resolución a través del Recurso Administrativo de Revocación, cuenta con un término de gracia de cinco meses, contados a partir de la presentación del mismo, para garantizar el interés fiscal, evitándose con esta forma garantizar en cualquiera de las modalidades que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación (depósito en dinero, prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por un tercero, embargo en vía administrativa o títulos valor o cartera de créditos) y como consecuencia también los gastos que el otorgamiento de la garantía puede originar.

La obtención de una resolución en un tiempo corto representa otro beneficio del Recurso en estudio, toda vez que la naturaleza del mismo consiste en un proceso ágil a través del cual, la autoridad procede al análisis de la legalidad de las resoluciones emitidas por ella misma, el tiempo de respuesta comparativamente con el Juicio de Nulidad, resulta más corto porque no depende propiamente de la promoción o impulso que lleve a cabo el particular, sino de la actuación oficiosa de la autoridad.

Además con la interposición del Recurso Administrativo, estamos ante un medio de impugnación adicional, ya que el particular afectado no pierde la oportunidad de combatir la resolución o el acto a través del Juicio de Nulidad, ya sea en la parte que siga afectando e incluso puede hacer valer conceptos de impugnación que no fueron planteados en vía de agravio en el Recurso (fracción XIV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

Por último, tratándose de Recursos Administrativos, los documentos que deben anexarse a la promoción, pueden presentarse en fotocopias simples, siempre que obren en poder del recurrente los originales, lo que otorga a este la seguridad de conservar en su poder la documentación para diversos fines, tales como la obligación que tiene de conservar la contabilidad para ser aportados como pruebas en posteriores impugnaciones o para ser presentadas ante otras autoridades administrativas. No obstante lo asentado anteriormente, se faculta a la autoridad fiscal a requerir del contribuyente la presentación de los originales o copias certificadas, cuando tenga indicios de que no existen o son falsos.

2. Plazo y autoridad competente para resolverlo.

Plazo

El plazo contemplado para la interposición del Recurso Administrativo de Revocación es de 45 días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado (artículo 121 Código Fiscal de la Federación).



El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación menciona que los 45 días deben ser hábiles; a este respecto debemos reconocer qué significan los días inhábiles para determinar a "*contrario sensu*" qué días se consideran hábiles para el cómputo del plazo de interposición del Recurso. De esta manera se advierte el reconocimiento de dos clases de días inhábiles: los que son expresamente señalados por la Ley y los tomados internamente por las autoridades.

Los días inhábiles que establece la ley, se encuentran previstos en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, ya que señala que no se contarán los sábados, domingos y los días festivos siguientes: 1º de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1º y 5 de mayo, 16 de septiembre, 20 de noviembre, 1º de diciembre de cada seis años y el 25 de diciembre: así mismo contempla que tampoco se contarán los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuyentes, en cuyo caso se consideran hábiles.

Respecto a los días inhábiles tomados internamente por las autoridades receptoras, se puede citar como ejemplo, la toma de instalaciones en que se impide el acceso a las oficinas. En este orden de ideas a fin de no causar perjuicio al particular, al momento de llevar a cabo el cómputo de los 45 días para la interposición del Recurso Administrativo de Revocación, la autoridad debe contemplar las dos especies de días inhábiles.

El artículo 121 del mismo Código Fiscal determina que el plazo debe computarse a partir del día siguiente a aquel en que haya surtido efectos la notificación, por su parte el numeral 135 determina que las notificaciones surtirán sus efectos al día siguiente al en que fueron hechas.

Las excepciones a dicho término son las previstas por los artículos 127 (Recurso en contra del procedimiento de cobro forzado ilegal), 128 (Recurso interpuesto por un tercero, propietario de los bienes o negociaciones embargados) y 175 (Inconformidad con la valuación de bienes embargados), todos del Código en comento.

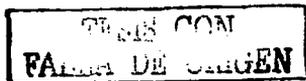
En el primer caso, cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, se puede hacer valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación o de notificaciones ilegales.

En el segundo caso cuando un tercero afirma ser propietario de los bienes embargados, podrá hacer valer el medio de defensa en cualquier momento, hasta antes de que se finque el remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco.

Y por último, cuando el sujeto embargado o acreedores afectados no estén conformes con la valuación realizada a los bienes materia de embargo por parte de la autoridad recaudadora, podrán agotar este medio de impugnación dentro de los diez días que sigan a aquel en que se notificó el avalúo hecho.

Es importante considerar que el Código Fiscal de la Federación regula la Suspensión hasta por un año del término de 45 días para la interposición del Recurso en los siguientes casos:

- a) Cuando el afectado por el acto sea declarado interdicto (incapaz legal).
- b) Declaración de ausencia.- cuando una persona desaparece y se ignora tanto el lugar de su paradero como quien es la persona que lo representa, el juez a petición de parte o de oficio, nombrará a un depositario de sus bienes, la citará por edictos publicados en los principales periódicos de su último domicilio, señalándole que se presente en un término de tres meses y no mayor de seis, si transcurrido el plazo que se le otorgó no comparece, por sí o por conducto de alguna otra persona, se procederá a nombrar al representante del ausente (artículos 649 y 654 del Código Civil para el Distrito Federal). La suspensión no puede durar más de un año y será en perjuicio del particular (incapacitado o ausente) si en este tiempo no es nombrado el representante legal.
- c) Fallecimiento del afectado.- Si la muerte es dentro de los cuarenta y cinco días a que se refiere ese artículo, el plazo para la interposición del recurso de revocación, se suspenderá.



Es indispensable que se nombre el albacea o el representante legal de la sucesión, quien deberá promoverlo, por lo que la suspensión terminará en el momento en que se designe el representante de la sucesión y en ningún caso podrá durar más de un año.

Autoridad Competente para resolverlo.

Al tratar el tema de los Recursos Administrativos, es indispensable establecer qué autoridad, es la competente para dictar la resolución, por lo que es necesario ubicarnos en el concepto competencia, que puede definirse como: "la potestad que tiene un órgano investido de jurisdicción para ejercerla en un caso concreto; por su parte, jurisdicción es la actividad del Estado encaminada a la actuación del derecho p^ositivo, mediante la norma general al caso concreto"²⁵

En el ámbito procesal existen cuatro criterios a través de los cuales se determina la competencia, tales como: 1) territorio, 2) materia, 3) cuantía y 4) grado. Dadas las características de la materia fiscal federal únicamente se toman en cuenta la competencia en razón del territorio y de la materia.

La competencia en razón del territorio es "...el ámbito espacial dentro del cual el juzgador puede ejercer válidamente su función jurisdiccional"²⁶, es decir, aplicando esta definición dentro del ramo administrativo fiscal, este criterio para determinar la competencia consiste en el ámbito espacial en que un órgano de gobierno puede ejercer las facultades que la Ley le confiere para el cumplimiento de sus funciones.

En la especie, el 31 de agosto del 2000 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, que hasta la fecha tiene aplicación, por disposición expresa del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001.

²⁵ GÓMEZ LARA, Cipriano. *op. cit.*, p. 127

²⁶ OVALLE FAVELA, José. *Teoría General del Proceso*, 4ª edición, Ed. Harla, México 1998, p. 128

Actualmente la resolución de los Recursos Administrativos, no está a cargo de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que por disposición legal esta función paso al Servicio de Administración Tributaria; sin que de modo alguno se altere la aplicación o vigencia del acuerdo de circunscripción territorial mencionado.

El acuerdo a que se hace referencia determina el espacio físico, en donde la autoridad administrativa puede válidamente ejercer sus facultades, en consecuencia carecerán de validez las actuaciones que se lleven a cabo fuera de los límites en él señalados.

Al respecto, cabe destacar que de conformidad con el citado Acuerdo, la Administración General de Grandes Contribuyentes y la entonces Administración General Jurídica de Ingresos ejercerán sus facultades en todo el territorio nacional.²⁷

Siguiendo con la competencia en razón del territorio el Código Fiscal de la Federación en su artículo 121 determina que el Recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, esto es la Administración Jurídica que tenga jurisdicción en el área donde tiene registrado su domicilio fiscal, de conformidad con lo establecido en el multicitado Acuerdo, o según corresponda ante la Administración de Grandes Contribuyentes. Con independencia de lo anterior, el Recurso se podrá interponer también ante la autoridad emisora o ejecutora del acto impugnado, a efecto de que ésta lo remita junto con sus anexos a la unidad administrativa que resulte competente para resolverlo.

En lo que respecta a la competencia en razón de la materia, es la jurisdicción que queda determinada en la propia Ley, es decir, cuando la autoridad que es reconocida en un ordenamiento legal que le faculte para el dictado de las resoluciones de los medios de defensa.

²⁷ La Administración General Jurídica de Ingresos y las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, suprimen en su denominación las palabras "de Ingresos" de acuerdo al artículo Transitorio Tercero del Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 4º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece que el domicilio del Servicio de Administración Tributaria será la Ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales.

Asimismo, dicho órgano determina que contará con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas más importantes y en el extranjero, a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia conforme a la Ley, al Reglamento Interior que expida el Presidente de la República y a las demás disposiciones jurídicas que emanen de ellos.

El actual Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, establece las facultades administrativas que comprende el Servicio de Administración Tributaria, desprendiéndose que las unidades administrativas competentes para resolver los Recursos de Revocación son la Administración General de Grandes Contribuyentes, la Administración General Jurídica, las Administraciones Locales de Grandes Contribuyentes y las Administraciones Locales Jurídicas.

Aunado a lo anterior, es conveniente destacar que además de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, celebró convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal con distintos Gobiernos de los Estados de la República Mexicana, en los que se les otorga competencia para la resolución de los Recursos Administrativos en términos del Código Fiscal de la Federación, cuando éstos se interpongan en contra de resoluciones dictadas por ellas.

Tratándose de la intervención en juicio, el Gobierno Federal consideró conveniente que los Estados asuman la defensa de las resoluciones que ellos mismos emitan en ejercicio de estas nuevas funciones que les fueron delegadas, todo esto con independencia de la intervención que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponda.

3.- Causales de Procedencia.

El artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, establece que contra los Actos Administrativos dictados en materia fiscal federal se puede interponer el Recurso de Revocación. El citado artículo habla de Actos Administrativos, entendiéndose como "...un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutora, que emana de un sujeto: la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general"²⁸

En este orden de ideas el mismo Código Fiscal de la Federación hace alusión en el artículo 117 contra qué tipo de actos administrativos será admisible el recurso en estudio. En esa virtud y atendiendo al contenido del precepto en cita, el Recurso de Revocación procede en dos grandes rubros que son:

I. En contra de las Resoluciones Definitivas dictadas por autoridades fiscales y,

II. En contra de los Actos de Autoridades Federales.

Sin embargo dichos rubros se encuentran restringidos a ciertos casos que se estudiarán a continuación.

I. Casos de Procedencia del Recurso de Revocación contra Resoluciones Definitivas dictadas por autoridades fiscales que:

a) **Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos:** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (Art. 2º Código Fiscal de la Federación)

²⁸ SERRA ROJAS, Andrés. *op. cit.*, p. 238



Los accesorios son: 1) los recargos; 2) las sanciones; 3) los gastos de ejecución y 4) la indemnización sobre cheques no pagados a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Los aprovechamientos son: 1) los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones; 2) los ingresos derivados de financiamientos, y 3) de los que obtengan de los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal (artículo 3º, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley: De acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, resultan competentes para tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco o cuando legalmente así proceda, así como para verificar, determinar y cobrar las diferencias por devoluciones e imponer las multas correspondientes y solicitar la documentación para verificar su procedencia, la Administración General y Locales de Recaudación (artículo 20 fracción XXII y 22 fracción I del Reglamento en cita) y la Administración General y las Locales de Grandes Contribuyentes (artículo 17 fracción XXIV y 19 fracción II del citado Reglamento).

Ahora bien, el numeral 22 del Código Fiscal de la Federación, prevé que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente, las que procedan de conformidad con las leyes fiscales y también establece que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado; el análisis en conjunto de tales disposiciones legales lleva a concluir que si un contribuyente cree tener derecho a la devolución de una cantidad pagada indebidamente o de aquélla que procede conforme a las leyes, deberá presentar la solicitud respectiva ante la Administración de Recaudación o de Grandes Contribuyentes que corresponda para que le de trámite y dicte la resolución respectiva -sin necesidad de agotar recurso alguno- y, sólo en el caso de que la solicitud sea negada procederá la interposición del Recurso Administrativo de Revocación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

c) Dicen las Autoridades Aduaneras: en este caso la procedencia del Recurso Administrativo de Revocación está sujeto a que esas resoluciones definitivas sean dictadas por las Autoridades Aduaneras; al respecto la Ley Aduanera en el artículo 2º fracción II considera como autoridad o autoridades aduaneras, las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que la propia Ley Aduanera establece.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, excepto las dictadas en las aclaraciones por omisión de pago de declaraciones, avisos e informes (artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación), así como las emitidas como resultado de una revisión administrativa (artículo 36) y las dictadas en solicitudes de condonación (artículo 74).

Para un mejor entendimiento es importante establecer que existe una gran diferencia entre la definitividad en el orden administrativo y para efectos contenciosos, pues mientras en el primero de los supuestos se refiere a que haya agotado la etapa de creación del acto administrativo, esto es que constituye una resolución definitiva, sólo aquel acto de autoridad por el cual se culmina el proceso o las fases de creación del mismo, por ejemplo un acta parcial de visita domiciliaria, no es una resolución de carácter definitivo, porque con ella no se agota la etapa de creación del acto administrativo, ya que en tal supuesto lo que resultaría impugnable a través del Recurso sería el oficio en virtud del cual se ponga fin a la visita domiciliaria, es decir, aquél en que se determine un crédito fiscal al contribuyente, toda vez que éste sí constituye una resolución definitiva para efectos administrativos; en el segundo supuesto relativo al ámbito contencioso la definitividad se configura cuando una resolución no admite recurso o bien, cuando la interposición de éste es optativa para el afectado.

El motivo de la salvedad que contempla el supuesto de procedencia en análisis resulta obvio ya que las resoluciones que se señalaron como casos de excepción, no constituyen instancia, porque son emitidas en el ejercicio de facultades meramente discrecionales de la autoridad.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

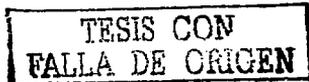
II. Casos de Procedencia del Recurso de Revocación cuando se trata de actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se aleguen que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización: este inciso establece la procedencia del Recurso en estudio cuando la autoridad exija el pago de créditos fiscales, siempre que se alegue entre otros supuestos, que el crédito se ha extinguido.

b) Se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley. Una vez que el crédito fiscal es exigible, por no haber sido pagado o garantizado dentro de los plazos señalados por la Ley, la autoridad fiscal dará inicio al Procedimiento Administrativo de Ejecución, tal como lo prevé el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Dicho procedimiento puede constar, dependiendo de cada caso en concreto, de una serie de actuaciones, como el mandamiento de ejecución, requerimiento de pago, embargo, intervención, avalúo, remate o adjudicación, actuaciones que se encuentran previstas y reguladas en el capítulo III denominado "Del Procedimiento Administrativo de Ejecución" del Código Fiscal de la Federación.

c) Afecten el interés jurídico de terceros: dicho supuesto está sujeto a lo establecido por el artículo 128 del multicitado Código, el cual determina que el tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, así como el titular de derechos embargados puede hacer valer el Recurso de Revocación, en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen los bienes fuera de remate o se adjudiquen a favor del fisco federal.

d) Determinen el valor de los bienes embargados. Cuando se ha iniciado el Procedimiento Administrativo de Ejecución para el cobro de un crédito fiscal, el mismo culmina con la enajenación o adjudicación de los bienes embargados, la base para tal venta es el avalúo que debe emitirse de acuerdo al Reglamento del Código Fiscal de la Federación.



De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, el sujeto embargado o los terceros acreedores que no estén conformes con la valoración que se hubiere practicado sobre los bienes, podrán interponer el Recurso de Revocación, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo, designando en el mismo escrito de interposición al perito de su parte que llevará a cabo la valoración de los bienes.

4.- Requisitos que debe reunir el escrito en el que se interpone el Recurso de Revocación.

El escrito mediante el cual se interponga el Recurso de Revocación deberá cubrir en primer término los requisitos señalados en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y que son los siguientes:

- 1.- Debe constar por escrito, generalmente es en papel tamaño carta, por ser el que utiliza la autoridad y debe tener una buena presentación, por lo que se presenta a máquina;
- 2.- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y la clave que le correspondió en dicho registro;
- 3.- La autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- 4.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones, mismo que puede ser fuera de la jurisdicción de la autoridad del conocimiento, asimismo señalará el nombre de las personas autorizadas para recibir las.

En caso de incumplimiento de los requisitos antes mencionados, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido.



De no subsanarse, la promoción se tendrá por no presentada, además si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva con el número de ejemplares que sea necesario.

Finalmente, debe entenderse que aunado a los requisitos señalados, también consideramos uno más, consistente en la firma autógrafa del promovente, ya que a través de este signo gráfico el particular hace patente su voluntad de interponer el Recurso Administrativo de Revocación, por lo que ante la carencia de la firma lo procedente es resolver el recurso teniéndolo como no interpuesto.

Además de los requisitos del artículo 18, el numeral 122 del Código Fiscal de la Federación establece que el Recurso de Revocación debe contener:

1.- La resolución o el acto que se impugna. El recurrente se encuentra obligado a señalarlos, pues sirve de base para que la autoridad del conocimiento, determine dos circunstancias; a) Si es competente y b) Si el acto o resolución se encuentra en uno de los supuestos de procedencia analizados con antelación.

2.- Los agravios que provoque la resolución o el acto combatido. Se entiende por agravio la lesión de un derecho cometida en una resolución judicial por haberse aplicado indebidamente la ley, o por haberse dejado de aplicar la que rige el caso; por consiguiente, al expresarse cada agravio, debe el recurrente precisar cuál es la parte de la sentencia que lo causa, citar el precepto legal violado y explicar el concepto por el cual fue infringido.

3.- Se debe hacer mención de los hechos controvertidos de que se trate. Es de la práctica común insertar en el escrito por el que se interpone el Recurso de Revocación un capítulo de Hechos, teniendo las partes la obligación de narrarlos cronológicamente.

4.- Las pruebas. El recurrente se encuentra obligado a señalarlas, así como a acompañarlas al momento de interponer el Recurso de Revocación, para que las manifestaciones que haga valer le resulten procedentes.

Más adelante se analizarán los problemas jurídicos que se presentan en relación a algunas pruebas, en cuanto a la exigencia de este requisito al momento de interponer el Recurso en comento.

Si faltan algunos de los requisitos mencionados con antelación, la autoridad fiscal requerirá al promovente, para que en un plazo de cinco días subsane dicha omisión.

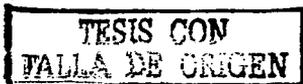
Del análisis del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, se advierten cuatro grandes consecuencias legales por el incumplimiento al requerimiento dentro del plazo antes indicado, realizado por la autoridad, como lo son:

- a) Tener por no presentado el recurso, cuando no se señale el acto o resolución que se impugna.
- b) El desechamiento del recurso, para el caso de que no se expresen los agravios en contra del acto o resolución impugnada.
- c) Por no ofrecidas las pruebas, cuando no se haga el señalamiento de las mismas.
- d) Pérdida del derecho a señalar hechos, si no se hace la relación de los mismos.

Dentro del estudio de los requisitos que debe satisfacer el Recurso de Revocación, es menester apuntar, que el artículo 123 del multicitado Código plantea la exigencia de anexar al escrito correspondiente, los documentos que se citan a continuación:

I. El justificante de la personalidad del promovente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante alguna de las formas estipuladas en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación y que son: a) Escritura pública, expedida por fedatario público, b) Carta Poder, suscrita ante dos testigos y ratificadas las firmas del



otorgante y de los testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, es de suma importancia la ratificación ante los funcionarios señalados, ya que al carecer de estos requisitos, tal documento resulta insuficiente para acreditar la representación, c) Registro de Representantes Legales. Para hacer efectivos los beneficios que proporciona este programa, se requiere que los particulares presenten por escrito la solicitud de inscripción en el Registro de Representantes ante la Administración Jurídica de Ingresos o de Grandes Contribuyentes correspondiente.

d) Reconocimiento de la personalidad por parte de la autoridad fiscal. Este supuesto se actualiza cuando la autoridad fiscal, en uso de sus facultades llevó a cabo el reconocimiento de la personalidad del representante legal, por lo que resulta indispensable presentar el documento, en donde conste dicho reconocimiento. Una hipótesis que ilustra la hipótesis en comento es el acta inicial de visita, en la que el personal actuante solicita la presencia del Representante Legal de una empresa, mismo que se apersona, acredita su personalidad y así se asienta en actas, en este caso únicamente basta la presentación de dicha acta.

II. También debe acompañarse el documento en que conste el acto impugnado. Este requisito permite a la autoridad determinar si resulta o no competente para tramitar el Recurso; además de que tal documento justifica la materia del mismo, o en su defecto manifestar su desconocimiento y solicitar que el mismo se le de a conocer.

III. La constancia de notificación del acto combatido. Como regla general, el recurrente está obligado, a anexar a su escrito de interposición del Recurso, la constancia de notificación del acto impugnado, para que la autoridad fiscal esté en aptitud de determinar si el recurso está interpuesto dentro del término establecido, si se trata de un acto o resolución consentidos.

El promovente no está obligado a presentar la constancia de notificación del acto o resolución impugnada, cuando se indique, bajo protesta de decir verdad que no se recibió constancia, o cuando la notificación se hubiere hecho por correo certificado con acuse de recibo, o bien cuando se impugne una resolución "*negativa ficta*", de igual manera cuando

la notificación se efectúa por edictos, caso en el que debe señalarse la fecha de la última publicación en el medio informativo mediante el cual se hizo pública dicha diligencia.

IV.- Las pruebas documentales públicas y privadas que se ofrezcan y, en su caso, el dictamen del perito.

El promovente está obligado a ofrecer a la autoridad fiscal todos los elementos de convicción permitidos por la Ley para llegar al conocimiento de la verdad.

Tratándose de la prueba pericial, debe anexarse al escrito el dictamen correspondiente, salvo el caso de que el medio de defensa se interponga en contra del avalúo practicado dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues de ser así, de conformidad a lo preceptuado en el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, el recurrente está obligado a designar perito y éste deberá rendir peritaje dentro de los plazos establecidos en el precepto legal en cita (10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días si son negociaciones a partir de la fecha de su aceptación). Dichos peritajes deberán realizarse por autoridades fiscales, instituciones de crédito, Comisión de Avalúos Nacionales o por corredor público o por empresas o instituciones dedicadas a la compraventa y subasta de bienes.

El texto del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, prevé como obligación de las autoridades fiscales el requerir al promovente cuando no se acompañe alguno de los documentos que se han señalado, para lo cual se concede al particular un plazo de cinco días para que los presente; si transcurrido dicho plazo no cumple con la presentación de estos documentos, el particular debe sujetarse a las siguientes consecuencias legales:

a) Tener por no interpuesto el Recurso en caso de que no se acompañe el documento con que acredite la personalidad, cuando actúe en nombre de otra persona. Igual suerte sigue el Recurso cuando no acompañe la constancia de notificación o el documento en que conste el acto impugnado.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

b) Tener por no ofrecidas las pruebas cuando éstas no acompañen o no se adjunte el dictamen pericial.

En materia de documentos que deben acompañarse al Recurso, como ya se analizó al estudiar las ventajas del Recurso de Revocación, se permite la exhibición de los mismos en fotocopia simple, siempre y cuando el recurrente los tenga en su poder.

Si el recurrente al momento de la interposición del Recurso Administrativo no cuenta con tales documentos, deberá acompañar copia sellada de la solicitud de los mismos, tratándose de aquellos respecto de los cuales legalmente se encuentren a su disposición. Por el contrario, si se trata de documentos de los que no puede obtener copia autorizada, bastará que se señale con toda precisión el archivo o lugar en que se encuentren los originales, una vez reunidos los requisitos para ambos supuestos, la autoridad fiscal requerirá la remisión de los mismos cuando esto sea posible. Se entiende que el actor tiene a su disposición los documentos, siempre que legalmente pueda pedir copia autorizada de los originales.

De igual manera la propia Ley determina que si las pruebas obran agregadas al expediente que dio origen al acto impugnado, bastará con que el recurrente solicite a la autoridad fiscal que las recabe, con la única condición de que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

5.- Impugnación de notificaciones.

Los actos y resoluciones de la autoridad deben hacerse del conocimiento del gobernado, para que los conozca, de tal forma que si no está de acuerdo con ellos tenga la posibilidad de impugnarlos.

El legislador considera de suma importancia tal circunstancia, puesto que el acto en virtud del cual se hace del conocimiento al gobernado es a través de la diligencia de notificación,

misma que en ciertos casos se encuentra viciada, otorgándole al gobernado la oportunidad de impugnarla mediante la interposición del Recurso de Revocación.

Este criterio lo comparte Jesús Quintana Valtierra, al señalar que "De acuerdo con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, todos los actos de autoridad que de algún modo u otro afecten la esfera jurídica de los particulares deben ser notificados a éstos ajustándose a las reglas legales aplicables al caso.

Todo acto indebidamente notificado, en virtud de hacerse nugatorio con ello la garantía de audiencia aludida, dará lugar a su impugnación..."²⁹, por estas consideraciones el legislador federal incluyó en el Código Fiscal de la Federación, en la Sección II del título quinto, capítulo primero, referido al Recurso Administrativo, la impugnación de las notificaciones.

Antes de comenzar el estudio de este punto, se debe resaltar que una notificación es " el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal"³⁰

En este orden de ideas, para estar en posibilidad de impugnar una notificación es menester que se trate de los actos recurribles a que se refiere el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, es decir debe actualizarse alguna de las hipótesis de procedencia del Recurso Administrativo de Revocación que ya han sido analizadas.

De la regulación que hace el Código Fiscal de la Federación en el artículo 129, se desprende que la impugnación de las notificaciones tiene dos modalidades: cuando el particular afirma conocer el acto administrativo y cuando niega conocerlo.

a) Por afirmación de conocer el acto. Cuando el particular manifieste conocerlo, la impugnación la hará valer mediante la interposición del Recurso Administrativo de

²⁹ Derecho Tributario Mexicano. 2ª edición, Ed. Trillas, México 1994, p.262.

³⁰ DE PENA VARA, Rafael et al. Diccionario de Derecho. 26ª edición, Ed. Porrúa, México 1998, p. 383

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Revocación, manifestando la fecha en que se hizo sabedor del acto o resolución respecto de los cuales reclama su notificación, a fin de que la autoridad conozca si éstos se encuentran dentro del plazo para combatirlos o se trata de actos consentidos.

El particular puede a través del Recurso de Revocación sólo impugnar la notificación, caso en el que debe interpretarse que consiente el acto o resolución que le sirvió de vehículo para combatirla; y si además también impugna el acto o resolución, se encuentra obligado a expresar los agravios correspondientes en el Recurso.

b) Por negativa de conocer el acto administrativo. Para el supuesto que el particular alegue desconocer el acto, así lo hará saber a la autoridad competente para notificarlo, mediante el Recurso de Revocación.

Una vez que la autoridad dio a conocer al particular el acto, la Ley le otorga un plazo de cuarenta y cinco días —obsérvese que es el mismo plazo que se concede para la preparación del medio de impugnación, a un particular que no hubiera impugnado la notificación, con lo que se consagra una garantía de igualdad para el recurrente—, a efecto de que esté en posibilidad de ampliar el Recurso Administrativo de Revocación.

En la ampliación del Recurso el particular podrá formular agravios en contra del acto y su notificación, o en su defecto sólo en contra de la notificación; en este último supuesto, al no formular agravios en contra del acto o resolución implicará su consentimiento.

La autoridad fiscal que resuelve el Recurso de Revocación está obligada a analizar en primer término los agravios que se expresen en contra de la notificación, ya que si fue practicada legalmente, probablemente el Recurso intentado resulte extemporáneo, caso en el que la autoridad debe desechar el medio de defensa sin estar obligada a entrar al estudio de los agravios que se hicieran valer en contra de la resolución o actos combatidos.

En cuanto a la resolución que se dicta en el Recurso Administrativo de Revocación, cuando se plantea una impugnación de notificación, la autoridad resolverá en tres sentidos: a) Que

no hubo notificación; b) Que la notificación fue ilegal; c) Que la notificación fue legalmente practicada.

En aquellos casos en que el recurrente combata tanto la notificación, como el acto administrativo y la autoridad fiscal resuelve que no hubo notificación o que ésta fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en la fecha en que la autoridad por virtud de la interposición del Recurso de Revocación lo dio a conocer; y procederá al estudio de la impugnación formulada en contra del mencionado acto administrativo, pero de ninguna manera debe ordenar la reposición del procedimiento, para que se lleve a cabo de nueva cuenta la notificación, puesto que ya se cumplió con la finalidad del medio legal para impugnar las notificaciones, que es precisamente que el particular esté en aptitud de interponer oportuna y eficazmente el Recurso en contra del Acto Administrativo y si el inconforme se hizo sabedor del acto, o si este se le dio a conocer, no hay razón lógica para que se mande reponer el procedimiento.

Pero si la autoridad fiscal determina que la notificación fue legalmente practicada, la autoridad debe analizar primero los agravios expresados contra la notificación.

Dicho análisis debe ser previo al estudio de los agravios que se hagan valer en contra del acto administrativo, con la finalidad de estar en aptitud de calificar en primer término la notificación impugnada; si ésta fue legalmente practicada y como consecuencia el Recurso fue presentado fuera del plazo de 45 días que establece el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, desechará el Recurso.

De igual manera el último párrafo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, prevé que los actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de notificaciones, se hará a través del Recurso Administrativo que establezcan esas otras leyes, pero sujetándose a lo establecido en lo conducente en el Código Fiscal de la Federación. La razón de esta regulación se encuentra en el hecho de que el Código Fiscal de la Federación resulta ser supletorio de otras leyes.

6. Causales de Improcedencia.

Dentro del estudio en específico del Recurso de Revocación Fiscal Federal, se ha señalado de manera clara cuales son las resoluciones y actos de autoridad viable para su interposición, en este apartado corresponde analizar cuando es improcedente.

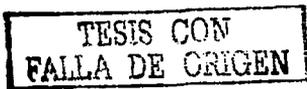
En este orden de ideas el legislador prevé los casos de improcedencia del Recurso de Revocación cuando se haga valer contra los siguientes actos administrativos (artículo 124 Código Fiscal de la Federación):

1.- Que no afecten el interés jurídico del recurrente. Para una mejor comprensión de esta causal, el autor Díaz González Luis Raúl, señala que "...un acto afecta el interés jurídico del gobernado cuando el mismo impone una obligación, una carga o bien pretende eliminar un derecho adquirido por el contribuyente."³¹

Aunado a lo anterior, se debe tomar en consideración que un principio que rige en el ámbito fiscal federal es aquel que establece que en ningún trámite administrativo se admite la gestión de negocios, por lo tanto la persona que se ve afectada por un acto o resolución deberá ser precisamente quien promueva el Recurso Administrativo, o en su defecto, quien promueva a su nombre deberá acreditar que cuenta con la representación, a través de los medios tendientes a acreditar la personalidad del promovente, mismos que ya han sido analizados en el apartado cuatro de este capítulo, por lo tanto quien promueva un recurso sin acreditar dicha situación, tampoco justifica su interés jurídico y en consecuencia, lo procedente será desechar el medio de defensa intentado.

2.- Que sean resoluciones dictadas en un Recurso Administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias. Esta causal prevé un caso de excepción al carácter optativo del Recurso de Revocación.

³¹ *Op.cit.*, p.10



En la especie se actualizan tres hipótesis de improcedencia; A) Cuando se traten de resoluciones dictadas en un Recurso Administrativo de Revocación; B) Aquellas resoluciones que se dicten en cumplimiento de un Recurso de Revocación, y por último, C) Tratándose de resoluciones dictadas en cumplimiento de sentencias, con ello se pretende evitar que una misma cuestión pueda ser objeto no sólo de controversia, sino también de decisión en dos o más ocasiones, evitando también que se interponga una cantidad indefinida de tales medios de defensa sobre un mismo asunto o negocio.

3.- Que hayan sido objeto de impugnación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Se ha señalado reiteradamente que en materia fiscal federal prevalece el carácter optativo para que el particular impugne un acto o resolución administrativa, a través del Recurso Administrativo de Revocación o acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

No obstante lo anterior, y para efectos de la causal de improcedencia en estudio, si el particular optó por el Juicio de Nulidad, cualquier acto o resolución que se pretenda impugnar que resulte antecedente o consecuente de la resolución impugnada, deberá hacerlo ante el propio Tribunal, bajo pena de ser considerado improcedente si lo combate a través del Recurso, esto es con el propósito de evitar fallos contradictorios.

4.- Que se trate de un acto consentido. El propio legislador indica que por acto consentido debe entenderse aquel contra el cual no se promovió el Recurso de Revocación dentro de los cuarenta cinco días a que hace referencia el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, incluyéndose los casos de excepción que han sido señalados al estudiar lo referente al plazo para interponer el Recurso de Revocación.

5.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. Díaz González señala que "...un acto es conexo, cuando existen actos similares en los cuales las partes que sean las mismas y se invoquen idénticos agravios, el

acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo, o cuando se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros."³²

6.- En caso de que no se amplíe el medio de defensa o si en la ampliación no se expresa agravio alguno. Esta hipótesis se da cuando se alegue que el acto impugnado no ha sido notificado y la autoridad por medio del trámite del Recurso lo dio a conocer, el cual al conocerlo no formula, dentro del plazo, los agravios respectivos.

Resulta obvia esta causal de improcedencia, ya que al no expresarse los razonamientos lógico jurídicos a través de los cuales el particular dé a conocer a la autoridad que se dejó de aplicar la ley o que se hizo indebidamente, no aporta los elementos mínimos indispensables para que la autoridad proceda a revocar los actos o resoluciones de que se duele.

7.- El caso donde el acto impugnado ha sido revocado por la propia autoridad, en ejercicio de sus atribuciones; ya que no existiría materia del medio de defensa.

8.- Resultan improcedentes aquellos actos que hayan sido dictados por autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución del Recurso de Revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

9.- El que se intente contra resoluciones de dictadas por autoridades extranjeras que determinen sus impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, en términos de un tratado sobre asistencia mutua al cobro, suscrito por México.

Lo anterior obedece a que las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus propias

³² *Ibidem*, p. 11

legislaciones, siendo el caso, que de admitirse la impugnación, la autoridad nacional tendría la injerencia sobre las actuaciones de la autoridad fiscal extranjera, lo que implicaría la aplicación extraterritorial del derecho mexicano, lo que sin duda propiciaría conflictos entre los Estados involucrados.

Es conveniente que sean analizados los casos de sobreseimiento que el legislador ha previsto dentro del artículo 124-A del multicitado ordenamiento legal.

Por sobreseimiento debe comprenderse "Un acto en virtud del cual una autoridad judicial o administrativa da por terminado un proceso (civil o penal) o un expediente gubernamental con anterioridad al momento en que deba considerarse cerrado el ciclo de las actividades correspondientes al procedimiento de que se trate"³³ El sobreseimiento dentro del proceso se presenta cuando existen cuestiones que impiden el estudio de fondo de la cuestión planteada.

Las causas de sobreseimiento son:

- a) El desistimiento del promovente;
- b) Cuando sobrevenga una causal de improcedencia;
- c) Por inexistencia del acto o resolución;
- d) Cuando cesen los efectos del acto o resolución impugnados.

La primera causa de sobreseimiento se refiere al desistimiento del recurrente, entendiéndose como tal a todo "Acto jurídico que pone fin al ejercicio de un derecho o a una actuación jurídica cualquiera"³⁴

³³ DE PINA VARA, Rafael et al. *Op. cit.*, p. 458

³⁴ *Ibidem.*, p. 245

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Para que esta institución jurídica se actualice en el recurso de revocación, resulta necesario que sea en forma expresa, esto es que a través de una manifestación de voluntad el recurrente haga patente tal deseo de abandonar la instancia intentada, con ello se pone fin a una actuación jurídica o administrativa.

La segunda posibilidad para decretar un sobreseimiento, según lo fija el ordenamiento respectivo, consiste en que durante el trámite de un recurso de revocación, sobrevenga una causal de improcedencia que ya han sido analizadas en este apartado. Con esta causal se pretende establecer entre la improcedencia y el sobreseimiento una vinculación ya que establece la primera como causa mientras que la segunda se considera como efecto, esto es así porque basta que durante la secuela del procedimiento se actualice una causal de improcedencia, para que la autoridad emita una resolución en la que decrete el sobreseimiento de la resolución impugnada. Si se actualiza esta causal de sobreseimiento la autoridad no está obligada a entrar al estudio de fondo del acto o resolución que se impugna.

La tercera causal de sobreseimiento consiste en que durante el procedimiento en el que se ventila el recurso sobrevenga una causal se acredite que no existe el acto o resolución impugnada, esto es lógico ya que al no haber materia para iniciar el procedimiento administrativo no puede emitirse una resolución al respecto.

La cuarta causal de sobreseimiento, señalada por la normatividad analizada, consiste en que durante el curso de un procedimiento, hayan cesado los efectos del acto o resolución que se combate.

7. Resolución.

La resolución en el Recurso de Revocación es concebida como un acto en virtud del cual la autoridad analiza los argumentos planteados por el promovente, que le penniten llegar a una conclusión.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

La autoridad se encuentra obligada a emitir la resolución que ponga fin al Recurso Administrativo en un plazo que no excederá de tres meses contados a partir de que el medio de defensa se interpuso y dentro del mismo deberá practicarse la notificación de dicha resolución: si dentro de dicho plazo no ha sido notificada la resolución, se configura la "*negativa ficta*".

Cuando se configura la "*negativa ficta*", el recurrente podrá esperar indefinidamente por la respuesta o demandar la presunta confirmación del acto que reclama ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que la autoridad demandada exponga los fundamentos de hecho y de derecho que sustenten la negativa; toda vez que el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación categóricamente dispone que el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

Por regla general, en la resolución que ponga fin al recurso de revocación, la autoridad deberá examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el promovente.

La excepción a la mencionada regla general, consiste en que de los agravios que argumenta el promovente del Recurso, se desprenda uno que sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, caso en el cual bastará que la autoridad examine únicamente dicho motivo de queja. Esta excepción tiene su fundamento en el principio de economía procesal y para que opere el agravio en examen tiene que ser suficiente para desvirtuar totalmente la validez del acto impugnado y no para el efecto de que se emita una nueva resolución, porque en este supuesto no quedaría dilucidada la cuestión de fondo, pudiendo la autoridad fiscal repetir el acto corrigiendo sus defectos.

Como ha quedado asentado, la resolución del Recurso de Revocación debe fundarse en derecho, pero también podrá invocar hechos notorios.

Rafael de Pina Vara, señala que el hecho notorio es un "Acto cuyo conocimiento se da por supuesto en relación con cualquier persona que se halle en posesión de la cultura media

correspondiente a un determinado círculo social y que, por consiguiente no necesita ser probado..."³⁵.

El Código Fiscal de la Federación, otorga a la autoridad que resuelve el Recurso de Revocación, la facultad de corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos invocados por el recurrente, por lo que la autoridad no puede exigir mayores requisitos de los que establece la propia ley y constriniéndola a que su aplicación no sea en forma rigorista, por lo que la autoridad fiscal no puede declararlo improcedente por el hecho de que se invoque por error una norma que no es la pertinente al caso o porque la instancia se cite con un nombre diverso al del Recurso Administrativo.

Por otra parte, con la finalidad de no convertir el Recurso en una trampa procesal, la autoridad resolutora tiene la obligación de estudiar los agravios en conjunto; esto es no deberá valorarlos en forma aislada e independiente.

El medio de defensa se debe analizar en forma integral, para lo cual deberá estudiar los motivos de queja en forma relacionada junto con todos los razonamientos hechos valer por el particular, a fin de llegar a la resolución más justa, con la única condición que al realizar este análisis la autoridad no modifique los hechos expuestos en el Recurso.

En el Recurso de Revocación se contempla un caso de supletoriedad de la queja, esto es, cuando la autoridad advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, caso en el cual podrá revocar el acto o resolución, pero apegándose al principio de legalidad, que consiste en la obligación de fundar cuidadosamente los motivos por los que se consideró ilegal el acto y precisar los alcances de la resolución.

Como aclaración y limitante de la suplencia de la deficiencia del agravio analizado en el párrafo que antecede, no se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

³⁵ *ibidem*, p. 307

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Lo anterior implica que la autoridad fiscal sólo está obligada al análisis de la controversia que previamente haya establecido el contribuyente, sin que sea válido analizar el acto o resolución impugnada en la parte que no fue controvertida, aún en el supuesto de que ésta resultara ilegal. Se insiste que, si bien es cierto se prevé que la autoridad fiscal podrá invocar una ilegalidad manifiesta, también es verdad que sólo puede hacerlo cuando los agravios sean insuficientes, pero no ante la ausencia del motivo de queja.

Aunado a lo expuesto anteriormente, mediante la resolución que ponga fin a un Recurso Administrativo, la autoridad puede modificar el acto impugnado, para lo cual no bastará con que lo exprese en esos términos, sino que se encuentra obligada a expresar con toda claridad los actos que modifique, si la modificación es parcial e indica el monto del crédito correspondiente, a fin de cumplir con la debida motivación que debe contener la resolución que ponga fin al Recurso Administrativo.

La Resolución del Recurso de Revocación podrá ser emitida en los siguientes sentidos:

1.- Se desechará por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso. Al respecto cabe hacer mención que las formas de resolver consistente en "desecharlo" y "tenerlo por no interpuesto", en ocasiones tienden a confundirse entre sí, al tener el mismo efecto de que el recurso no sea admitido; la principal diferencia entre una y otra consiste en que el desechamiento implica necesariamente la improcedencia de la acción intentada mediante el medio de defensa, en cambio el no tener por no interpuesto un recurso ni siquiera supone el análisis de la procedencia de la propia acción y deriva de la falta de cumplimiento de los requisitos formales que se debe cubrir para su interposición.

2.- La segunda posibilidad que tiene la autoridad para resolver el Recurso en estudio consiste en que puede confirmar el acto impugnado. La consecuencia jurídica de este tipo de resolución es darle validez, certeza y probidad al acto o resolución combatidos. Contra la resolución que confirma el acto o resolución impugnada, el particular puede interponer el Juicio de Nulidad, en el cual se entenderá que simultáneamente se impugna la resolución

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

recurrida en la parte que continúe afectando al particular, quien incluso puede hacer valer conceptos de impugnación que no fueron planteados en vía de agravio dentro del recurso.

3.- Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución. Con esto cabe la posibilidad de que la autoridad ordene que se dicte nueva resolución.

4.- Dejar sin efectos el acto impugnado. Si los agravios fueron suficientes y procedentes para combatir los fundamentos en que se sustentó la resolución combatida, la autoridad fiscal deberá dejarla sin efectos, sin que pueda constreñir los efectos a la emisión de una nueva resolución que subsane las irregularidades que fueron impugnadas.

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

Cuando el promovente pone de manifiesto la ilegalidad de una resolución la autoridad puede modificarla o dictar una nueva que la sustituya, en el supuesto de que los agravios hechos valer, el recurso sea parcialmente favorable al recurrente.

La resolución que ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, debe cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que la resolución se encuentre firme.

B. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Ya ha quedado asentado que el legislador ha previsto a favor de los gobernados los recursos administrativos y el Juicio Contencioso-Administrativo como medios de defensa ante los actos de la administración pública.

La existencia de un Procedimiento Contencioso-Administrativo presenta al particular una posibilidad más para la defensa de sus intereses frente a los actos ilegítimos de la

administración. En el presente apartado se expondrá el desarrollo del mencionado procedimiento instaurado no sólo para la defensa de los particulares, sino también otorga la posibilidad de que la autoridad lo promueva.

1.- Concepto del Procedimiento Contencioso-Administrativo.

Para conceptualizar el Procedimiento Contencioso-Administrativo, analizaremos en primer término qué se entiende por Procedimiento y de esta manera el maestro Andrés Serra Rojas señala que constituye "las formas según las cuales los negocios administrativos se preparan, es decir, es el conjunto de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución del mismo"³⁶, esto es, al hablar de procedimiento se refiere a las diversas formas de tramitación en que se lleva a cabo un medio de impugnación o como ha quedado asentado por el autor en cita para la producción de un acto administrativo o a la solución del mismo.

El término contencioso "en su aspecto general significa contienda, litigio, pugna de intereses. Es el juicio seguido ante un juez competente sobre derechos o cosas que disputan entre sí las partes en pugna. En lo especial se refiere a la jurisdicción encargada de resolver las cuestiones litigiosas entre los particulares y la Administración Pública"³⁷

De acuerdo con las anteriores consideraciones se puede apuntar que la denominación del medio de impugnación en estudio, atiende principalmente a la forma de substanciación que el legislador ha establecido, y mediante el cual se resolverá el litigio existente entre los particulares y la Administración Pública.

En cuanto al concepto del Procedimiento Contencioso-Administrativo, Sánchez Gómez Narciso señala que "...es un juicio que se entabla ante un organismo jurisdiccional ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial, que tiene por objeto resolver

³⁶ *Op. cit.*, p. 288

³⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 3ª edición, Ed. Limusa, México 2000, p. 199

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

una controversia suscitada entre un particular y una autoridad administrativa, como consecuencia de un acto o resolución dictada por esta última y que lesiona los derechos e intereses del primero"³⁸

La concepción que otorga el autor citado hace referencia a que el juicio mediante el cual se resuelve la controversia, se sigue ante un organismo jurisdiccional que puede ser dentro del ámbito del Poder Ejecutivo o del Judicial, esto en cuanto a que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 207 se refiere a la presentación del medio de impugnación ante la Sala Regional, estableciendo la competencia al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en relación con el artículo 11 fracción XV de la Ley Orgánica del citado Tribunal en la que se establecen los asuntos de los que conocerá ese Tribunal, y entre ellos estipula aquellos que las demás leyes establezcan como competencia del mismo. Dentro de esta regulación encontramos al órgano jurisdiccional perteneciente al Poder Ejecutivo, esto es al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual según el artículo 1° de su Ley Orgánica es un Tribunal Administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, integrándose por una Sala Superior y por Salas Regionales.

Al apuntar que la resolución de la controversia está en manos de órganos jurisdiccionales pertenecientes al Poder Judicial, el autor en cita se refiere a los órganos federales que conocen la materia de amparo.

Por su parte el maestro Andrés Serra Rojas, conceptúa al Contencioso-Administrativo de la siguiente forma: "Es el juicio o recurso que se sigue en unos sistemas ante los tribunales judiciales y en otros ante tribunales administrativos autónomos, sobre pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo que se litigan entre particulares y la administración pública, por los actos ilegales de ésta que lesionan sus derechos. Estos órganos cumplen una misión de control sobre la actividad administrativa"³⁹

³⁸ Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México 1999, p. 559

³⁹ *Op. cit.*, p. 527

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Con base en lo anterior, se puede concluir que el Procedimiento Contencioso-Administrativo en materia fiscal federal, es un juicio mediante el cual se resuelve la controversia suscitada entre la Administración Pública y el particular por violación o desconocimiento de un derecho y que se sigue ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La legislación ha otorgado este medio de impugnación, tanto al particular como a la autoridad, y a efecto de distinguir cada caso la doctrina ha diseñado denominaciones diferentes; esto es, Juicio de Nulidad, cuando es interpuesto por el primero y Juicio de Lesividad, cuando lo interpone la autoridad, constituyendo dos especies del género Procedimiento Contencioso-Administrativo.

2. Naturaleza Jurídica.

La naturaleza jurídica del Procedimiento Contencioso-Administrativo, en materia fiscal federal, es determinada por dos aspectos importantes, por un lado lo constituye el hecho de preguntarnos a qué entidad pertenece la facultad de conocer las controversias administrativas y por otra parte si es un proceso o un procedimiento.

La defensa de los particulares frente a la Administración se puede realizar de diferentes formas y ante diversos órganos jurisdiccionales, lo que dio origen a los Sistemas Francés o Administrativos y Angloamericano o Judicial.

El Sistema Francés nació "...a raíz de la Revolución Francesa; como una verdadera reacción a la justicia corrompida de los jueces civiles que impartían justicia a nombre del rey..."⁴⁰. Este sistema surgió además de la interpretación de la división de poderes que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que al no haber sometimiento, el poder judicial sólo debe juzgar asuntos del orden común que plantean los particulares, sin

⁴⁰ PORRAS Y LOPEZ, Armando. *Derecho Procesal Fiscal. Doctrina, Legislación-Jurisprudencia*. 2ª edición, Textos Universitarios, México 1974, p. 109

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

tener injerencia en materia de la Administración Pública, ya que de lo contrario, habría dependencia de un poder a otro, lo que significa la pérdida de la igualdad que debe imperar entre los mismos.

El Sistema Angloamericano o Judicial, con otra interpretación de la división de poderes, atribuye a los órganos judiciales la facultad de conocer y resolver las controversias entre los particulares y la autoridad administrativa, con lo que deja el control de la legalidad en el Poder Judicial, en razón de que a éste es otorgada la función jurisdiccional.

Desde un punto de vista formal, el Contencioso-Administrativo en nuestro país se concibe en razón de los órganos que conocen las controversias que provoca la actuación administrativa, ya que se trata de tribunales ubicados en el ámbito del Poder Ejecutivo, pero separados de la Administración Central al distinguirse entre la actuación administrativa y la jurisdiccional dentro del mismo poder, con lo que se percibe el espíritu del Sistema Francés.

En el ámbito de la justicia administrativa en nuestro país, puede aseverarse que tiene influencia de los dos sistemas en comento, según lo explica Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto de la siguiente manera: "En nuestro país tienen aplicación los dos sistemas de lo Contencioso-Administrativo, ya que para algunos actos administrativos a nivel federal y local existen tribunales administrativos especializados, con lo cual estaríamos en presencia del Sistema Continental Europeo, Administrativo o Francés; y para otro tipo de actos, también a nivel federal y estatal, cuyo conocimiento no esté reservado a los tribunales administrativos existe la vía de amparo por lo que para este tipo de actos se ha establecido el Sistema Anglosajón, Angloamericano o Judicial."⁴¹

Desde la perspectiva adoptada por el autor en cita, vemos en la adopción del amparo en materia administrativa, el reflejo del Sistema Anglosajón, sin embargo predomina el Sistema Francés, ya que los tribunales dotados de autonomía son los que tienen la facultad

⁴¹ *Op.cit.*, p. 202

de conocer primero de las contiendas administrativas antes de acudir a la vía del amparo, en virtud del principio de definitividad que impera en este último.

Una vez que ha quedado asentado que las controversias del orden administrativo dentro del ámbito jurisdiccional son resueltas por tribunales pertenecientes al Poder Ejecutivo, determinaremos si el Contencioso-Administrativo es un proceso o un procedimiento.

En este orden de ideas al hablar de Contencioso-Administrativo, nos involucramos en una serie de actividades jurisdiccionales que son llevadas a cabo mediante procesos, es por ello que para determinar su naturaleza jurídica, se debe atender fundamentalmente a las actividades que realizan los órganos juzgadores en este campo, por lo tanto conviene determinar la diferencia entre proceso y procedimiento.

Jesús Quintana Valtierra, citando a Jaime Guasp, explica que el proceso es "...toda instancia seguida ante un juez o tribunal sobre una diferencia entre dos o más partes, es decir, indica un conjunto de actos jurídicos, coordinados encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada."⁴²

El procedimiento en cambio constituye la forma en que se va a llevar a cabo dicho proceso y en el campo de administrativo se refiere al medio o vía legal de realización de actos que concurran a la construcción de los actos administrativos.

Derivado de lo anterior podemos afirmar que no todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es procedimiento ya que éste último constituye el "...reto, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad que puede ser jurisdiccional o no; en cambio proceso implica siempre litigio..."⁴³

En efecto, como se cita, el proceso implica siempre un litigio y en la especie como su nombre lo indica el Contencioso-Administrativo tiene como fin la resolución de la

⁴² *Op. cit.*, p. 265

⁴³ *Ibidem*, P. 267



controversia que se promueve a instancia de parte agraviada ante un organismo jurisdiccional y que puede ser el gobernado o la Administración Pública y que por regla general se ataca un acto administrativo que lesiona un interés jurídico del demandante.

La litis en el Contencioso-Administrativo, concebida en materia fiscal como "...la contradicción de las pretensiones del causante y de la administración tributaria, la cual emite una resolución combatible ante un órgano distinto que habrá de decidir al respecto"⁴⁴ se forma con la demanda de anulación, la resolución administrativa y la contestación que formula el demandado, es en este momento cuando los puntos de la controversia han sido establecidos, para que respecto de los mismos el juzgador emita una resolución.

En razón de que el proceso que se sigue ante órganos contenciosos administrativos implica siempre litigio y composición, la naturaleza jurídica del Contencioso-Administrativo es la de un proceso, toda vez que dentro del mismo y mediante un procedimiento jurisdiccional, los particulares ejercitan sus garantías de seguridad jurídica (de audiencia y legalidad).

En efecto, la naturaleza jurídica del Contencioso-Administrativo es la de un proceso de partes y no un procedimiento oficioso, ya que en el mismo existe una relación procesal, cuya característica primordial es la igualdad del contribuyente y el fisco y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, en tanto que en el recurso administrativo es resuelto por la propia administración, recordando el argumento de la identidad de juez y parte.

El mismo argumento lo sostiene Arturo De La Cueva, cuando hace el estudio del contencioso fiscal en el que apunta: "...el procedimiento general sigue los lineamientos tradicionales, integrándose por el triángulo procesal del que nos habla Goldschmidt, formado por la parte actora, la demandada y el juez, si bien en el caso, se consideran como demandados a la autoridad que dicta la resolución combatida, al titular del que depende tal autoridad cuya resolución es impugnada y al tercero que tenga un derecho incompatible

⁴⁴ DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*. Porrúa, México 1999, p. 236

con la pretensión del actor, siendo parte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, en todos aquellos juicios en los que se ventilen actos derivados de autoridades federativas coordinadas."⁴⁵

De acuerdo a lo expuesto en párrafos precedentes, se puede afirmar que el procedimiento para la tramitación de los juicios de nulidad y lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, está estructurado por los principios de un juicio y no con los de un Recurso, por ello es incongruente y fuera de todo contexto jurídico que el legislador haya previsto en el Código Fiscal de la Federación una supuesta supletoriedad en la Tramitación y Desahogo de las Pruebas que se ofrezcan en el Recurso Administrativo, al Procedimiento Contencioso-Administrativo, ya que se trata de medios de impugnación de los actos administrativos cuya naturaleza jurídica es diversa.

El diseño para la tramitación del Contencioso-Administrativo, está basado en la existencia de una controversia y de una subordinación de las partes a un tercero que es el juzgador, en cambio en el Recurso de Revocación, se debe considerar que se da una justicia lineal, en donde la autoridad administrativa se convierte en juez y parte.

3. Procedimiento

El marco de regulación legal del Procedimiento Contencioso-Administrativo lo constituyen la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Código Fiscal de la Federación, y supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, cuando la disposición que se vaya a aplicar de éste sea compatible con el procedimiento establecido en el Código Fiscal Federal.

⁴⁵ *Ibidem*, p.244



El procedimiento como ha quedado asentado constituye una serie de actos que se llevan a cabo para la substanciación del proceso y que van a dar pie a la resolución de la controversia planteada por las partes.

El procedimiento comienza con la presentación que por escrito se haga de la demanda conducente y se desarrolla en varias etapas constituidas por la admisión de esa promoción, el emplazamiento a la parte demandada y a los terceros, si los hay para el efecto de que contesten la demanda dentro del plazo que marca la Ley y puedan alegar lo que a su derecho convenga, continúa con el desahogo de las pruebas ofrecidas en la audiencia de Ley, la recepción de alegatos, el cierre de la instrucción y la emisión de la resolución respectiva que debe notificarse en tiempo a las partes interesadas, con ello termina dicha secuela procedimental. Es importante destacar que en los juicios que se substancian en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no habrá lugar a condenación en costas, por lo que cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

a. Partes.

Todo proceso de cualquier orden, supone tres sujetos fundamentales: dos que contienden y un tercero que decide. Son partes en el juicio fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

1. El demandante. Es la persona física o moral que inicia el juicio, el cual si es promovido por el particular la doctrina le denomina "Juicio de Nulidad", para diferenciarlo de aquel que se promueve por la autoridad administrativa, el cual es conocido como "Juicio de Lesividad".

La actuación de la autoridad administrativa en el "Juicio de Lesividad", está condicionada a que se demande la nulidad de una resolución favorable al particular. Dicha resolución para que se considere favorable debe reunir los siguientes requisitos:

"a) Que se hubiere dictado por una autoridad administrativa en materia fiscal; b) Que se dirija a una determinada persona y se hubiere ya notificado; c) Que le reconozca al particular un cierto beneficio, en perjuicio de la autoridad tributaria."⁴⁶

2. El demandado. Es aquel contra quien se encauza la demanda y se le exige el cumplimiento de la obligación o una prestación determinada.

La figura del demandado dentro del Procedimiento Contencioso-Administrativo en el ámbito fiscal federal, presenta dos modalidades; por un lado la autoridad que dicte, ordene, ejecute o trate de ejecutar la resolución impugnada, o a la que legalmente le han sido delegadas facultades, y por otro lado tenemos al particular favorecido con una resolución, cuya declaración de nulidad solicite la autoridad administrativa, esto es, se habla del demandado en el Juicio de Nulidad y de Lesividad, respectivamente.

3. El titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte cuando se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con motivo de convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

4.- El tercero que dentro del procedimiento administrativo aparezca como titular de un derecho incompatible con el que haga valer el actor o demandante.

La representación de los particulares quedará debidamente acreditada mediante escritura pública o que conste en carta poder firmada ante dos testigos, en cuyo caso deben ser ratificadas las firmas tanto del otorgante, como de los testigos, ante notario público, o bien ante los secretarios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Por otro lado, la representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

⁴⁶ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. *op. cit.*, p. 43



Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a persona (o personas) que a su nombre reciba notificaciones, quien podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos; las autoridades podrá nombrar delegados para los mismos fines.

b. Demanda y Contestación.

Demanda.

La demanda constituye el escrito mediante el cual el afectado por una resolución administrativa, solicita se declare la nulidad de la misma ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La demanda forma parte importante para el proceso y para el litigio, ya que:

“a) Identifica a las partes; b) Precisa el acto administrativo impugnado; c) Narra los antecedentes del hecho; d) Invoca los fundamentos de derecho; e) Determina las pruebas conducentes; f) Exhibe los documentos constitutivos de la pretensión; g) Justifica la competencia del tribunal.”⁴⁷

La demanda deberá efectuarse por escrito y presentarse directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción territorial radique la autoridad ordenadora de la resolución impugnada, o enviarse por correo certificado si el actor tiene su domicilio fiscal fuera de la sede de la Sala, siempre y cuando el depósito se haga en el lugar en que reside el demandante.

La presentación deberá hacerse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

⁴⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús et al. *op. cit.*, p. 334

Quando la autoridad pida la nulidad de la resolución favorable a un particular, la demanda podrá presentarse dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea notificada la resolución, salvo que dicha resolución haya originado efectos de tracto sucesivo, caso en el cual la autoridad podrá demandar la nulidad en cualquier época, sin exceder de los cinco años del último efecto.

De igual manera el Código Fiscal de la Federación, prevé los casos en que dichos términos se suspenderán hasta por un año y son: a) En caso de fallecimiento del interesado durante el plazo para iniciar el juicio, hasta en tanto no se haya aceptado el cargo de representante de la sucesión; b) Cuando el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación. c) Tratándose de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial.

En los dos primeros casos la suspensión cesará cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento y en el último cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente.

El ocurso que contenga la demanda debe satisfacer ciertos requisitos legales para su admisión y trámite. En lo que toca al contenido de la demanda, de acuerdo con el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, ésta deberá precisar:

I. Nombre y domicilio del demandante (fiscal y convencional), que debe ser dentro de la circunscripción donde se encuentra la sede de la Sala Regional competente;

II. La resolución que se impugna. Este requisito se marca en razón de la necesidad de que se identifique el objeto del juicio, para estar en posibilidad de resolver el fondo del asunto.

III. El nombre del demandado y su domicilio en el Juicio de Lesividad, ello con la finalidad de que el magistrado instructor ordene el emplazamiento correspondiente;

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

IV. Los hechos que originaron la demanda, esto es, aquellos actos u omisiones materiales que se realizaron o debieron realizarse, es decir, tales hechos, conocidos como litigiosos, son la materia o causa de la materia;

V. Las pruebas que ofrezca, si se ofrece prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar, así como los nombres y domicilios de los peritos o testigos.

VI. Los conceptos de impugnación, esto es, los razonamientos jurídicos tendientes a expresar el perjuicio que causa el acto impugnado. Revisten gran importancia porque serán analizados por la Sala que conozca del asunto, a fin de determinar si son válidos para el efecto de anular la resolución materia del Juicio Contencioso-Administrativo.

VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya, con el fin de que se esté en posibilidad de emplazarlo, para que comparezca a juicio a hacer valer lo que a su derecho convenga.

VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Si se omite el nombre del demandante, o la resolución impugnada, o bien la expresión de los conceptos de impugnación el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda. En caso de no señalar domicilio para recibir notificaciones, dentro de la jurisdicción de la Sala Regional o se desconozca el domicilio del tercero, las notificaciones se harán por lista visible de la propia Sala.

Por omisión de cualquiera de los otros requisitos, el magistrado instructor debe requerir al promovente para que los proporcione en el plazo de cinco días, con el apercibimiento que de no hacerlo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Asimismo, de acuerdo con el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, la demanda deberá ir acompañada de copias de la misma y de sus anexos para cada una de las partes; el documento con que el actor acredite su personalidad; el instrumento en que conste el acto impugnado, excepto cuando se trate de "negativa ficta" y la constancia de su notificación, en su caso; los cuestionarios de peritos firmados por el demandante; los interrogatorios para el desahogo de la prueba testimonial, que deben ir firmados por el demandante cuando tenga que diligenciarse por medio de exhorto.

Si no se acompañan a la demanda alguno de los documentos indicados, el magistrado instructor requerirá al promovente mediante notificación personal al demandante, para que en el plazo de cinco días los presente. Si vencido el término no los presenta, se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas, si se trata de estos documentos, o por no presentada la demanda, si se trata de los demás documentos.

Contestación de la demanda.

Si la demanda que se presente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, reúne todos los requisitos que se han mencionado, se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento. Si alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el actor como demandada, el Tribunal, al admitir la demanda de oficio le correrá traslado de ésta.

Asimismo, el legislador estableció la posibilidad de ampliar la demanda dentro de los veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo recaído a la contestación de la misma; esta posibilidad de ampliar la demanda se circunscribe a los cuatro siguientes casos: a) Cuando se demande una "negativa ficta"; b) Cuando el acto principal del que derive el acto impugnado en la demanda y su notificación se den a conocer al particular en la contestación a su demanda; c) Tratándose de actos no notificados o notificados ilegalmente; y d) Cuando con motivo de la contestación, se

invoquen cuestiones que no sean conocidas por el actor al presentar su demanda, siempre y cuando no se cambien los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.

El objeto de la ampliación de la demanda es la fijación de la *"litis"*. Dentro del derecho procesal, el principio de concreción de *"litis"* que postula que el juicio debe limitarse a los puntos controvertidos.

Continuando con el estudio de la contestación de demanda, al producirse la misma, el demandado deberá referirse a todos los hechos invocados por el actor, ya que en caso contrario, la Sala que conozca del negocio tendrá por ciertos todos los hechos que de manera precisa se le imputen a la demandada, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios, éstos queden desvirtuados.

El demandado en su contestación y en la contestación a la ampliación de la demanda, deberá expresar además:

1. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar. Dentro del Procedimiento Contencioso-Administrativo se contemplan exclusivamente: la incompetencia en razón del territorio, la acumulación de autos, la nulidad de notificaciones, la interrupción por causa de muerte, declaración de ausencia, disolución o incapacidad y la recusación por causa de impedimento de algún magistrado que no se excuse de conocer del juicio.

2. Las consideraciones que a juicio del demandado impiden que se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda;

3. La referencia concreta a cada uno de los hechos que el demandante impute de manera expresa al demandado, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.

4. La refutación de los agravios, es decir, los argumentos tendientes a demostrar la ineficacia de los conceptos de impugnación.

5. Las pruebas que se ofrecen y en caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se deben precisar los hechos sobre los que deban versar, señalar los nombres y domicilios de los peritos o de los testigos y sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 214 del Código Fiscal de la Federación, el demandado debe acompañar a su escrito de contestación de la demanda los siguientes documentos: copias de la misma contestación para el demandante y para el tercero si lo hay; el que le sirva para acreditar su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio; el cuestionario que deben desahogar los peritos y testigos si se ofrecen este tipo de pruebas; las documentales que también se ofrezcan, así como los demás documentos que estén relacionados con la contestación.

En la contestación, y hasta antes del cierre de la instrucción, la autoridad podrá allanarse a las pretensiones del actor o revocar su resolución. En ningún caso podrá mejorar su resolución, ya que el tribunal deberá juzgar en los términos en que ésta fue dictada.

Tratándose de impugnación de una "*negativa ficta*", la contestación hará las veces de emisión de la resolución que no fue dictada en tiempo, por lo que la autoridad deberá fundar y motivar la negativa.

El escrito que contenga la demanda, así como la contestación de la misma, deberán ir firmados por quien los formule y sin este requisito se tendrán por no presentados, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, en cuyo caso imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego, haciéndose constar esta circunstancia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

c. Causas de Procedencia, Improcedencia y Sobreseimiento

Causas de Procedencia.

El Juicio Contencioso-Administrativo es procedente contra resoluciones que:

- I. Determinen obligaciones fiscales y que se hagan en cantidad líquida o que den las bases para que no haga esa determinación;
- II. Cuando nieguen la devolución de ingresos contemplados en el Código Fiscal de la Federación indebidamente percibidos por el Estado o cuya devolución proceda en términos de las disposiciones fiscales;
- III. Las que impongan multas por infracciones a las disposiciones administrativas;
- IV. Las que causan algún agravio a los particulares y que sean diferentes a la determinación de créditos y a la devolución de ingresos;
- V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor del ejército;
- VI. Las que se dicten sobre interpretación o cumplimiento de los contratos de obras públicas que haya celebrado la Administración Pública Federal Centralizada;
- VII. Las que se dicten en materia de pensiones civiles a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;
- VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra los servidores públicos federales;

IX. Las que requieren de pago de garantía a favor de la federación, entidades federativas y municipios y organismos descentralizados;

X. Las que nieguen la indemnización que contempla la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos;

XI. Las resoluciones que se emitan en materia de comercio exterior;

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

XIII. Resoluciones que pongan fin a los recursos administrativos;

XIV. Todas las resoluciones que por disposición de otras leyes sean competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Causas de Improcedencia.

La Improcedencia en el Juicio Contencioso-Administrativo, es: “la imposibilidad jurídica de pedir, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la nulidad de una resolución administrativa, sobre la cual dicho Tribunal no tiene capacidad de resolverla, porque su Ley Orgánica determina expresamente cuáles son las resoluciones o actos de los que puede conocer, o sea fija la competencia material del Tribunal”⁴⁸

La improcedencia del juicio, por ser un aspecto de orden público, no es necesario que la hagan valer las partes, pues la Sala se encuentra obligada a examinarla de oficio.

Dentro de los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, son consideradas causas de improcedencia las siguientes:

⁴⁸ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. *op. cit.*, p. 52

- a) Combatir actos o resoluciones que no afecten los intereses jurídicos del actor o demandante;
- b) Cuando carezca el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de jurisdicción o competencia;
- c) Cuando el acto reclamado haya sido materia de sentencia ya pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, existiendo identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas; este caso de improcedencia se fundamenta en el principio de cosa juzgada.
- d) Tratándose de actos o resoluciones consentidos. Se entiende que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa dentro de los plazos que establezcan las leyes respectivas;
- e) Que sean materia de recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolver, ya sea ante una autoridad administrativa, o bien, ante el propio Tribunal.
- f) Los actos o resoluciones impugnables por medio de algún recurso, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa. El artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, señala que las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativo para el afectado.
- Por tanto, es necesario que el afectado ejerza previamente las acciones previstas en las leyes especiales que regulan los diferentes actos administrativos, relativos a las materias sobre las que versa la competencia del Tribunal de referencia, salvo que su ejercicio sea optativo, como lo es en la materia fiscal.
- g) Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. La conexidad obedece a la necesidad de impedir que para un solo asunto

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

litigioso haya más de un solo proceso, y su finalidad es la de evitar que existan sentencias contradictorias sobre la misma controversia;

h) Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial, ello obedece a la igualdad de poderes y al principio de cosa juzgada;

i) Contra ordenamientos que contengan normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente. Para que una resolución o acto llegue a producir un agravio procesal y directo, es necesario que en aquella se establezca una situación jurídica concreta y particularizada, ya que mientras sea de carácter general y abstracto, para efectos del Juicio en estudio, su sola emisión no puede provocar perjuicio alguno;

j) Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación. Los conceptos de impugnación son los argumentos basados en derecho, que el demandante hace valer en su escrito, como apoyo de su pretensión de que se declare la nulidad de una resolución dictada por autoridad administrativa contraria a sus intereses;

k) Cuando de las constancias se deduzca que no existe el acto reclamado. Esta causal se actualiza cuando no exista resolución de manera expresa en forma escrita, o bien, tratándose de la "*negativa ficta*", cuando no hubiera transcurrido el término establecido por la Ley para que la autoridad resuelva por escrito, o cuando se ha dictado resolución y se ha notificado al actor;

l) Los dictados por la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida;

m) Aquellos actos dictados para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias, establecidos en la Ley de Comercio Exterior;

n) Aquellos casos en que la improcedencia es originada de alguna disposición del Código Fiscal de la Federación o de las leyes fiscales especiales;

o) Los actos que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un Tratado Internacional para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa;

p) Resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte. Esta causal tiene su razón de ser, en virtud de que las leyes nacionales no pueden ser aplicadas de manera extraterritorial.

Causas de sobreseimiento.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial y sus causas son:

a) Por desistimiento del demandante; b) Cuando durante la tramitación del juicio provenga una causa de improcedencia; c) Si el demandante muere durante el juicio, si su muerte es o si su pretensión es intransmisible, o si su muerte deja sin materia el proceso; d) Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado; e) En los casos que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

d. Período de Pruebas.

Dentro de la instrucción encontramos el período en que las partes allegan al juzgador aquellos medios de convicción sobre la "*litis*".

Esta fase procesal a su vez tiene varias etapas que van desde el ofrecimiento, la recepción y el desahogo de las pruebas ofrecidas por las partes al órgano encargado de impartir justicia, hasta su valoración por el referido órgano.

La prueba en general "...es el medio de convicción que debe llevar al juzgador al conocimiento real de los hechos controvertidos, lo que le permitirá subsumirlos en la hipótesis normativa que el legislador ha elaborado, para atribuirles las consecuencias jurídicas cuya aplicación ha de devenir en la justa composición del litigio"⁴⁹

La prueba es una institución procesal y en consecuencia procedimental que tiene por objeto acreditar hechos ante el juzgador, en otras palabras su fin en el proceso es demostrar ante el órgano jurisdiccional los hechos que sustentan, ya sea la acción o la excepción.

Si bien el Código Fiscal de la Federación, en el Título correspondiente no establece limitación expresa alguna al objeto de la prueba, en el Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, en su artículo 86 precisa lo que es objeto de prueba en el proceso al establecer lo siguiente:

"ART. 86.- Sólo los hechos están sujetos a prueba; el derecho lo estará únicamente cuando se funde en leyes extranjeras o en usos, costumbres o jurisprudencia".

La jurisprudencia debe ser probada por quien la invoca, bastando para ello citar su texto e identificar la fuente, es decir, los datos de localización respectiva. Es obligatoria la jurisprudencia fijada por la Sala superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en términos del artículo 259 del multicitado Código Fiscal de la Federación.

En el Procedimiento Contencioso-Administrativo, la prueba es preeminente —ya que con ella el juzgador busca hacer una equitativa aplicación de la Ley—.

⁴⁹ ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A. *La Prueba en el Juicio Fiscal Federal*, Ed. Porrúa, México 1999, p.7

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El legislador otorgó facultades al magistrado instructor para ordenar la práctica de cualquier diligencia que tenga relación con los puntos controvertidos o para acordar la exhibición de cualquier documento, esta facultad se otorgó en virtud de que el juzgador se encuentra en aptitud de allegarse los medios de convicción que le permitan conocer la verdad de los hechos y poder fallar con equidad; el ejercicio de esta facultad se limita a no lesionar el derecho de las partes, oyéndolas y procurando en todo su igualdad.

1) Pruebas admisibles.

En los juicios tramitados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los escritos de demanda y de la contestación de la demanda que se produzcan en su caso deberán contener un apartado especial donde se deben anunciar las pruebas respectivas que ofrezcan las partes; aquí podemos señalar que se da el período de ofrecimiento de pruebas.

Son requisitos específicos para el caso de las probanzas testimonial y pericial, que se mencionen los nombres y domicilios de los peritos y de los testigos; así como los hechos sobre los que versarán tales pruebas y en el caso de no efectuarse tales señalamientos se requerirá al promovente, y si es omiso se tendrán por no ofrecidas las probanzas aludidas.

Estos señalamientos son necesarios para identificar a las personas que se encargarán de desahogar las pruebas ante el juzgador y para que en su momento se les pueda localizar y se les notifiquen las resoluciones del órgano jurisdiccional que guarden relación con los peritos y testigos.

En el Procedimiento Contencioso-Administrativo Federal, se aceptan toda clase de pruebas que estén relacionadas con la controversia, excepto la confesional de las autoridades mediante la absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que estos se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades, por ello las pruebas admisibles y reconocidas por la Ley y en este caso por el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, son las señaladas en su artículo 93: a) La confesión; b) Los documentos públicos; c) Los documentos privados; d) Los dictámenes

periciales; e) El reconocimiento o inspección judicial; f) Los testigos; g) Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y h) Las presunciones.

En general será admisible cualquier otro instrumento o elemento que le permita al juzgador alcanzar la convicción necesaria para declarar el derecho a favor de la parte que le asista y que sean necesarias para esclarecer la verdad de los hechos discutidos, pues como en todo litigio, el actor debe apoyarse en las pruebas en que se sustente sus pretensiones o defensas y el demandado en las propias de sus excepciones.

De conformidad con las disposiciones supletorias del Código Fiscal de la Federación en materia Contencioso-Administrativa y que se encuentran plasmadas en el Código Federal de Procedimientos Civiles, se establece que la única limitante para la admisión de una prueba debidamente ofrecida, es que no se encuentre reconocida en la ley y no tenga relación inmediata con los hechos controvertidos.

El magistrado instructor actuando con apoyo en las facultades que le confiere la fracción IV del artículo 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, admite o rechaza las pruebas ofrecidas mediante un acuerdo expreso, distinguiéndose aquí la admisión y el desahogo de la probanza ya que la admisión se refiere a la formalidad de tener por ofrecida la prueba en el proceso, en virtud del acuerdo dictado por el juzgador. Contra la resolución que admite, deseche o tenga por no presentada alguna prueba, procederá el Recurso de Reclamación.

2) Desahogo.

Ya integrado el expediente con la demanda, la contestación, la ampliación de la demanda y su contestación, cuando sea el caso, el magistrado instructor procederá al desahogo de pruebas.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

El desahogo "... es la tramitación especial que debe llevarse a cabo para perfeccionar la prueba a través de una serie de actuaciones específicas, como lo sería el caso de la prueba pericial o testimonial, y que trascienden a la simple determinación de tener por no ofrecida y admitida la prueba respectiva."⁵⁰

Confesional.

Briseño Sierra Humberto, define a la confesión de la siguiente manera: "Confesión, como la declaración que reconoce la existencia de hechos propios, y produce la constitución de efectos jurídicos en perjuicio del declarante..."⁵¹

La prueba confesional tiene una limitante, consistente en la prohibición de que la autoridad absuelva posiciones y en este caso debe entenderse a la autoridad como el ente público y no el funcionario emisor del acto; además de prohibirse la petición de informes respecto de los hechos que no constan en documentos que obren en poder de las autoridades.

La razón por la que no se admite la prueba de confesión se encuentra en que "...los servidores públicos no son permanentes en sus cargos, sino que están sujetos a cambios frecuentes, por lo que en la mayoría de los casos no declararía el mismo funcionario, y como la confesión mediante posiciones tiene carácter personal, debe recaer sobre hechos propios atribuidos al confesante, o sea al servidor público..."⁵²

Además los motivos que contiene el acto no deben ser personales del titular de la unidad administrativa, sino que son resultado del ejercicio de facultades establecidas en dispositivos legales. En virtud de lo anterior, la confesional será desahogada únicamente por un particular, por exclusión de la autoridad.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 52

⁵¹ *op. cit.*, p. 446

⁵² SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I, 9ª edición., Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1994, p. 536

Dentro del Código Fiscal de la Federación no existe regulación expresa para la tramitación y desahogo de la prueba confesional, por lo que se debe acudir a las disposiciones supletorias del Código Federal de Procedimientos Civiles.

De esta manera, tenemos que la confesión se debe desahogar, mediante un pliego de posiciones que debe ser ofrecido en un sobre debidamente cerrado en el escrito de demanda o la contestación de demanda.

El acuerdo en que el magistrado instructor dicte pronunciándose respecto de la demanda o su contestación, se hará constar la exhibición del sobre conteniendo el pliego de posiciones, señalando día y hora a efecto de que comparezca el absolvente que siempre será el particular y debe contener el apercibimiento, que en caso de no comparecer sin justa causa, se le tendrá por confeso de las posiciones que formule el oferente de la prueba.

El acuerdo admisorio de tal probanza deberá ser notificado personalmente, a más tardar dos días hábiles, antes de la fecha decretada para la diligencia. Una vez llegada la fecha, deberá comparecer el absolvente o su representante con poder bastante para absolver posiciones.

De esta diligencia se levantará un acta de comparecencia, abriéndose el sobre que contiene el pliego de posiciones que serán calificadas y aprobadas por el magistrado instructor. Acto seguido, se procederá a articular las posiciones, al tenor del pliego respectivo; y si son varios los absolventes se procurará que se encuentren separados y no contarán con la asistencia y auxilio de ninguna persona, excepto cuando el absolvente no hable español, y en tal caso se requiere de un intérprete. El absolvente deberá responder en forma afirmativa o negativa, teniendo la facultad de realizar las aclaraciones pertinentes.

Al finalizar totalmente el interrogatorio, el absolvente leerá el acta y firmará de conformidad al margen y al calce o pie de la hoja que contenga la declaración o estampará su huella digital.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

En el caso de que el absolvente no radique en la jurisdicción de la Sala que tiene conocimiento del juicio, se calificarán las posiciones y mediante exhorto se remitirá a la Sala Regional que tenga su sede en el mismo domicilio del absolvente, y en su caso al Juez de Distrito, Magistrado del Poder Judicial Federal, o de algún Tribunal Administrativo en el lugar de residencia del absolvente, según lo previsto por los artículos 232 del Código Fiscal de la Federación, 121 y 298 del Código Federal de Procedimientos Civiles para que lleve a cabo la diligencia respectiva, con la salvedad de que el exhortado no podrá declarar confeso al absolvente, en cambio podrá repreguntarle.

La confesión expresa hace prueba plena, en las siguientes hipótesis: a) Que la confesión sea hecha por persona capacitada para obligarse; o bien b) Que sea hecha con pleno conocimiento y sin coacción, ni violencia, y c) Que sea de hecho propio o, en su caso, del representado o del cedente, concerniente al negocio (art. 199 Código Federal de Procedimientos Civiles). También es procedente la confesión hecha por la autoridad demandada, contenida en su escrito de contestación.

Finalmente la confesión "*ficta*", que consiste en tener por consentidos los hechos que expresamente se imputan a las demandadas, ante su omisión o silencio a refutarlos, tiene el carácter de una presunción que admite prueba en contrario, (artículos 201 del Código Federal de Procedimientos Civiles y 212 primer párrafo "*in fine*" del Código Fiscal de la Federación)

Cabe añadir, que no obstante la prohibición para la probanza en estudio de la autoridad por absolución de posiciones, debe abstraerse a la posibilidad de tener por confesa a la autoridad; ya sea expresamente, en virtud de alguna manifestación vertida en algún escrito o por negarse a refutar los hechos expresamente imputados a ella en la demanda.

Documental.

Este término se deriva del latín "*documentum*", y este a su vez, del verbo "*docere*", que significa enseñar, esto es, medio de enseñanza.

"...por documento debemos entender el testimonio humano consignado gráficamente en un instrumento material e idóneo que crea, modifica o extingue una relación jurídica"⁵³

El criterio que se establece en la Ley para clasificar los documentos, es el que se refiere al origen de los mismos, y así se dice que los documentos son públicos y privados.

"Los documentos públicos son los creados, autorizados y expedidos por los funcionarios públicos, investidos de potestad soberana.

Los documentos privados, son aquellos en los cuales se hace constar la celebración de los actos particulares."⁵⁴

De la definición proporcionada por el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, respecto de los documentos públicos, se establecen dos características primordiales de este tipo de documentos.

La primera, es que sea expedido por funcionario público; que además de actuar dentro del ámbito de su competencia, está deberá contenerse en un dispositivo legal y podrá contar con Fe Pública, por ejemplo notarios públicos y corredores mercantiles; o que sea emitido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones.

La segunda característica, consiste en que el documento cuente con signos, sellos o firmas que en su caso establezca la Ley, como lo sería la impresión de sello de la dependencia oficial y la del escudo nacional, así como la firma del funcionario emisor.

Para los documentos privados, el legislador optó por la vía más sencilla de identificar los documentos por exclusión, es decir, si no cuentan con las características, que deben contener los documentos públicos, se considerarán, entonces privados.

⁵³ PORRAS Y LOPEZ, Armando. *op. cit.*, p. 242

⁵⁴ *Ibidem*, p. 242 y 243

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Como ya se mencionó, las partes deberán exhibir con su demanda o contestación, según sea el caso, las pruebas documentales que ofrezcan, por ello se encuentra estipulada la obligación de los funcionarios o autoridades de expedir con toda oportunidad las copias de los documentos que le soliciten las partes. Los documentos redactados en idioma extranjero deberán ser exhibidos con su correspondiente traducción.

En caso de que los funcionarios o autoridades no cumplan esta obligación la parte interesada podrá acudir ante el magistrado instructor para que requiera al omiso.

Los documentos públicos y privados deben ser exhibidos en original, pues de lo contrario no tendrán valor probatorio y podrían causar el tener por no presentada la demanda. Los documentos públicos deben ser presentados en original o en copia certificada, pues si son exhibidos en copia simple carece de valor probatorio.

En lo que se refiere a los documentos privados, el artículo 136 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria exige que se presenten en original y si se trata de un libro, expediente o legajo; éstos se pondrán a disposición de la contraparte para que manifieste lo que a su derecho convenga en relación a tales libros.

El Código Fiscal de la Federación en la fracción I del artículo 234 otorga pleno valor probatorio a los documentos públicos, exclusivamente en los hechos legalmente afirmados por la autoridad y prueban plenamente que ante la autoridad que los expidió los particulares formularon declaraciones o manifestaciones si es el caso, pero sin acreditar la veracidad de lo declarado o manifestado.

Finalmente establece el artículo 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles una regla de valoración del sistema de sana crítica, puesto que en caso de existir contradicción entre el contenido de los documentos públicos y otras pruebas; el valor de las documentales públicas queda al prudente arbitrio del juzgador.

Los documentos pueden ser objetados desde que se ponen en conocimiento de las partes y hasta la audiencia respectiva.

Pericial.

“La prueba pericial es aquella en la cual son necesarios conocimientos en alguna ciencia o arte; es de todas las pruebas, la más técnica”⁵⁵ Al hacer referencia a los requisitos que debe contener la demanda se hizo mención de la prueba pericial, la que no sólo debe ofrecer la parte actora, si lo juzga prudente y conveniente a sus intereses, sino exhibir el cuestionario con los puntos sobre los cuales debe versar.

En relación con la contestación a la demanda, puede ser que el actor no haya ofrecido tal prueba pero la demandada tiene todo el derecho de hacerlo, debiendo sujetarse en este caso a cumplir los mismos requisitos exigidos al actor.

El auto que se pronuncie respecto a la contestación de la demanda o su ampliación y siempre que se haya ofrecido la prueba pericial, el magistrado requerirá a las partes para que dentro del plazo de diez días presenten a sus peritos, con el fin de que discieman el cargo, esto es, acreditar que reúnen los requisitos correspondientes y que acepten y protesten el cargo conferido.

En dicho auto, el magistrado instructor también debe formular el apercibimiento de Ley, de que en caso de no presentarlos, o que el perito no acepte el cargo o no reúna los requisitos, se tendrá en cuenta únicamente el dictamen de la parte que sí cumpla con el requerimiento.

Se hará constar por escrito la aceptación y protesta respectiva, del acta de comparecencia, el magistrado instructor, otorgará un plazo mínimo de quince días hábiles, para que presente su dictamen el perito y con el apercibimiento de que en caso de omisión únicamente se considerará el dictamen del perito que lo rinda oportunamente.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 249

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

La formulación de los apercibimientos de Ley a que se ha hecho referencia, son oportunos, ya que otorga sencillez al desahogo de la prueba y no lo obstaculiza, puesto que obliga a las partes a que cumplan oportunamente con sus obligaciones, so pena de que no se considere el dictamen de su perito, lo cual podría afectar su acción o excepción, según sea el caso.

Cada parte podrá sustituir al perito propuesto por ella, siempre y cuando se justifique la sustitución ante el magistrado instructor; dicha justificación no es necesaria que sea por causa grave, sino únicamente basta que se mencione el cambio de perito.

La sustitución de perito puede llevarse a cabo en dos momentos; el primero es antes de que venza el plazo concedido por el magistrado instructor para que el perito acredite contar con los requisitos legales respectivos y acepte y proteste el cargo. El segundo momento procesal, es antes del término para rendir el dictamen correspondiente, con la excepción de que un perito que hubiese sustituido a otro antes de la aceptación y protesta del cargo, no puede ser sustituido a su vez antes de rendir su dictamen.

Cuando a criterio del Magistrado que atiende el caso, éste debe presidir el desahogo de la pericial y lo permita la naturaleza de la probanza, fijara día y hora para tal diligencia, en donde podrá solicitarle a los peritos toda clase de aclaraciones y en su oportunidad exigirles la práctica de nuevas diligencias.

Desahogada la prueba pericial y si los dictámenes son contradictorios, la Sala designará al perito tercero en discordia, de entre los que se tengan adscritos. En caso de que no hubiere perito adscrito en la ciencia o arte, sobre el cual verse el peritaje, la Sala designará bajo su responsabilidad a la persona que deba rendir dicho dictamen y las partes contendientes cubrirán sus honorarios. Cuando la Sala deba designar a un perito valuador, el nombramiento deberá recaer en una institución fiduciaria, debiendo cubrir sus honorarios las partes.

La valoración de la prueba pericial, se deja al prudente arbitrio de la Sala, es decir, ésta tiene la obligación de analizar en su sentencia de fondo los dictámenes de las partes y del perito tercero en discordia en su caso, adminiculándolos con las demás pruebas.

Reconocimiento o Inspección Judicial.

"El reconocimiento o inspección judicial, es el acto procesal en virtud del cual el juez, personalmente, conoce personas, actos, cosas y animales, materia del proceso"⁵⁶ De esta concepción se desprende, que lo característico de la prueba de inspección judicial, es la observación directa del juzgador de lugares, bienes muebles o inmuebles.

Según el artículo 161 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, para el examen del lugar o de los hechos, no es necesario contar con conocimientos especiales en una ciencia o arte; de ser así, se estaría en presencia de una prueba pericial.

La parte interesada en ofrecer la prueba de inspección debe anunciarla en su escrito de demanda o de contestación de demanda, indicando el bien inmueble o mueble que se examinará y su localización exacta, y la relación que guarde la prueba con los hechos.

El magistrado instructor en el auto admisorio de demanda o el que tenga por contestada la demanda, proveerá lo conducente para llevar a cabo la diligencia de inspección; por lo que se efectuará la citación a las partes, en el lugar, fecha y hora exacta, para que acudan a la diligencia de inspección.

La cita deberá ser fijada en día hábil y dentro del horario de las ocho a las diecinueve horas (artículo 281 del Código Federal de Procedimientos Civiles). El magistrado instructor o el secretario de acuerdos, levantará un acta circunstanciada, y en el caso de contar con la asistencia de las partes, se hará constar su comparecencia.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 253

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Si la inspección es de un bien inmueble, se hará constar la dirección o ubicación exacta en que se encuentre; si es un bien mueble, se anotará tanto el domicilio en donde se localiza, como el lugar específico donde se encuentre, las descripciones se realizan de lo general a lo particular.

Finalizada la descripción del bien examinado, se da fe del bien u objeto observado y se otorga, a las partes que comparecieron, la palabra, para que si lo desean efectúen los comentarios que estimen pertinentes. Al concluir la diligencia deberán firmar el acta levantada, para tal fin todas las personas que hubiesen comparecido y participado en la práctica de la inspección (artículos 162, 163 y 164 del Código Federal de Procedimientos Civiles).

Para valorar adecuadamente la probanza en comento, el juzgador debe tomar en cuenta las circunstancias en las que se llevó a cabo la práctica de la diligencia. Toda vez que la inspección sólo acredita el estado del lugar u objeto observado, en el momento de la realización de la inspección.

Testimonial

Esta probanza constituye una declaración de un tercero ajeno al triángulo procesal, cuyas características son:

“a) Declaraciones de personas extrañas a la controversia como tal, y emitidas en juicio, y b) La necesidad de que esas declaraciones vengan al juicio por instancia de parte, resulta que, en realidad se trata de un medio al que puede acudirse para alcanzar cierta convicción”⁵⁷

La prueba testimonial se concibe mediante la intervención de los testigos; que son personas extrañas al juicio, que declara acerca de los hechos o cosas controvertidos en la relación procesal.

⁵⁷ BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*, 2ª edición, Ed. Porrúa, México 1990, p. 454

La prueba en estudio puede ofrecerse en la demanda o contestación de la misma, o en ambos casos; actor o reo, precisarán los hechos sobre los que debe versar y sin estos señalamientos se tendrá por no ofrecida.

El número de testigos que se puede ofrecer por cada hecho controvertido, más no por la prueba en sí, es el de cinco (artículo 166 del Código Federal de Procedimientos Civiles).

Una vez que el magistrado instructor emita el acuerdo admisorio de la demanda o de tener por contestada la demanda, en ese mismo auto debe proveerse acerca de la admisión de la testimonial correspondiente.

En el mencionado acuerdo se determinará día y hora para la comparecencia de los testigos, requiriendo al oferente para que los presente, y en el supuesto de que éste no pueda presentarlos, se citará a los testigos para la diligencia correspondiente. Por lo general, el oferente afirma desde el ofrecimiento de la prueba que no puede presentar a los testigos y el magistrado instructor los cita, ordenando emplazarlos.

En el supuesto de que se ofrezca el testimonio de funcionarios públicos, tal y como lo indica el artículo 232 párrafo *in fine* del Código Fiscal de la Federación, se rendirá el testimonio por escrito.

Para tal caso, se deberá observar lo establecido en el artículo 171 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que preceptúa que el testimonio se rendirá mediante oficio, debiendo el magistrado instructor otorgar un término prudente para que se rinda el testimonio por escrito, sirviendo de fundamento la fracción I del artículo 297 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que otorga un plazo de diez días hábiles.

Una vez que los testigos comparecen en la fecha y hora de la cita, generalmente en el local de la Sala, se levanta acta pormenorizada, debiéndose hacer constar el lugar, la fecha y la hora de la comparecencia y la manera en que el compareciente acredita su identidad mediante documento expedido por autoridad pública.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Acto seguido y toda vez que no se presentó interrogatorio previo, sino que únicamente se precisaron los hechos sobre los cuales versaría la testimonial respectiva, la oferente o su abogado interrogará en primer lugar al testigo y después su contraparte.

La declaración rendida se asentará pormenorizadamente, tanto de las preguntas como de las respuestas formuladas por las partes y el testigo. Las preguntas y repreguntas deberán ser claras y precisas, y deberán tener las mismas características que las de la confesional, es decir, que no comprenda más de un hecho o circunstancia diferente por cada pregunta.

Los declarantes deben ser interrogados por separado y de manera sucesiva, evitando que los testigos escuchen las respuestas de los demás.

Al finalizar el interrogatorio, los testigos darán razón de su dicho y firmarán de conformidad en el acta levantada si estuvieran de acuerdo con su contenido, ratificando de esta manera. En consecuencia ya no podrá variar la substancia, ni la redacción de la declaración.

Al igual que en la confesión, si el declarante no habla castellano la declaración se rendirá a través de un intérprete designado por el Tribunal, quien protestará el legal desempeño de su cargo.

Los testigos que no residan en la sede de la Sala Regional del Tribunal, podrán ser exhortados a través de la autoridad judicial federal respectiva y para ello se deberá presentar el interrogatorio correspondiente que, calificado previamente por el magistrado instructor se colocará en sobre cerrado.

La declaración de un solo testigo hará prueba plena en el caso de que ambas partes estén de acuerdo en lo declarado y guarde relación con las demás pruebas.

Pruebas diversas aportadas por la ciencia.

Dentro de este rubro se encuentran, según las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletorias en materia fiscal federal, las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y agrega a " los elementos que aporte la ciencia", como una situación genérica que incluye lo que no comprende a lo especificado expresamente.

Sin embargo, las pruebas consistentes en escritos y notas taquigráficas deben considerarse como documentos por ubicarse en los supuestos de lo que manifestamos se entiende por documento, máxime que las notas taquigráficas en realidad son anotaciones con caracteres diferentes al abecedario común, y en todo caso únicamente se necesitaría de un "Traductor" y la "traducción" de los signos plasmados en las notas taquigráficas, por consiguiente deberían de recibir el tratamiento de una prueba documental. Las fotografías no pueden considerarse un documento, toda vez que su naturaleza es la de fijar una imagen en forma permanente, a través de un proceso químico.

La actividad cotidiana de la humanidad se encuentra en novedades tecnológicas que se rigen por procesos igualmente novedosos y la ciencia jurídica no escapa a las novedades.

Hay una escasa regulación en cuanto al desahogo de este tipo de pruebas, sin embargo esta situación resulta práctica, ya que como producto cultural que son los elementos aportados por la ciencia, son resultado de las investigaciones de los peritos en las ciencias que no sean jurídicas. Por lo que respecta a la valoración de este tipo de pruebas, quedará al libre arbitrio del jugador.

Sin embargo, tratándose de fotografías de personas, lugares, edificios, construcciones, papeles, documentos y objetos de cualquier especie para que produzcan prueba plena, es necesario que cuente con una certificación (artículo 217 del Código Federal de Procedimientos Civiles). Dicha certificación, según lo estipula el artículo citado, es con el fin de acreditar el lugar, tiempo y circunstancias en que fueron tomadas, así como que corresponden a lo representado en ella.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Presuncional.

“La presunción, desde el punto de vista jurídico, teniendo presentes los orígenes etimológicos mencionados, podemos definirla como la operación o procedimiento lógico o ratiocinio, mediante el cual, por el sistema inductivo o deductivo, partiendo de un hecho conocido se llega a la conclusión de que otro desconocido es cierto o existente.”⁵⁸ En efecto, la presunción es el razonamiento lógico, en virtud del cual, de un hecho conocido se obtiene otro desconocido.

Las presunciones se dividen en legales y humanas. Las presunciones humanas, son aquellas que proceden del juzgador y las legales son aquellas que la Ley establece expresamente.

A su vez las presunciones se clasifican en:

1.- Absolutas “*iuris et de iure*”, que no admiten prueba en contrario. En el Procedimiento Contencioso-Administrativo encontramos que una presunción legal que no admite prueba en contrario se contiene en el último párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación. En efecto, el artículo citado establece que los actos administrativos que no hubiesen sido impugnados de manera expresa, no podrán anularse por la Sala en la sentencia que emita en el caso respectivo. En estos casos la Sala debe precisar que lo no estipulado expresamente se tiene por válido y en consecuencia se presume la validez y no es posible admitir prueba en contrario.

2. Presunciones Relativas (*iuris tantum*) que admiten prueba en contrario.

Las presunciones que admiten prueba en contrario, son aquellas en que los actos de autoridad administrativa se presumen válidos, hasta que los particulares nieguen lisa y llanamente los hechos que los motivan y en consecuencia deben demostrar las autoridades tales hechos.

⁵⁸ ESQUTVEL VÁZQUEZ, Gustavo A. *op.cit.*, p. 165

Tal es el caso, de que si las partes demandadas resultan omisas a refutar los hechos que les imputa la parte actora en su escrito de demanda, se presumirán ciertos tales hechos por la Sala, salvo que las pruebas rendidas o por hechos notorios se advierta lo contrario por parte de la Sala.

El desahogo de la prueba presuncional, por su propia naturaleza es hasta el momento de emitirse sentencia, ya que la Sala al momento de dictarla, apreciará de las actuaciones correspondientes las presunciones que operen, ya sea la de validez de los actos administrativos en lo que no fueron impugnados.

También se aplican las presunciones que son producto de aperebimiento al resultar omisa la demandada a refutar un hecho o a exhibir algún documento.

La valoración que el juzgador otorga a la presunción es diferente de acuerdo a su naturaleza, puesto que para la presunción legal deberá aplicarse un sistema de valoración tasada, al no admitir prueba en contrario, en consecuencia, el juzgador debe concederle valor pleno a la presunción legal, por así establecerlo la Ley expresamente al no ser posible desvirtuarla de ninguna manera con cualquier otra prueba.

Por lo que respecta a la presunción humana, al quedar al prudente arbitrio de la Sala, se estará resolviendo con un sistema de "sana crítica", ya que a criterio de la juzgadora podrá evaluar la presunción susceptible de ser desvirtuada con otros medios probatorios, y si las pruebas rendidas por la afectada con la presunción, no resultan eficaces o suficientes, la Sala resolverá bajo su estricta responsabilidad y a su prudente arbitrio.

e. Cierre de instrucción.

Específicamente en el Proceso Contencioso-Administrativo que establece el Código Fiscal de la Federación, se realiza en dos etapas: la instructiva y la resolutive. La etapa de

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

instrucción, a su vez, se divide en tres fases: la postulatoria, la probatoria y la preconclusiva.

La fase postulatoria comienza con la presentación de la demanda, en la cual, la parte actora plantea sus pretensiones y la demandada sus excepciones y defensas. En la fase probatoria los litigantes ofrecen sus pruebas; en seguida la Sala las admite y ordena su desahogo. En el juicio Contencioso-Administrativo, no hay división clara de esta fase. Por su parte, en la fase preconclusiva las partes formulan sus alegatos.

“La instrucción es una etapa del juicio, la cual consiste en el conjunto de actos de las partes, de los terceros y del tribunal, necesarios para que el expediente se encuentre en estado de dictar sentencia.”⁵⁹ En efecto, en esta fase el propósito es ilustrar al juzgador acerca de cuáles son los puntos controvertidos, y las pruebas en que cada uno apoya sus pretensiones, a fin de obtener una resolución favorable a sus intereses.

En el Procedimiento Contencioso-Administrativo, después de las etapas postulatoria y probatoria, viene la fase preconclusiva o conclusiva, a fin de agotar cabalmente la instrucción y antes de que ésta quede cerrada por ministerio de Ley. La instrucción, comprende el período de alegatos o conclusiones de las partes.

El magistrado instructor diez días después de que se haya contestado la demanda o la ampliación de la misma, en su caso; se hayan desahogado las pruebas y en general una vez que no exista ninguna cuestión pendiente que impida la continuación del juicio, notificará por listas a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito.

El objeto de los alegatos es “...que el juzgador conozca las argumentaciones, de hecho y derecho, de las contrapartes en torno al proceso, pruebas, etc.”⁶⁰

⁵⁹ DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. *op. cit.*, p. 39

⁶⁰ DE LA CUEVA, Arturo. *op. cit.*, p. 250

Los alegatos presentados en tiempo, deben ser considerados al dictar sentencia. Por tratarse de una carga procesal, puede producir consecuencias desfavorables en la sentencia, respecto de los intereses de quien los omitió, pero no existe ninguna sanción jurídica específica, previa a la sentencia debida a su omisión.

Vencido el término de alegatos, con éstos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, por ministerio de Ley, y por lo mismo, sin necesidad de declaración expresa, con fundamento en el artículo 235 del Código Fiscal Federal.

Cerrada la instrucción, la sentencia es el acto procesal obligatorio inmediato posterior, que debe emitirse atendiendo al principio inquisitorio que opera en el Procedimiento Contencioso-Administrativo.

f. Sentencia.

La sentencia constituye la segunda etapa del proceso, esto es, la señalada como resolutive, y es la que pone fin al juicio fiscal y resuelve el fondo de los puntos controvertidos.

En términos genéricos, la sentencia "es el acto jurisdiccional, por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principales, materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso"⁶¹

La doctrina procesal señala dos tipos de sentencias; las interlocutorias que resuelven respecto de cuestiones que impiden al tribunal conocer el fondo del asunto y por otro lado las de fondo, es decir, las que resuelven los hechos controvertidos y que se dicta en la etapa resolutive. En este sentido Díaz González Raúl, conceptualiza la Sentencia, al establecer que "La Sentencia en el Contencioso-Administrativo, constituye una resolución jurisdiccional, que le pone fin al proceso, la cual decide sobre las pretensiones que han sido

⁶¹ SANCHEZ LEON, Gregorio. *op. cit.*, p. 548

objeto de juicio, y que además constituye la meta, el resultado, tanto de las actividades de las partes como del órgano jurisdiccional”⁶²

En efecto, en materia fiscal, se dice que la sentencia es un acto colegiado, porque su elaboración supone el concurso de los magistrados integrantes de la Sala. La Sentencia se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados, dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio, excepto cuando se dicte resolución en caso de sobreseimiento, ya que no será necesario el cierre de la instrucción para dictarla. El magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

Al estar integradas las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de forma colegiada por tres magistrados, la opinión de dos de ellos en el mismo sentido, hace mayoría, por lo que en tal caso el disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto de sentencia, o bien, formular voto particular razonado. Si el magistrado en desacuerdo opta por emitir su voto, deberá hacerlo dentro del término de diez días.

La sentencia se emite por escrito y consta de cuatro partes o secciones, que son:

- a) La parte introductoria o preámbulo, en la cual se menciona lugar, fecha, número de juicio, nombres de las partes, y los demás datos que sirvan para identificar el asunto;
- b) Los resultandos: en ellos se relatan de manera cronológica la sucesión de las actuaciones procesales; se debe precisar la litis, consistiendo en una exposición o breve historia de la demanda, contestación, ampliación de la demanda, contestación de la ampliación de la demanda, intervención de terceros, pruebas, alegatos y todo lo relacionado con la contienda y que deba trascender al sentido del fallo;
- c) La tercera parte del contenido de la sentencia, de acuerdo a la técnica procesal, se denomina “considerandos”, que son la parte medular de la sentencia y dentro esta

⁶² *Op. cit.*, p. 69

encontramos ciertas formalidades que describe el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.

Tal precepto establece que las sentencias del Tribunal Fiscal deberán fundarse en derecho, debiendo examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, con la facultad de invocar hechos notorios, expresando en sus puntos resolutivos, con claridad los actos o procedimiento cuya nulidad declara o cuya validez reconoce.

De tal suerte que, cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia deberá examinar primero aquéllas que puedan conducir a declarar la nulidad lisa y llana. Sin embargo, en el caso de que la sentencia declare la nulidad del acto combatido por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes o por vicios de procedimiento, tal sentencia deberá señalar en qué forma dichos vicios u omisiones afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Las Salas están facultadas para corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideran violados, examinando en su conjunto los agravios, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada.

Tratándose de sentencias que resuelvan sobre la legalidad de un Recurso Administrativo, la Sala, si cuenta con elementos suficientes, se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante.

En la hipótesis de que se alegue que el acto administrativo no fue notificado, o que lo fue ilegalmente, el Tribunal estudiará los conceptos de nulidad expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación del acto administrativo.

Si resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, considerará que el actor fue sabedor del acto administrativo desde la fecha en que se le dio a conocer, quedando sin efecto todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, se hubiese formulado contra dicho acto.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada, y como consecuencia de ello la demanda fue presentada extemporáneamente, sobreseerá el juicio en relación con el acto administrativo combatido.

d) La última parte de la sentencia, son los puntos resolutivos que son la consecuencia de los considerandos y que pueden tener diversos sentidos, como reconocer la validez de la resolución impugnada, declarar la nulidad de la actuación impugnada, declarar la nulidad del acto combatido para ciertos efectos, en cuyo caso, deberá precisarse con claridad la forma y términos en que debe cumplirse la sentencia, excepto cuando se trate del ejercicio de facultades discrecionales; o bien puede declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un acto o procedimiento, éste deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de que el fallo quede firme.

Son causales de ilegalidad de las resoluciones administrativas: la incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento discutido; omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, y que afecten los derechos del demandante; vicios del procedimiento; si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o en contravención a las disposiciones que deben observarse; cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines que marca la Ley.

En los casos de incumplimiento de sentencia, la parte afectada puede ocurrir en Queja, por una sola vez ante la Sala que la emitió.

Las partes pueden formular excitativa de justicia, si el magistrado instructor no formula el proyecto respectivo dentro del término.

La impugnación de la Sentencia Definitiva es diversa para las partes, según se trate del particular o de la autoridad. De esta manera, cuando el particular estima que la sentencia le causa agravio se le otorga el Juicio de Amparo Directo para combatirla; y tratándose de la autoridad puede interponer Recurso de Revisión, en ambos casos se interponen ante la Sala que emitió la sentencia y el que conoce es el Tribunal Colegiado de Circuito.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPÍTULO III
LA TRAMITACIÓN, DESAHOGO Y
VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS EN EL
RECURSO DE REVOCACIÓN

A. LA SUPLETORIEDAD EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1. Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

La regulación que hace el Código Fiscal de la Federación, respecto a las pruebas en el Recurso de Revocación, nos remite al concepto de la Supletoriedad (artículo 130 del ordenamiento invocado) y ésta la encontramos en primer término dentro del texto del numeral 5º del Código citado. Es por ello que en este capítulo se inicia con el estudio del artículo en comento, como antecedente inmediato de la Supletoriedad.

El artículo 5º del ordenamiento citado, establece los sistemas de interpretación que deben observarse en relación con las normas fiscales. La finalidad de la Ley es la satisfacción de la necesidad jurídica, por lo que al interpretar las normas se intenta darle una manifestación de aplicación, de tal modo que hay una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

En la especie la función interpretativa de la Ley Fiscal, permite la consecución de la justicia fiscal y sobre todo su congruencia con los postulados constitucionales de equidad y proporcionalidad, de ahí la importancia del tema.

En esas condiciones es indiscutible, que las leyes fiscales deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso en concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística, de técnica jurídica o de normas fiscales, que tiene un vocabulario muy distinto al espíritu del contribuyente, pues ello dificulta más su conocimiento y entendimiento, y por lo tanto es rigurosa la interpretación jurídica para alcanzar su verdadero significado y alcances.

La interpretación en el lenguaje coloquial, significa entre otras, "explicar o declarar el sentido de una cosa", y principalmente el de los textos faltos de claridad.

En el ámbito del Derecho en particular, la Ley es genéricamente, el motivo más referido de la interpretación.

Al respecto, Sánchez León Gregorio señala que: "Interpretar una ley, es pues, descubrir el sentido en ella encerrado, el cual es decisivo para la vida jurídica, así como para las resoluciones jurisdiccionales."⁶³

La concepción más completa y a la cual nos adherimos es la que dice: "Interpretar una ley consiste en determinar su significado jurídico y no simplemente gramatical, de acuerdo con la regla consignada en el Digesto de que "Saber las leyes no consiste en conocer el sentido de las palabras, sino en profundizar su espíritu y su contenido..."⁶⁴ En efecto al interpretar, lo que se pretende es indagar dentro del mismo contenido de la ley, bajo el marco de alcanzar un ideal de justicia.

En este orden de ideas el Código Fiscal de la Federación , en su artículo 5º señala 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. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

En este párrafo se aprecia el reconocimiento del método de la interpretación estricta, en los casos que enuncia.

El segundo párrafo del precepto en comento establece que:

"...Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica..."

⁶³ *Op. cit.*, p. 223

⁶⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *op.cit.*, p.61



Esta regulación permite alcanzar un equilibrio en la interpretación de la norma jurídica fiscal, al instituir la libertad del método de interpretación jurídica.

Finalmente el artículo en análisis indica:

“...A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.” (sic)

Es en este punto donde encontramos la supletoriedad, estableciendo las bases sobre las cuales se debe aplicar la misma. De lo anterior, se aprecia que el multicitado artículo señala expresamente los métodos que el interprete debe emplear y que más adelante se estudiarán, no obstante ello, cabe mencionar que la interpretación de las normas fiscales se ha planteado en la doctrina a partir de dos puntos de vista.

El primero apunta que las normas del Derecho Fiscal tienen igual naturaleza ordinaria que otras normas jurídicas rechazándose el carácter excepcional atribuido a las normas tributarias, por lo tanto se aplican los métodos del derecho en general.

Mientras tanto la segunda corriente es de la opinión de que dadas las relaciones jurídicas que se establecen entre los entes públicos y los particulares con motivo de la imposición, impiden la aplicación de las reglas comunes de interpretación, ya que las leyes fiscales son de naturaleza especial, por lo que se debe interpretar y aplicar según sistemas particulares.

De esta segunda corriente, surgen el conocido Principio “*in dubio contra fiscum*”, el “*in dubio pro fiscum*” y un tercer principio que considera que la ley fiscal debe interpretarse rigidamente.

El Principio “*In dubio contra fiscum*”, afirma que cuando el significado de una ley fiscal no es evidente debe interpretarse siempre en el sentido más favorable para el particular, contrario a lo que sucede a la luz del principio “*In dubio pro fiscum*”, ya que en esos casos la Ley debe aplicarse en forma que favorezca al Estado.

Asimismo, una tercera opinión rechaza la aplicación de principios apriorísticos a favor del contribuyente o en beneficio del fisco, pues se estima que la ley fiscal, en virtud de su propia naturaleza, debe interpretarse *rígidamente*.

Sin embargo, estas posiciones metodológicas que parten de la naturaleza excepcional de las normas fiscales se pueden considerar superadas no sólo por la doctrina, sino incluso por las normas que regulan la materia.

Además de los métodos expresamente mencionados por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación (estricta y supletoriedad), también da la pauta para que fuera de los casos mencionados en el mismo se aplique cualquier método de interpretación jurídica.

Al respecto, la doctrina ha estudiado diversos métodos, sin embargo revisaremos los que se consideran de mayor utilidad para emprender la mencionada labor interpretativa. En este orden de ideas y desde el punto de vista según su autor, la interpretación puede ser auténtica, administrativa, judicial y doctrinal.

La interpretación auténtica es la que realiza el propio legislador mediante la exposición de motivos de una Ley. La administrativa es la que realizan las autoridades administrativas, en este caso fiscales, mediante la resolución de consultas a que se refiere el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación e inclusive al dictar las resoluciones con motivo de los Recursos de Revocación interpuestos ante ellas; de igual manera cuando emiten criterios en relación a la aplicación de las disposiciones fiscales en términos del artículo 35 del citado ordenamiento.

La interpretación judicial es la realizada por los tribunales y que en materia fiscal corresponde al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito y Suprema Corte de Justicia de la Nación, destacando en este sentido que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tiene la obligación de sujetarse a la interpretación jurisprudencial que establezcan los Tribunales Federales.

Por último, la interpretación doctrinal, es aquella realizada por los tratadistas en cuestiones jurídicas y jurisprudencias.

Otros métodos son el gramatical, lógico, histórico y el sistemático.

El gramatical, consiste en buscar el sentido de la Ley, atendiendo al significado gramatical de las palabras, es decir, buscar el significado de la Ley por el significado recto, no por el figurado de las palabras; debido a que este método guarda estrecha relación con el de la interpretación estricta, más adelante se abordará con amplitud.

La interpretación lógica, estriba en descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra; por tanto debe buscarse en la exposición de motivos que dio origen a esa norma, las razones, las circunstancias o motivos que sirvieron de sustento para su creación; esto es, atiende al fin del precepto y a las reglas lógicas.

Mediante la interpretación histórica, se pretende encontrar el sentido de la Ley, por medio de los precedentes, del derecho derogado, de la evolución de las instituciones jurídicas o de las exposiciones de motivos que dieron origen a la norma jurídica, como consecuencia, procura elementos para una interpretación auténtica.

La interpretación sistemática, es aquella en la cual debemos encontrar el sentido de la norma interpretada, relacionándola con todo el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo, del cual aquella forma parte.

Se pretende afirmar que en la actualidad, por lo que a metodología jurídica se refiere, no existe un método único ni predominante para la interpretación de las leyes, ya que lo más frecuente es que el intérprete se auxilie de todos aquellos elementos que tenga a su alcance para determinar el significado de la Ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido dicho criterio, según se aprecia de la siguiente Tesis:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"INTERPRETACION DE LA LEY.

Si se admite que los países de legislación escrita se debaten irremediamente entre la tragedia jurídica de la inmovilidad (que por su naturaleza es la característica de ley preceptiva), y la perenne movilidad de la sociedad que dentro de esa ley se desenvuelve, entonces tendrá que admitirse también que no es posible aceptar, como medio o sistema interpretativo de una ley, aquel que descansa sobre la vieja tesis construida sobre el criterio inmóvil, meramente letrista y gramatical, porque ello equivaldría a entorpecer la evolución social siempre en constante progreso, sino el que deriva de la nueva tesis móvil y progresiva que permite interpretar los preceptos legislativos, hasta donde su texto lo admite, alrededor de las modernas ideas advenidas al campo de la ciencia jurídica y de las recientes formas y necesidades aparecidas en la vida social.

Amparo penal directo 6897/49. Altamirano González J. Jesús. 28 de abril de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Luis G. Corona Redondo. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Instancia: Primera Sala. Tesis Aislada.⁶⁵

a) Interpretación estricta.

La interpretación estricta, es conocida también por la doctrina como literal o exegética, denominaciones que describen la forma en que a la luz de este método debe ser interpretada una norma, toda vez que utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras.

Es por ello que Emilio Margain Manatou, señala que la interpretación estricta "...es aquella que asigna a la norma el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que, como dice Vanoni, el intérprete declara."⁶⁶

⁶⁵ *Cfr.* Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, tomo CIV, p. 984

⁶⁶ *op. cit.*, p. 136.

Se puede afirmar que este método de interpretación es simplemente el que declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo y tampoco sin extenderlo.

En la especie, el primer párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, reconoce el principio de interpretación estricta, respecto de las normas más destacadas del Derecho Fiscal Sustantivo, como son las relativas al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las cargas que se imponen a los particulares, así como las exenciones, infracciones y sanciones.

En este sentido, el precepto nos permite sostener que al interpretar las normas fiscales se debe respetar ante todo el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas por el legislador, esto es, el sentido o alcance exacto, manifiesto, o indubitable, sin restringirlo, ni extenderlo o ampliarlo, deben pues interpretarse en sus términos, de manera rígida y estricta, con toda precisión.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y el que era el Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, han emitido jurisprudencia confirmando la interpretación estricta, como el método que debe aplicarse a las normas que señalan impuestos; cabe aclarar que aunque estos son la especie del género de las contribuciones, dichos criterios ilustran la idea que intenta plasmar el primer párrafo del precepto en estudio y que se transcriben a continuación:

"IMPUESTOS, APLICACION DE LOS.

En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea, sin que sea dable aplicarlos o restringirlos.

TOMO LXXVII, Pág. 82.- Hinojosa José.- 1o. de julio de 1943.- Unanimidad de cuatro votos.

Instancia: Segunda Sala. Tesis Aislada."⁶⁷

⁶⁷ Cf. Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXVII, p. 82.

"ARTICULO 5° DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación vigente, la interpretación de la ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones al mismo; es decir, que el tributo y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne, de manera que sólo puede reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, sin que pueda caber la analogía ni la mayoría de razón.

Revisión No. 2073/84.- Resuelta en sesión de 19 de noviembre de 1985, por mayoría de 5 votos y 3 en contra.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. del Carmen Arroyo Moreno. Criterio Aislado."⁶⁸

b) Por analogía

La interpretación de las normas fiscales, es vital en la vida jurídica para aplicarlas correctamente a situaciones o hechos, es por ello que resulta interesante tratar el tema de la analogía, ya que dentro del ámbito fiscal federal, predomina el de la legalidad o de la literalidad; sin embargo, como se estudiará a continuación, para interpretar las normas fiscales, también cabe emplear la analogía. El Poder Judicial Federal ha emitido criterio respecto a la analogía en el siguiente sentido:

"INTERPRETACIÓN ANALÓGICA DE LA LEY.-Sólo puede tener lugar cuando existe relación o semejanza entre casos expresados en alguna ley y otros que se han omitido en ella.

Tomo LXV, Pág. 3890.- Amparo Administrativo en revisión 6158/39.- Herrera Vda. de Barrón Carmen y coags.- 23 de septiembre de 1940.- 5 votos.

Instancia: Segunda Sala. Tesis Aislada."⁶⁹

⁶⁸ *Cf.* Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII, Segunda Época, número 71, Noviembre 1985, p. 460.

⁶⁹ *Cf.* Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, p. 3890.

Sánchez Gómez Narciso, por su parte señala que: "...consiste en aplicar una situación de hecho no previsto en la ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí esta prevista en la ley, comunmente está técnica se expresa a través del aforismo que nos dice que "Donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho"⁷⁰.

A la luz de la interpretación analógica, se estima que en la ley no hay lagunas, toda vez que en la misma no se prevén expresamente ciertas situaciones de hecho y en aquellas donde no se encuentren expresamente, se debe buscar en otras normas que estipulen situaciones semejantes, de tal manera que a igual premisa debe corresponder igual consecuencia.

En el Derecho Fiscal, muchas opiniones sostienen que no existen vacíos, de tal manera que aquello no contemplado en la ley no existe, confirmando el método de interpretación estricta o literal. Sin embargo, el texto del multicitado artículo 5° del Código Fiscal de la Federación es claro al señalar los casos en que éste método puede operar, por lo que podemos deducir que no podrá, por vía de interpretación analógica, crearse obligaciones tributarias, ni modificarse las existentes y fuera de estos casos la analogía o integración es posible.

A la integración de la ley por medio de la analogía en materia tributaria se le ha opuesto como objeción fundamental, el principio de legalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que aplicado al Derecho Fiscal se traduce en el enunciado "*Nulum Tributum sine lege*". Sin embargo como ya se mencionó, las disposiciones fiscales que no sean de interpretación estricta pueden integrarse por medio de la analogía, por lo que la prohibición de su aplicación, únicamente se contrae a aquellas normas que establecen cargas a los particulares.

De lo anterior se puede afirmar que en la interpretación analógica, se considera que no existen lagunas de ninguna clase frente a la previsión expresa de ciertos casos, y dado el silencio de la ley en otros casos que no aparecen expresamente previstos, se supone por la aplicación de un principio lógico, que a igual premisa debe corresponder igual

⁷⁰ *Op. cit.* p. 67.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

consecuencia. Descubierta cual era el motivo en los casos previstos, se supone que en los no previstos hubiera debido privar el mismo criterio y habría debido verificarse la misma consecuencia.

c) Por supletoriedad.

El legislador mexicano se inclinó en principio por la posición de la aplicación rígida de las normas fiscales; pero al parecer no sólo como una regla particular de interpretación para el Derecho Fiscal, sino considerando a éste de manera especial, ya que la supletoriedad de la ley fiscal está permitida en los términos de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación; las únicas limitantes consisten, por un lado, en que las disposiciones utilizadas, no sean contrarias a la naturaleza propia del derecho fiscal y, por el otro, el principio de aplicación exacta o estricta de la ley, en aquellos casos en los que las normas fiscales establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones.

La aplicación supletoria del derecho consagrada en el artículo 5° segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, tiene su base constitucional en el artículo 14 de nuestra Carta Fundamental, por lo que a falta de norma fiscal expresa, se buscará la aplicación supletoria en las disposiciones de derecho federal común y en los principios generales del derecho, sin desatender el elemento de la finalidad.

En ese orden de ideas los doctrinarios consideran que ante las omisiones o lagunas que se registren tanto en la legislación sustantiva o material, como la de índole procedimental fiscal, pueden subsanarse con los Códigos Civil y de Procedimientos Civiles de aplicación Federal, ubicando únicamente a esos ordenamientos jurídicos dentro del término del Derecho Común a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

Ante esta opinión generalizada en la que también se incluye al Derecho Mercantil, se considera que en materia fiscal es sumamente restringido, ya que normalmente se tributa

sobre los resultados de la realización de ciertos actos jurídicos de interés económico y estos pueden estar regulados indistintamente en normas de derecho privado o de derecho público.

Así tenemos, por ejemplo que en el artículo 19 de la Ley Federal del Trabajo, se exceptúan de cargas fiscales a todos los actos y actuaciones que tengan por objeto la aplicación de las normas de trabajo, excepción que no se menciona ni en las leyes fiscales especiales, ni en el Código Fiscal de la Federación, ni mucho menos en las disposiciones de derecho privado.

En consecuencia, en materia fiscal, debemos entender por derecho común a cualquier ley que regule la institución que genere la carga tributaria y en caso de supletoriedad se debe cuidar ante todo la armonía con las disposiciones tributarias y el objeto de las mismas.

2. ¿Qué es la Supletoriedad de la Ley?

Históricamente la noción de supletoriedad proviene del pensamiento de Friederich Carl Von Savigny, expuesto en su obra "Sistema del Derecho Romano Actual" y que no coincide con la acepción actual.

El citado autor determinó dos tipos de normas: las absolutas o imperativas y las supletorias. Las primeras son las que contienen mandatos que no dejan lugar a la voluntad individual, por su parte las de índole supletoria, permiten la aplicación de las convenciones y acuerdos de voluntad. Este significado aún pervive y para diferenciarlo de la concepción actual de supletoriedad, se le asigna el término de norma supletiva.

La palabra supletoriedad, en una primera aproximación, junto con "supletorio", provienen de la raíz latina "*suppletorium*", lo que suple una falta, a su vez suplir proviene de la palabra latina "*supplere*", que significa cumplir o integrar lo que falta en una cosa o remediar la carencia de ella, también se dice que es reemplazar, sustituir una cosa por otra.

Como se puede apreciar, este verbo configura en primer lugar, la idea de falta y en segundo la carencia de algo, apareciendo el término "integrar". También se ha destacado aquella acepción que alude a la idea de ponerse en lugar de algo y disimular un defecto porque son funciones propias, si bien secundarias de lo supletorio.

El chileno Orellana Retamales, Luis⁷¹, al tratar el tema de la Supletoriedad de las Leyes, señala que esta es un concepto jurídico dialéctico, porque está construido sobre dos juicios antagónicos entre sí, de las que la Supletoriedad es la síntesis al satisfacer sus exigencias y superarlas.

Dichos juicios son:

a) Primer juicio. Se expresa en la siguiente proposición: ausencia de norma jurídica que resuelva la hipótesis propuesta por el caso que se analiza, sometida o no a una decisión judicial actual.

b) Segundo juicio. Plantea un imperativo o exigencia de solucionar el caso no previsto, o sea, darle un cause, un camino, que las necesidades sociales exigen en virtud del tráfico jurídico. Este segundo juicio que plantea la Supletoriedad, llevado al ámbito de la contienda judicial, consiste en el mandato impuesto al juez de resolver la hipótesis que el caso real ofrece, obligándole "*a priori*" a solucionarlo y que puede ser aplicado también al campo del Recurso Administrativo.

El antagonismo de estos dos juicios radica en que sus exigencias están en contradicción, ya que el segundo plantea una exigencia de resolución, esto es, deben existir soluciones y respuestas frente a la contingencia planteada, mientras que el primero responde que ellas no son posibles, porque no se previó tal problemática al dictar la norma; estas dos exigencias forman parte del razonamiento dialéctico del que la supletoriedad es la síntesis.

⁷¹ *Revista Chilena de Derecho*, Facultad de Derecho Pontificia Católica de Chile, Vol. 27, No. 4, Octubre-Diciembre 2000, p.808

Dentro del primer juicio, a su vez se plantean dos situaciones:

1. La insuficiencia formal, esto es, que la ausencia de la norma jurídica es en el sentido de que existe una falta de desarrollo de la hipótesis. Se califica como "formal", porque existe una conexión entre el caso y las normas aplicables, pero sus contenidos no están desarrollados "suficientemente".

2. Insuficiencia sustancial, se plantea cuando enfrentados al caso o hipótesis real no existen normas que lo resuelvan, porque sus presupuestos materiales del nudo central de la controversia o problemática carecen de regulación, esto es, existen lagunas, pero se le denomina primeramente como "insuficiencia", porque se trata de una deficiencia normativa, es decir, de lagunas legales parciales. Son parciales porque para superar la ausencia normativa de la solución buscada, el sistema jurídico da una orientación al aplicador para suplir esa carencia.

La Supletoriedad cumple así una doble función, toda vez que constituye un remedio, una solución ante la falta de la parte en un todo (Insuficiencia formal) e integra cuando hay carencia de la parte en ese todo (Insuficiencia Sustancial), esto es, ante la deficiencia o ausencia de la norma jurídica, puede fungir como interpretativa o integradora.

Esta doble función se encuentra plasmada en la concepción de Manuel González Oropeza, quien citado por Germán Gómez Fariás señala que la Supletoriedad "...es la categoría asignada a una ley o respecto de usos, costumbres y principios para integrar una omisión en la ley o interpretar sus disposiciones en forma que se integren con principios generales contenidos en otras leyes"⁷²

La Suprema Corte de Justicia también ha reconocido esa doble función de la Supletoriedad, criterio que ha quedado establecido en la siguiente Tesis Jurisprudencial:

"SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA.- La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en

⁷² La interpretación de la Ley, Ed. Trillas, México 2000, p. 120

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación la establece. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializado con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.

Amparo directo 173/91. María Verónica Rebeca Juárez Mosqueda. 3 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Amparo directo 983/95. Guillermina Luna de Rodríguez. 18 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Jacinto Juárez Rosas.

Amparo directo 1103/95. Afianzadora Lotonal, S.A. 1o. de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo directo 1233/96. Nacional Financiera, S.N.C. 16 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Vicente Román Estrada Vega.

Amparo en revisión 1523/96. Jaime Levy Alcahe. 24 de junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis: I.3o.A. J/19 Tesis de Jurisprudencia.⁷³

Las funciones de la Supletoriedad se entrelazan constantemente, ya que la integración vía supletoriedad precisa antes haber interpretado las normas. En efecto la interpretación siempre precede a la integración.

⁷³ *Cf.* Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo V, Enero de 1997, p. 374.

La Supletoriedad como procedimiento de interpretación, se da cuando la figura jurídica en un ordenamiento se encuentra deficientemente regulada, sin embargo las normas vinculadas al caso real pueden abarcar la contienda o problemática actual, estableciendo un sentido extensivo o sistemático de las disposiciones existentes, y que se relacionan con aquellas, de tal forma que la norma supletoria se entiende como aquella que se encamina a precisar auténticamente el verdadero sentido de la norma suplida.

La Supletoriedad también funge como integradora de las normas, por ello es necesario realizar un breve estudio de la integración, para posteriormente señalar con precisión donde se encuentra ubicada la supletoriedad.

La integración se ha definido como "...la operación destinada a obtener un criterio jurídico útil para resolver el caso concreto, cuando no lo proporciona la ley, esto es, cuando presenta esta una deficiencia o una insuficiencia (laguna total o parcial), que, frente al deber de fallar, hacen necesaria colmarla o completarla."⁷⁴

En términos generales, la integración es la técnica a través de la cual se completan las lagunas existentes en un ordenamiento jurídico. Existen dos tipos de integración: la autointegración y la heterointegración.

La autointegración busca llenar la insuficiencia del ordenamiento jurídico dentro de su propia fuente dominante, ya sea la ley, en los sistemas de derecho escrito, como es el caso de México, o en los precedentes judiciales en aquellos países donde impera el sistema "*common law*". En la autointegración encontramos a la analogía y la mayoría de razón.

En la heterointegración, que es donde surge la Supletoriedad como procedimiento de integración, se busca la respuesta a la laguna del ordenamiento, fuera de éste o fuera de su fuente, esto es, en la misma ley o bien en otras fuentes del derecho.

⁷⁴ ORELLANA RETAMALES, Luis. *Revista Chilena de Derecho*. Facultad de Derecho Pontificia Católica de Chile, Vol. 27, No.4, Octubre-Diciembre 2000, p. 815.

Se puede apreciar que en la heterointegración está constituida por dos modalidades; por un lado cuando hay reenvíos hechos por el ordenamiento jurídico a otro ordenamiento jurídico, que representan formas de integración que se dan en los sistemas de Derecho moderno (Supletoriedad de Ley); y por otra parte cuando la misma ley reenvía a otras fuentes distintas de la dominante, esto es, busca la norma integradora en la costumbre o en la jurisprudencia (Supletoriedad de usos, costumbres y principios).

En este orden de ideas la Supletoriedad como procedimiento de integración, surge de la heterointegración en sus dos modalidades, toda vez que el carácter supletorio de las normas jurídicas resulta en consecuencia una integración y reenvío de una ley a otras fuentes (sea a la misma ley o a otras fuentes del derecho, de ahí que surja el concepto de Supletoriedad de Ley por un lado y Supletoriedad de usos, costumbres y principios) que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida.

La Supletoriedad de usos, costumbres y principios procede en cualquier instancia, siempre que no afecten el orden público. La Supletoriedad de Leyes generalmente se aplica mediante referencia expresa de un texto legal que la reconozca. Para los fines del presente trabajo únicamente se hace referencia a la Supletoriedad de Leyes.

En conclusión considero que la Supletoriedad se integra con dos actividades: la primera basada en la interpretación de la ley, cumpliendo esta función porque ella, conceptualmente fija el sentido de la ley, su significancia y la segunda actividad se fundamenta en la complementación, integrando cuando existe omisión de la ley y se justifica la absoluta necesidad, con la condición de que dicha aplicación sea congruente con los principios de la figura jurídica o institución que va ser objeto de supletoriedad. No quiere esto decir que se tengan que realizar las dos conductas al mismo tiempo, o solamente alguna de ellas, sino que pueden ser coincidentes o alternativas.

3. Reglas de la Supletoriedad.

Una vez que se califican e interpretan las normas y aparecen ambos tipos de insuficiencias (la formal y la sustancial) ¿Cómo se busca el derecho supletorio? El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, señala que se debe acudir a las disposiciones del derecho común, sin embargo es necesario precisar los lineamientos que deben tomarse en cuenta para llevar a cabo esta actividad.

En primer lugar, ha de estarse a los recursos internos que la fuente-ley indique al aplicador. Existen disposiciones que remiten o posibilitan la aplicación de normas de otros derechos, caso en el cual se está en presencia de la supletoriedad expresa, esto es, la norma que va a ser suplida establece concretamente el derecho aplicable, frente al cual no cabe la interpretación, sino la integración, un ejemplo de supletoriedad expresa lo otorga el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala la aplicación supletoria de las pruebas en el Recurso de Revocación a las disposiciones establecidas para el Procedimiento Contencioso-Administrativo, como se estudiará más adelante.

Sin embargo, existen principios orientadores de la supletoriedad que proporcionan una guía adecuada, representando también recursos teleológicos al interpretar o al integrar, esto es, al desarrollarse las funciones supletorias. Dichos principios son fundamentalmente dos: la especialidad y la plenitud del ordenamiento jurídico.

El principio de especialidad, parte de la frase "lo especial se aplica con preferencia a lo general", es decir, si no existe norma fiscal expresa, primero se tiene que acudir a otros ordenamientos jurídicos en materia fiscal y después buscar en el ramo administrativo, etc. En este principio se busca el Derecho supletorio, partiendo de lo particular a lo general dentro del ámbito de jerarquía de las leyes.

El principio de plenitud del ordenamiento jurídico, es una tesis positivista que consiste someramente, en creer que el derecho como orden normativo, es un sistema completo y sin

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

fisuras, capaz de generar soluciones jurídicas completas y satisfactorias cuando emerge el caso en concreto.

Este principio se refleja en aquellos casos en los que la figura o institución jurídica a suplir se encuentra regulada con amplitud en otros ordenamientos no fiscales y que de acuerdo a la plenitud del ordenamiento jurídico deben aplicarse como normas supletorias, toda vez que dicho ordenamiento constituye un sistema armónico, que persigue el mismo fin, siendo válida la Supletoriedad. Un ejemplo del principio en estudio lo proporciona el siguiente criterio:

“VISITA DOMICILIARIA PRACTICADA A UN MENOR DE EDAD.- DEBE ENTENDERSE CON AMBOS PADRES.- La celebración de ésta debe entenderse con el interesado o su representante legal, atento a lo dispuesto por el artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, y, a falta de ambos, en la primera búsqueda deberá dejarse citatorio para espera, a fin de efectuar dicha diligencia con cualquiera de ellos, de tal modo que si se trata de una visita de auditoría que ha de llevarse a cabo con un menor de edad, para que sea legal, debe hacerse directamente con quien o quienes ejerzan la patria potestad del mismo como sus legítimos representantes, tanto respecto de su persona como de sus bienes, los que conforme a las disposiciones del Código Civil para el Distrito Federal aplicable en forma supletoria al Código Fiscal de la Federación, atento a lo dispuesto por el artículo 5º de dicho Ordenamiento Tributario, en la especie son ambos padres de dicho menor los cuales ejercen por lo mismo todos los actos relativos de común acuerdo.

Juicio No. 155/89.- Sentencia de 12 de septiembre de 1989, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Juan Pedro Escamilla Rivera.- Secretario: Lic. Ramón Angel Aguilar Mora.”⁷⁵

Dichos principios orientan de manera generalizada en la búsqueda del derecho supletorio, sobre todo en aquellos casos en que la norma no señala la aplicación supletoria de una

⁷⁵ *Cf.* Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año II, Tercera Época, No. 24, Diciembre de 1989, p. 21

norma jurídica en concreto, sino que se refiere a un grupo de normas, como es el caso del contenido del artículo 5° del Código Fiscal citado, cuando establece la aplicación supletoria del derecho en común, que como se ha señalado en el presente trabajo, no puede contraerse únicamente al derecho civil o al derecho mercantil. De esta manera si un ordenamiento fiscal determinado se refiere a cierta figura o término jurídico, pero no lo define o desarrolla, siempre que dentro del sistema de normas federales exista una disposición expresa que defina esa figura o término, esta disposición será la aplicable supletoriamente.

El derecho mexicano, no obstante los principios que se han mencionado, existen reglas que deben cumplirse para que sea procedente la Supletoriedad, constituyendo también sus características que la diferencian de otras figuras jurídicas. Estas reglas o requisitos han sido proporcionadas por el Poder Judicial de la Federación en las siguientes tesis jurisprudenciales:

"SUPLETORIEDAD DE UNA LEY A OTRA. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA.—Los requisitos necesarios para que exista supletoriedad de una ley respecto de otra, son a saber: 1.- Que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente y señale la ley aplicable; 2.- Que la ley a suplirse contenga la institución jurídica de que se trata; 3.- Que no obstante la existencia de ésta, las normas reguladoras en dicho ordenamiento sean insuficientes para su aplicación al caso concreto que se presente, por falta total o parcial de la reglamentación necesaria, y 4.- Que las disposiciones con las que se vaya a colmar la deficiencia no contraríen las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una ley en otra.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 44/96. Elsa Blomeier Eppen. 27 de marzo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Daniel Cabello González.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo II-Agosto, Segunda Sala, tesis LXXI/95, página 272.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis: IV.2o.8 K. Tesis Aislada.⁷⁹

⁷⁹ *Cfr.* Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo III, Abril 1996, p. 480.

"SUPLETORIEDAD DE LA LEY. REQUISITOS PARA QUE OPERE.

Los requisitos necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas respecto de otras, son: a) que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale el estatuto supletorio; b) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; c) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y d) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 124/92. Microtodo Azteca, S.A. de C.V. 6 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gilda Rincón Orta. Secretaria: Ana María Serrano Oseguera.

Amparo en revisión 958/91. Desarrollo Galerías Reforma, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gilda Rincón Orta. Secretaria: Ana María Serrano Oseguera.

Amparo directo 1433/92. Gilberto Flores Aguilar y otros. 26 de marzo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Alejandro Villagómez Gordillo en sustitución de la Magistrada Gilda Rincón Orta. Secretaria: Ana María Serrano Oseguera.

Amparo directo 3582/92. Tumbo de la Montaña, S.P.R. de R.L. 9 de julio de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Mauro Miguel Reyes Zapata. Secretario: Luis Arellano Hobelsberger.

Amparo directo 604/94. Videotique, S.A. de C.V. y otros. 17 de febrero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gilda Rincón Orta. Secretaria: Ma. Elisa Delgadillo Granados.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis: I.4o.C. J/58. Tesis de Jurisprudencia.⁷⁷

Conforme a las Tesis antes citadas se establecen cuatro reglas que a continuación se describen:

Primera.- Que el ordenamiento que se pretenda suplir admita expresamente la figura jurídica en análisis y señale el ordenamiento que debe aplicarse.

⁷⁷ *Cf.* Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Número 76, Abril 1994, p. 33

El maestro Margain Manatou Emilio⁷⁸, señala que esta era una regla consignada en el Código Fiscal de la Federación en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, y que hasta la fecha se sigue manteniendo vigente al ser acogida por diversos artículos del Código Fiscal de la Federación.

En este orden de ideas el primer requisito para que opere la Supletoriedad es que la norma a suplir admita expresamente en su texto su procedencia, pero además se requiere que señale el estatuto supletorio.

El Código Fiscal de la Federación nos proporciona claros ejemplos de cómo se cumple esta regla, ya que entre otros se encuentra el artículo 5º que señala la aplicación supletoria en el derecho común; otro ejemplo lo proporciona el numeral 130 párrafo infine del citado Código, al remitimos a las disposiciones contenidas en el Procedimiento Contencioso-Administrativo, así como el artículo 197 que establece la aplicación supletoria al Código Federal de Procedimientos Civiles. En estos tres casos se observa que se admite expresamente la Supletoriedad y además señalan las disposiciones que se van aplicar.

Segunda.- Que el ordenamiento objeto de supletoriedad, contenga la institución jurídica de que se trata.

La supletoriedad no puede operar cuando el ordenamiento legal suplido no contempla la figura jurídica de que se trata, pues al hacerlo se dice que se realiza una función propia del legislador, ya que se estaría creando una figura jurídica que éste no previó. Esta regla ha sido motivo de diversos fallos en contra de aquellos que pretenden que se aplique una figura jurídica invocando la Supletoriedad, aún cuando la misma ni siquiera se menciona en el ordenamiento a suplir.

La supletoriedad no debe considerarse de modo absoluto, sino únicamente cuando la norma a suplir contemple la figura jurídica que va a ser objeto de Supletoriedad.

⁷⁸ *Op. cit.*, p. 239

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Tercera.- Que no obstante la existencia de ésta (la figura jurídica), sus normas reguladoras sean insuficientes para su aplicación al caso en concreto que se presente, por la falta total o parcial de la reglamentación necesaria.

Esta regla se encuentra estrechamente vinculada con la anterior, en virtud de que la supletoriedad de las normas operará cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, esta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes, que la misma norma señala para determinar sus particularidades.

De acuerdo con esta tercera regla, para que opere la supletoriedad, la norma a suplir debe tener como característica la insuficiencia, que puede ser total o parcial, esto es la insuficiencia sustancial (donde hay carencia de reglamentación) y formal (que equivale a una deficiente reglamentación.).

Cuarta.- Que las disposiciones o principios con los que se llene la insuficiencia no contraríen las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida.

Esta última regla también se encontraba contemplada en el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de marzo de 1967, y que ahora ha sido acogida nuevamente por nuestro más alto tribunal, dada la importancia que tiene, ya que de lo contrario desembocaría en un caos al resolver los casos planteados, implicando serías violaciones a las garantías individuales de los gobernados, dando paso a la arbitrariedad, dejando a un lado los principios y fines del ordenamiento suplido, como es el caso del problema que se plantea en el presente trabajo y que más adelante se precisará.

Por ello, a la luz de esta regla, no obstante el reenvío expreso que una ley puede hacer a sus fuentes no se limita a que las supletorias se apliquen en forma, sino únicamente en lo que sea compatible con la ley que se va a suplir, lo cual implica que se atenderán primeramente los principios de ésta.

Por último las tesis que se analizan, señalan que estas reglas se deben cumplir como un requisito "*sine qua non*" para que opere la Supletoriedad de una norma a otra, por lo que a falta de alguna de ellas no procederá, en virtud de que cada una de esas reglas van entrelazadas.

B. PROBLEMÁTICA QUE SE SUSCITA DE LA REGULACIÓN QUE HACE EL ARTÍCULO 130 PÁRRAFO *INFINE* DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1. Las Pruebas en el Recurso de Revocación.

El Recurso de Revocación como todo Recurso Administrativo, debe contener una etapa mediante la cual se ofrezcan y desahoguen pruebas constituyendo este requisito, un elemento indispensable para que pueda cumplir su finalidad, esto es que el promovente del recurso alegue su derecho y de esta manera garantizar que la resolución dictada será apegada a derecho.

La prueba no necesariamente debe recaer sobre hechos controvertidos, como sucede en un proceso jurisdiccional, ya que el Recurso de Revocación no está sujeto a una controversia, sino que constituye un medio por virtud del cual los gobernados afectados por las resoluciones de la autoridad fiscal, acuden a la misma para que en uso de su facultad de revisión que la ley otorga modifiquen, extingan o aún confirmen dicha resolución.

En general, hay acuerdo en admitir que la justificación de la etapa probatoria en el Recurso de Revocación Fiscal, descansa en que la prueba debe versar sobre todos aquellos hechos que el recurrente o el sujeto administrativo consideren que deben quedar acreditados a efecto de posibilitar la adopción de una adecuada resolución.

No obstante que el Recurso de Revocación en materia Fiscal Federal, cuenta con etapas semejantes a un Procedimiento llevado ante Tribunales, debe ser tratado de una manera

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

especial, toda vez que al hablar del Recurso de Revocación, por un lado y del Juicio de Nulidad y Lesividad por el otro, no se debe identificar y consecuentemente aplicar reglas como si fuesen semejantes, toda vez que dicha aplicación resulta incongruente, por que la naturaleza jurídica que poseen es diversa.

El artículo 130 párrafo infine del Código Fiscal de la Federación, establece:

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

De la lectura del párrafo citado se desprende la “supuesta” Supletoriedad que debe ser aplicada a las pruebas en el Recurso de Revocación, sin embargo esta laguna intencional del legislador, dentro del marco jurídico nacional no tiene razón de ser, en virtud de que la Supletoriedad para que opere debe reunir requisitos y faltando aunque sea sólo uno, ésta no puede llevarse a cabo.

La teoría de la Supletoriedad está construida de tal forma que al ser aplicada no devenga en un perjuicio, como en este caso para el particular, por ello se han instaurado reglas para su procedencia.

En esa tesitura, la regulación que hace el artículo 130 citado respecto de la Supletoriedad de las Pruebas, no cumple con los requisitos para que sea procedente, por esa razón al tratar de aplicarla, resulta insuficiente y grotesco intentar solucionar esa laguna jurídica que el legislador dejó subsistente, sin siquiera tomar en cuenta los lineamientos que la Supletoriedad plantea.

A continuación se realizará el análisis del artículo 130 párrafo “*in fine*” del Código invocado, derivándose que su contenido es inoperante e ilegal a la luz de la Supletoriedad.

La Supletoriedad tiene como primer regla que la norma a suplir admita expresamente la figura jurídica y además señale el ordenamiento a aplicar ante esa insuficiencia. En la

especie el artículo en comento cumple con esta primera regla al realizar un reenvío al capítulo denominado "Procedimiento Contencioso-Administrativo" y al señalar en su texto "será aplicable", es decir, reconoce la Supletoriedad.

Respecto a la segunda que consiste en que el ordenamiento objeto de Supletoriedad, contenga la institución jurídica de que se trata. El artículo 130 del Código Fiscal de la Federación reconoce que en el Recurso de Revocación existe un período de pruebas, mismo que sujeta a la aplicación supletoria del Contencioso Administrativo, cumpliéndose de esta forma con la segunda regla.

Entrando al análisis de la tercer regla, se puede apreciar que el objeto de Supletoriedad en el Recurso de Revocación son las pruebas; pero esta figura jurídica a suplir carece de la normatividad en cuanto a su trámite, desahogo y valoración.

Esta deficiente regulación de las pruebas se ve reflejada en el ordenamiento jurídico citado, al señalar que son admisibles toda clase de pruebas, sin hacer mención expresa de cuales son, únicamente se contrae a establecer los casos de excepción a esa regla general, toda vez que en el Recurso de Revocación no se admiten las pruebas testimonial y la confesional de las autoridades mediante la absolución de posiciones, lo que "*a contrario sensu*" se traduce en que sí se admite la testimonial de los particulares y si es procedente la confesión que puede hacer la autoridad cuando conste en la rendición de informes o respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

El ordenamiento invocado también regula expresamente la valoración de las pruebas, que resulta de vital importancia, ya que esta servirá de base para la motivación en el dictado de la resolución que ponga fin al Recurso.

En este sentido, señala que hacen prueba plena: la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario y los hechos afirmados por la autoridad en documentos públicos, con lo que se establece el sistema tasado de la valoración de pruebas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

No obstante lo anterior, no hará prueba plena, si en esos documentos públicos únicamente constan declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, en cuyo caso sólo prueba que dichas manifestaciones se realizaron ante la autoridad que los expidió, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

El sistema de la libre apreciación de las pruebas se encuentra plasmado en el párrafo cuarto del multicitado precepto legal, al determinar que la valoración de las mismas quedará al prudente arbitrio de la autoridad; esto no lo exime de la obligación de expresar a detalle cuando les otorgue valor probatorio cuando las desestime, tal como lo determina la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, al indicar que los actos administrativos que deban ser notificados deben estar fundados y motivados.

En el Recurso de Revocación Fiscal, también se establece el sistema de valoración de pruebas denominado de la "sana crítica", en virtud de que la autoridad por disposición expresa del párrafo quinto del precepto en comento, tiene libertad de dictar una resolución sin sujetarse a las reglas para la valoración de las pruebas señaladas, cuando del enlace de las mismas y de las presunciones formadas, concluya que los hechos materia del Recurso son distintos, restringiendo tal actuación a que la autoridad debe fundar razonadamente esa parte de su resolución, para que no se violente el principio de legalidad a que esta sujeto todo acto de autoridad.

El Código Fiscal de la Federación, únicamente nos presenta esta regulación expresa de las pruebas, encontrándonos con figuras jurídicas como algunas reglas de la prueba confesional en cuanto a su admisión, el reconocimiento de que en el Recurso de Revocación Fiscal se pueden presentar pruebas supervenientes.

En este orden de ideas, si lo previsto en el precepto analizado se encuentra insuficientemente regulado, o bien no existe regulación expresa en cuanto a algún punto de la tramitación, desahogo y valoración de las pruebas; el mismo artículo en su párrafo "*in fine*" pretende otorgar la solución estableciendo la Supletoriedad, con ello observamos que se cumple la tercer regla para que esta proceda.

Corresponde analizar si la cuarta Regla se cumple, en cuyo caso traería como consecuencia que la Supletoriedad tratándose de las pruebas en el Recurso de Revocación procedería plenamente

A la luz de la cuarta regla, la Supletoriedad sólo puede ser operante cuando las disposiciones con las que se llene la insuficiencia no sean contrarias a las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida.

En la especie el artículo en comento remite al capítulo correspondiente del Procedimiento Contencioso-Administrativo como el ordenamiento supletorio del Recurso de Revocación; sin embargo, realizando un estudio minucioso nos percatamos que entre estos medios de impugnación existen diferencias sustanciales que provienen de su naturaleza jurídica que es diversa.

El Recurso de Revocación como se manifestó en el capítulo I, representa para la autoridad un medio de autocontrol que sirve al propio tiempo de garantía de los administrados, por ello se concluye que la naturaleza jurídica es la de ser un acto administrativo.

Constituye un acto administrativo porque no existe controversia, no hay un tercero imparcial que juegue el papel de juez y la autoridad que resuelve el Recurso planteado toma el papel de juez y parte, en el sentido de que se somete a su consideración un acto que ella misma emitió, configurándose lo que el maestro Cipriano Gómez Lara denomina como "justicia lineal".

Por otro lado el Procedimiento Contencioso-Administrativo, es totalmente diverso al Recurso de Revocación, ya que si bien representa un control de legalidad de los actos de la Administración Pública, éste se realiza por conducto de los Tribunales dotados de autonomía como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y no es sometido a la misma autoridad fiscal emisora del acto, por lo tanto aquí no se habla de autocontrol.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

El Procedimiento Contencioso-Administrativo a diferencia del Recurso de Revocación, presupone la existencia de un litigio o controversia que se fijará con la demanda, la resolución administrativa, su contestación y/o ampliación correspondiente. En cambio dentro de la substanciación del Recurso de Revocación, hay demanda, hay resolución pero nunca encontramos la figura jurídica de la contestación de la demanda, toda vez que se trata de la revisión de un acto administrativo a instancia del particular.

Al no haber contestación de demanda desde el punto de vista procesal no se fija la litis por lo que se deduce que en el Recurso de Revocación no se da formalmente una controversia.

Otra diferencia sustancial la encontramos en las partes que intervienen y el papel que cada una de ellas juega. En el Recurso de Revocación Fiscal, por un lado se encuentra el particular que estima se han afectado sus derechos en la emisión del acto administrativo que se recurre, y por otro, tenemos a la autoridad emisora de dicho acto, que al mismo tiempo se encarga de dar solución al Recurso planteado, en este caso el particular está sometido a la decisión de la autoridad, sin embargo, se justifica por que su actuar es de buena fe y en ejercicio de su facultad de revisión.

En el Procedimiento Contencioso-Administrativo hay una subordinación de las partes (particular y autoridad) a un tercero imparcial que es el juzgador (magistrados de la Sala), en este caso las partes están en un plano de igualdad una respecto de otra.

Cabe mencionar que el diseño del Recurso de Revocación y del Procedimiento Contencioso-Administrativo, está basado en estas diferencias, que los caracterizan y para demostrarlo basta mencionar que el primero sólo puede ser promovido por el particular, mientras que el segundo puede ser interpuesto por el particular o por la autoridad, siempre y cuando en uno y otro caso se reúnan las condiciones y se refieran a los actos que se analizaron en el Capítulo II.

Esta regulación descansa en el hecho de que sería absurdo que la propia autoridad promoviera el Recurso ante ella misma, por lo que se trata de una instancia en la que se

somete a su revisión el acto que emitió a petición de un particular que estima afectados sus derechos.

En cambio en el Procedimiento Contencioso-Administrativo se le otorga a la autoridad administrativa la oportunidad de promover el llamado Juicio de Lesividad, porque existe un tercero imparcial que resolverá el asunto planteado.

Como se aprecia el Procedimiento Contencioso-Administrativo (cuyas normas pretenden suplir en cuanto a las pruebas al Recurso en comento) es diferente al Recurso de Revocación (que va a ser el ordenamiento suplido), derivándose dichas diferencias en una contradicción de principios y disposiciones que los sustentan, y por lo tanto a la luz de la Teoría de la Supletoriedad no se cumple la cuarta regla, por lo que faltando algunas de las reglas que se examinaron no puede operar la Supletoriedad.

En la especie, esta falta de cumplimiento de la cuarta regla ocasiona graves violaciones al particular, toda vez que al no ser regulado lo referente a las Pruebas y al tratar de aplicar normas de un procedimiento, cuyo diseño y estructura son diversos al del Recurso de Revocación, lejos de ser una solución prevista por el legislador, tiene como consecuencia una gran confusión sobre cómo deben aplicarse las normas, en aquellos casos en los que la ley supletoria señale ciertas figuras jurídicas fundamentales en las pruebas que dada la naturaleza jurídica del ordenamiento a suplir no son operantes, dando lugar a diversas arbitrariedades por existir un vacío legal.

La prueba como ya se mencionó, constituye un instrumento con el cual se pretende lograr la verificación de las afirmaciones de hecho, por lo que resulta incomprensible que el legislador vacile en realizar una regulación sistemática e integral al respecto.

De la interpretación sistemática del primer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, en el que se prevé la admisión de toda clase de pruebas, se aplica lo previsto en el numeral 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de cuyo contenido se desprende que la ley reconoce como medios de prueba la confesión, los documentos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

públicos y privados, los dictámenes periciales, el reconocimiento ó inspección, los testigos, las fotografías, escritos y notas taquigráficas, así como todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia y las presunciones.

Se ha dejado asentado que la Supletoriedad no opera en términos del artículo 130 párrafo “*in fine*” del Código Fiscal de la Federación, no obstante ello y como se desprende del estudio realizado en el capítulo II en lo conducente a las pruebas en el Procedimiento Contencioso-Administrativo, la mayoría de las pruebas no presenta inconveniente, toda vez que pueden ser aplicadas sus normas al Recurso de Revocación. Al parecer esta es la explicación por la que hasta la fecha no se han realizado reformas al respecto.

Sin embargo, la problemática se hace latente al tratar de aplicar lo referente a la Prueba Pericial, dada su naturaleza, en virtud, de que está diseñada bajo el principio de la existencia de una controversia.

Por esta razón en el presente trabajo se analiza la pertinencia de realizar la aplicación supletoria que se examina, en primer término conforme a la Teoría de la Supletoriedad, en el que ya se concluyó en términos generales que es inoperante, pero también se realiza el análisis de acuerdo a las formalidades que la prueba pericial exige, y en este punto encontramos que la mencionada Supletoriedad es contradictoria, pues es prácticamente imposible llevarla a cabo, como se demostrará en el siguiente apartado.

2. Análisis de la Prueba Pericial

Las pruebas representan un medio que forman convicción, por lo que no se pueden pasar por alto las formalidades que cada una de ellas requiere y que se encuentran plasmadas en el ordenamiento jurídico, para dar certeza y confianza por parte de aquél que las valora (sea éste un tercero imparcial –juez- ó bien una autoridad).

Las substanciación de las pruebas en el Procedimiento Contencioso-Administrativo, le da una distinción peculiar en relación al Recurso de Revocación, que se refleja sobre todo al tratar de aplicar las formalidades de la Prueba Pericial, como se detallará a continuación.

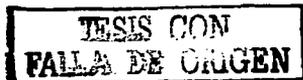
a) Concepto de Prueba Pericial.

En la historia del derecho, la pericia no se encuentra sino en épocas posteriores al proceso romano clásico, ya que en éste, la manera más sencilla que se adoptaba en la prueba era la de nombrar "*iudex*" a una persona experta en la materia sobre la cual iba a emitir su fallo; de manera que el juez no tenía necesidad de llamar a un perito, sino que el era al mismo tiempo juez y perito. Ejemplifican esta postura los denominados "*agrimensores*", que eran por lo común los jueces de todas las causas relativas a la propiedad territorial, división y determinación de lindes.

Como lo señala Humberto Briseño Sierra, la pericia aparece en la Novísima Recopilación en el que se habla de "...Nombramiento de contadores para las cosas que consistan en cuenta, tasación o pericia de persona o arte, y del Juramento que deben hacer los contadores en los pleitos de cuentas; y tasación de su salario; disposiciones que recoge la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1855 y que pasa a la legislación mexicana a través de los artículos 689 a 718 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y Territorio de la Baja California, de 15 de agosto de 1872."⁷⁹

En la actualidad, la prueba pericial ha adquirido mayor importancia, en virtud de que el campo del derecho se extiende a aquellas actividades que quedan fuera del conocimiento del juzgador; sin embargo se aprecia esa importancia que data desde épocas pasadas, la necesidad de instaurar la pericia en materia contable, y que en el ámbito fiscal vigente no puede dejarse a un lado.

⁷⁹ *Op. cit.*, pp. 476 y 477



La probanza pericial ha sido definida por la doctrina como "...el dictamen de las personas versadas en una ciencia, en un arte, en un oficio con el objeto de ilustrar a los tribunales sobre un hecho cuya existencia no puede ser demostrada ni apreciada sino por medio de conocimientos científicos o técnicos; o bien un medio de descubrir la verdad de un hecho, y la forma especial de su demostración deducida de los fenómenos visibles de él o de sus efectos."⁸⁰

"...una actividad procesal desarrollada en virtud de encargo judicial, por personas distintas de las partes del juicio, especialmente calificadas por sus condiciones técnicas, artísticas o científicas, mediante el cual se suministra al juez argumentos o razones para la formación de su convencimiento respecto de ciertos hechos cuya percepción o cuyo entendimiento escapa a las aptitudes del común de las gentes."⁸¹

Las concepciones citadas otorgan a la Prueba Pericial ese carácter procesal, cuyo fin es la resolución del litigio o conflicto; la doctrina únicamente se ha limitado a analizar esta probanza presuponiendo la existencia de un tribunal, como sí la Prueba Pericial no existiera en otros ámbitos jurídicos, como es en el Recurso de Revocación.

En la pericial como en otros medios de prueba, se observa que las inferencias logradas por el autor de la percepción (perito), no sólo son válidas y eficientes para el proceso, sino para aquellos procedimientos instaurados en la ley fiscal, como es el caso del Recurso de Revocación en materia fiscal federal.

Este argumento lo sustenta Carnelutti, quien citado por Humberto Briseño Sierra, señala que: "...en general, la actividad jurídica, y no sólo la actividad judicial, se desenvuelve por medio de pruebas. Por eso, así como el estudio de las pruebas no es propio únicamente de la ciencia del derecho procesal, así la disciplina de ella no se encuentra en el Código de procedimiento civil, sino en el código civil"⁸²

⁸⁰ MATEOS ALARCÓN, Manuel. *Las Pruebas en materia civil mercantil*. 1ª reimpresión, Ed. Cárdenas Editor, México 1991, p. 184

⁸¹ BECERRA BAUTISTA, José. *El Proceso Civil en México*, 17ª edición, Ed. Porrúa, México 2000, p. 133

⁸² *Op. cit.* p. 484

Por tanto, la prueba pericial constituye un medio en el cual se requieren conocimientos en alguna ciencia, arte u oficio. El objeto de la pericia es siempre el hecho, no el derecho. La persona que funja como autoridad resolutora del asunto planteado puede invocar diversas opiniones de los jurisperitos sobre temas y cuestiones legales, pero no cabe hacerlo sobre hechos que deben recibir una inteligencia técnica.

Al perito no puede pedírsele que interprete del derecho, toda vez que es la función propia y exclusiva que la ley otorga a una autoridad u órgano para que la lleve a cabo y que tiene implícito el principio de legalidad.

Se puede concluir que la Prueba Pericial tiene las siguientes características:

1. La prueba pericial es un auxiliar de la autoridad que va a emitir un juicio respecto del asunto planteado.
2. Dicho auxilio es en aquellos conocimientos científicos, artísticos o técnicos necesarios para la comprobación de los hechos, por eso la tercera característica es:
3. La intervención de los peritos está vinculada con la investigación de los hechos controvertidos.

La prueba pericial es válida para todo procedimiento que requiera la demostración de un hecho, por lo que se puede presentar tanto en el Contencioso-Administrativo, como en el Recurso de Revocación.

b) Importancia.

La importancia de la prueba pericial radica fundamentalmente en dos aspectos: el primero en la necesidad que tiene el promovente de la prueba de convencer a la autoridad que resolverá la cuestión planteada, respecto de los hechos que alega y el segundo aspecto de la

importancia, descansa en el hecho de que el juzgador no alcanza todos los campos del conocimiento científico, técnico o artístico en donde el derecho también tiene injerencia, por lo que requiere de especialistas de la materia sobre la cual va a emitir su decisión.

A la luz del primer aspecto enunciado, la prueba pericial reviste importancia, en el sentido de que se dirige a lograr que el juzgador cuente con los elementos suficientes para formarse un juicio sobre tales hechos, el cual le servirá a su vez, para emitir su decisión sobre el asunto planteado.

La materia relativa a la prueba constituye una de las partes verdaderamente fundamentales, por la necesidad de convencer al juzgador de la existencia o inexistencia de los hechos o actos susceptibles de tener eficacia en relación con el resultado. Por ello, de antiguo se dice que por prueba se entiende la producción de los actos o elementos de convicción que somete el promovente de la prueba, en la forma que la ley previene, ante el juzgador, y que son propios, según su derecho, para justificar la verdad de los hechos alegados.

Dentro del Recurso de Revocación en materia fiscal federal, la pericia representa un medio en virtud del cual, el particular afectado que promueve el Recurso puede demostrar la veracidad de los hechos que alega en relación al acto administrativo que impugna y se puede afirmar que la importancia no sólo de la pericial sino de las pruebas en general radica en que se está acudiendo a la misma autoridad que emitió el acto impugnado, por lo que ante esta se debe realizar dicha demostración, de tal forma que concluya, en una resolución, que su actuación fue errónea.

La importancia de la prueba pericial no sólo se inclina hacia el lado del que la promueve, también radica en que el juzgador no tiene la obligación de poseer todos los conocimientos artísticos, técnicos o científicos fuera del ramo del Derecho y que son necesarios para la resolución del caso que se ha planteado.

La pericia se impone además de lo estudiado, por la necesidad de ocurrir al auxilio de personas ilustradas en la especialidad de que se trate, preferentemente de aquellas que han

hecho estudios regulares y han obtenido título profesional que constate su aptitud en la rama a que se dedican y si la profesión no estuviere reglamentada es indispensable ocurrir a prácticos que posean los conocimientos requeridos.

Puede decirse que casi todas las formas del conocimiento humano son susceptibles de peritaje en un momento dado, siempre que resulte necesaria una opinión de alto valor conceptual que solamente puede ser proporcionada por el especialista. En cuanto al peritaje debemos agregar que son precisamente los conocimientos especiales los que lo integran, por cuya razón no puede hablarse de peritaje donde no sean necesarios éstos, pues de ello deriva su importancia en la dilucidación de una serie de asuntos.

En el Recurso de Revocación, el dictamen pericial - que en teoría debe ser el resultado del desahogo de la probanza en examen, y que en este caso su ofrecimiento y desahogo es idéntico al de una documental -, se instauró porque representa un auxiliar eficaz para la autoridad que conoce de este medio de impugnación, que no puede alcanzar todos los campos del conocimiento técnico o científico que exijan una preparación de la cual carece.

Existen innumerables tipos de peritaje: el gráfico, contable, tecnológico, científico, fisiológico, etc., no obstante la extensa gama que se pueden presentar en el Recurso de Revocación en materia fiscal federal, su importancia no se ve plasmada en la regulación que se hace de la prueba pericial, toda vez que dada la naturaleza jurídica del recurso no es posible llevar a cabo el ofrecimiento y desahogo que formalmente requiere, y que constituye el objeto de estudio de este trabajo.

Las modalidades y particularidades propias de las leyes tributarias, en mérito a sus nexos con la Ciencia de la Contabilidad, y a la naturaleza peculiar de las relaciones jurídicas entre el fisco y los contribuyentes, hacen necesario que en el caso del Recurso de Revocación, el particular incluya dentro de sus probanzas a la Pericial.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La necesidad de la prueba pericial se ve reflejada por ejemplo en materia aduanal, en el que se presentan divergencias de criterios en la extensa clasificación de las mercancías dando lugar a las llamadas controversias arancelarias.

En materia de impuestos sobre la renta nos encontramos con diversas aplicaciones de medidas periciales: las cantidades que como deducciones se apliquen a la creación o incremento de la reserva para pensiones o jubilaciones debe calcularse conforme a la técnica actuarial, lo que implica un estudio (art. 28 fracción I Ley del Impuesto sobre la Renta), la comprobación de la discrepancia entre las erogaciones del contribuyente y los ingresos declarados (artículo 75 de la ley citada), estos sólo por citar algunos ejemplos.

La aplicación de la prueba pericial también se encuentra plasmada en el siguiente criterio:

"PERICIAL.- RESULTA INDISPENSABLE PARA RESOLVER CUESTIONES DE CARACTER TECNICO CONTABLE.- El desahogo de la prueba pericial resulta indispensable para resolver cuestiones de carácter técnico contable, como es el determinar a través del análisis de diversa documentación, nóminas, recibos de pagos de salarios, declaraciones anuales de retención del impuesto sobre productos del trabajo, avisos de afiliaciones y liquidaciones para el pago de cuotas obrero patronales, si se integraron al salario diario de los trabajadores, las percepciones variables conforme a las operaciones aritméticas y al Procedimiento previsto legalmente.

Revisión No. 1526/81.- Resuelta en sesión de 17 de junio de 1983, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez.- Secretaria: Lic. Ma. Estela Ferrer Mac Gregor P. Criterio Aislado."⁸³

Como se aprecia del criterio citado, la contabilidad tiene importancia como medio de prueba en el procedimiento administrativo y también en el proceso contencioso. Los libros de los comerciantes son documentos privados, pero se diferencian de los demás en que mientras los documentos privados, en general hacen prueba contra su autor, los libros de los

⁸³ *Cfr.* Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año V, Segunda Época, No.42, Junio 1983, p. 911

comerciantes hacen prueba también a su favor, cuando son los libros legales y cuando son llevados regularmente.

Esos libros son obligatorios ya que la ley los reviste de una serie de requisitos que si son cumplidos íntegramente, demuestran realmente la situación financiera del que los lleva.

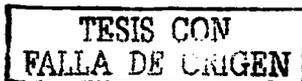
Carnelutti, declara que "...los asientos en los libros de los comerciantes son declaraciones que constituyen un principio de prueba"⁵⁴. Como se ha mencionado si los libros han sido llevados con regularidad y están apoyados en la documentación conexas, cuando ésta pueda existir, crea un principio de prueba a favor del causante; de manera que la autoridad fiscal no está facultada para desestimar los datos que tal libro arroje, sino con apoyo en elementos racionales de convicción derivados de los datos que obran en su poder por las investigaciones mandadas a practicar o por informaciones recogidas.

Para valorar la prueba derivada de los asientos de los libros, es indispensable la prueba pericial, y esto sólo ejemplifica la importancia que tiene la pericial en el Recurso de Revocación, por lo que debe desarrollarse toda una regulación que permita su correcta substanciación.

c) Requisitos para ser perito.

En atención a la diversidad de materias sobre las cuales tiene competencia el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como la autoridad administrativa que conoce del Recurso de Revocación y sobre las cuales son especialistas sin llegar al grado de un dominio total y mucho menos de aspectos diferentes como lo son técnicos, artísticos o científicos, es que resulta necesario contar con auxiliares que emitan su opinión sobre cuestiones que rebasan el ámbito del derecho, en lo que si son peritos los juzgadores.

⁵⁴ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. *op. cit.* p. 246.



Rafael de Pina citado por Carlos Arellano García, proporciona el siguiente concepto de perito: "...Persona entendida en alguna ciencia o arte que puede ilustrar al juez o tribunal a acerca de los diferentes aspectos de una realidad concreta, para cuyo examen se requieren conocimientos especiales en mayor grado que los que entran en el caudal de una cultura general media"⁸⁵

El mismo autor señala que perito es "...la persona física dotada de conocimientos especializados en alguna rama del saber humano, que puede auxiliar al juzgador en el conocimiento de alguno o algunos de los hechos controvertidos en un proceso sin ser parte de este."⁸⁶

Los peritos son terceras personas que poseen conocimientos en aquellas ramas de la ciencia, arte, técnica, industria o cualquier otra de la actividad humana, los cuales son necesarios allegar a la autoridad resolutora del recurso o juicio, para que funja como auxiliar en la investigación de los hechos.

De las definiciones anteriores se infiere que, en términos generales, para ser perito se requiere:

- 1) Que sean terceras personas. Ello significa que aunque las partes tuvieran conocimientos especiales, por su condición de interesados y parciales en el proceso, no podrían fungir como peritos. En el caso del Recurso de Revocación se reúnen en la autoridad administrativa las funciones de perito y las de juzgadora.
- 2) El carácter de los peritos lo adquieren los sujetos por sus conocimientos especiales en una ciencia, arte, industria o cualquiera otra rama de la actividad humana. Además deben poseer conocimientos especializados que les dan habilidad o pericia con la que ilustrarán al juez, mediante la emisión de sus dictámenes, de tal forma que si no se acredita tal situación no puede ser perito.

⁸⁵ *Derecho Procesal Civil*, 3ª edición, Porrúa, México 1993, p. 340

⁸⁶ *Ibidem*, p. 342

Procesalmente se verifica cuando el perito acepta y protesta el cargo, en virtud de que en este acto procesal debe acreditar que reúne tal requisito; en el caso en estudio la autoridad administrativa que substancia el Recurso de Revocación no está en posibilidad de verificar tal circunstancia y en caso de que se llegase a dar se ocasionaría serias contradicciones, como se estudiará más adelante.

3) Deben ser imparciales. Como consecuencia sólo puede ser perito una persona que no tenga interés en la resolución que se dicte con motivo del sometimiento a revisión de un acto administrativo ante la misma autoridad. Esto significa que el perito designado por el promovente tiene que ser imparcial y este principio de la probanza en estudio se verifica cuando siguiendo sus formalidades el perito acepta y protesta el cargo, situación que no se da en el Recurso de Revocación, ya que de entrada se pide el dictamen pericial, lo que no da lugar a verificar tal circunstancia y consecuentemente pueda ser recusado.

Por otro lado, esa imparcialidad no se ve reflejada en el Recurso de Revocación, en tanto que a la luz de las normas reguladoras del Contencioso-Administrativo, si el promovente del multicitado Recurso ofrece prueba pericial, lo lógico sería que también la autoridad nombre a su perito, sin embargo en la práctica está nunca nombra a perito de su parte, como si el propio acto impugnado constituyera el dictamen de especialistas, violentando entonces este requisito que señala la doctrina; además debe considerarse que está actuando como juzgador y parte al mismo tiempo, por lo que al haber este vacío en la ley implica que la Prueba Pericial no tenga ese valor probatorio, que tuviera si se reunieran las características que el medio de prueba exige.

4) El objetivo de la intervención de peritos es auxiliar al juez en la investigación de los hechos. Ello quiere decir que el perito desempeña el papel de auxiliar de la administración de justicia y además significa que ese papel lo desarrolla para la investigación de los hechos.

Por la anterior razón, todo peritaje debe sujetarse a un cuestionario previo debidamente aprobado por el juzgador, a efecto de que el dictamen que se rinda se ajuste estrictamente a

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

la cuestión sometida a revisión y no se ocupe de cuestiones que resulten ajenas. Este requisito tampoco se realiza, en el Recurso en examen, pues al interponerlo se anexa el dictamen y no el cuestionario, pasando por alto todas las etapas formales de ofrecimiento y desahogo.

Se ha examinado la importancia que tiene la Prueba Pericial, de ahí que los códigos procesales la sujeten a reglas y se exijan determinadas condiciones para aceptar al perito. La finalidad de dichas reglas radica en el hecho de que sea el juzgador el que se cerciore de que las opiniones emitidas por esas terceras personas demuestren que poseen conocimientos que puedan ilustrarlo.

No obstante, que es imprescindible la observancia de esas formalidades, el legislador no tomó en consideración que las normas del Contencioso-Administrativo, para verificar esos requisitos no pueden operar para el ámbito del Recurso de Revocación, como se ha mencionado en párrafos precedentes.

d) Perito tercero en discordia.

El legislador estima que la variedad de los problemas y la constante evolución de la ciencia, impiden llegar a conclusiones últimas y sin discrepancias de pareceres periciales. Otro motivo de divergencias es el factor individual, porque la habilidad y cuidado que ponen los hombres en el campo de sus especializaciones, varían de persona a persona, sin que exista un medio seguro para reconocer al sabio.

Aunque hay materias en que no puede haber error, si se siguen los procedimientos de especulación requeridos, como en la química o las matemáticas, no es posible formar un catálogo de los conocimientos en que se haya llegado a una conclusión definitiva. Es por ello que la ley no estima conveniente encomendar la pericia a un solo sujeto, sino ofrecer la oportunidad a las partes para que cada una designe el suyo y por este camino obtener la mayor ilustración sobre el caso.

El Perito tercero en discordia "...es el que se nombra en ocasiones cuando no están de acuerdo en sus conclusiones los dos designados, para un informe pericial, por cada una de las partes en el proceso civil, y por acusador, y acusado en el enjuiciamiento criminal.."⁸⁷

La función del perito tercero en discordia, que en el Procedimiento Contencioso-Administrativo es por nombramiento judicial, constituye una suplementaria información del juzgador, con la libertad de apreciación frente a los tres dictámenes, como ante dos discrepantes, o uno sólo, sino comparte su criterio.

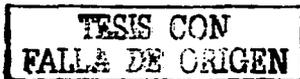
Este tipo de perito, como aquellos cuya discordia esta llamado a dirimir, goza de la más amplia libertad de criterio, y por tanto no está obligado a adoptar algunas de las opiniones de aquellos. En consecuencia puede rechazar las opiniones de los dos primeros peritos y exponer una tercera absolutamente distinta.

El perito tercero en discordia tiene como principio el que promovida la prueba pericial, deben los interesados nombrar a sus peritos y una vez rendidos los dictámenes, si éstos son contradictorios, la Sala designará al Perito tercero en discordia de los que se tengan adscritos o solicitará al contralor del Tribunal que proponga alguno; previniendo a las partes que se abstengan de cubrir cualquier remuneración al perito, ya que se trata de un funcionario al que el Tribunal paga sus honorarios.

La figura del perito en cuestión, en el Recurso de Revocación, no puede ser aplicada supletoriamente, toda vez que sus formalidades se contraponen.

En este sentido, se observa con claridad que el perito tercero en discordia es designado por un sujeto procesal que es imparcial a la controversia que se le ha planteado, mientras que en el Recurso de Revocación no hay controversia, ni tampoco se puede otorgar la facultad a la autoridad para que designe un tercero en discordia, sobre todo porque la autoridad emisora y a la vez revisora del acto impugnado en el Recurso de Revocación, ante la prueba pericial

⁸⁷ CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. 21ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina 1989, p. 212



propuesta por el particular, nunca ofrece tal probanza de su parte, como se maneja en la Teoría de todo proceso cuyo fin es dirimir una controversia.

En teoría se puede decir que es necesaria la inclusión del perito tercero, que no sea calificado con el adjetivo "en discordia" en el Recurso en estudio, pero que dada su naturaleza jurídica debe ser regulado expresamente.

Dicha necesidad del perito tercero, parte del principio de presunción de legitimidad de los actos administrativos, salvo prueba en contrario. De tal forma que si el particular estima pertinente ofrecer la prueba pericial para demostrar que el acto administrativo no es legal como lo establece la citada presunción, entonces se tendría la prueba pericial del particular por un lado y como se trata de una revisión, la autoridad no ofrece prueba pericial, sin embargo la pericial de su parte, constituiría el resultado de su actuación que es el acto administrativo impugnado, por lo que en principio es necesaria la intervención de un perito que sin serlo tenga las características de un tercero en discordia.

Sin embargo, se debe contemplar expresamente a cargo de quien recaerá hacer el nombramiento, no correspondiéndole a la misma autoridad que resuelve y es parte, sino a otra diversa que se propondrá en el inciso marcado con la letra "C" del presente trabajo.

Como no puede quedar al arbitrio de las partes el obedecer o no el mandato del juez, ya que el prestigio de los tribunales exige que sus acuerdos o determinaciones se cumplan, y no permitir que el interés de una de aquellas quede burlado y dependa de la voluntad de la otra, de tal forma que si alguna de las partes o ambas dejaren de hacer el nombramiento lo debe realizar el juzgador.

En virtud de la regulación que actualmente impera en el Recurso de Revocación, en relación al perito en rebeldía resulta innecesario e inoperante, toda vez que no puede llevarse a cabo como en el Procedimiento Contencioso-Administrativo; sin embargo si se instaura una regulación expresa, no existirá la incertidumbre que provoca la aplicación supletoria de esta figura jurídica. En efecto, sí el perito en rebeldía tiene como argumento el

que no puede quedar burlado el interés del oferente de la prueba; se aprecia que en el Recurso de Revocación el particular siempre va a tener dicho carácter, por lo que el obligado a presentar su dictamen es la autoridad misma que resuelve el Recurso.

Ante esta situación, se debe asentar en una norma jurídica la obligación para la autoridad de que ante el ofrecimiento de la prueba pericial, debe dar vista a la autoridad que la misma ley señalará, a efecto de que nombre un perito, bajo pena que en caso de no hacerlo la resolución con la que pretenda culminar el Recurso de Revocación carecerá de legalidad.

e) Recusación de peritos.

La palabra recusación proviene de "...la voz culta, del latín *recusatio,-nis*, de igual significado, *nomen actionis* del verbo *recuso,-are*" recusar, derivado de *causa,-ae* "causa". Se trata de uno de los términos jurídicos compuestos con *causa* que expresaban las diversas relaciones posibles de una persona con un proceso, como *accusare, excusare* etc. Aquí se trata de una composición con el prefijo *re-* que expresa rechazo o repudio..."⁸⁸

Couture Eduardo, indica que Recusación es "...la facultad otorgada a los litigantes para provocar la separación del juez o de ciertos auxiliares de la jurisdicción, en el conocimiento de un asunto de su competencia, cuando media motivo de impedimento o sospecha determinado en la ley, reconocido por el mismo juez o debidamente justificado por el recusante..."⁸⁹

La recusación parte del supuesto de que el perito, debe ser una persona que no tenga interés en el asunto planteado, por lo que puede ser recusado si demuestra tal circunstancia; aunque también puede ser recusado si se comprueba por cualquiera de las partes afectadas, que dicho perito era notoriamente incompetente para producir un dictamen sobre determinada materia.

⁸⁸ COUTURE, Eduardo Juan. *Vocabulario Jurídico*, Ed. Depalma, Buenos Aires 1988, p. 509

⁸⁹ *Ibidem*, p. 509

En relación a la imparcialidad, Lessona citado por Humberto Briseño Sierra, señala que: "...Los peritos pueden y deben ser recusables por justos motivos, puesto que la imparcialidad de su parecer es requisito *sine qua non* de éste."⁹⁰

En el Procedimiento Contencioso-Administrativo, -que "supuestamente" es de aplicación Supletoria al Recurso de Revocación-, para que proceda la Recusación de los peritos es indispensable que concurren dos requisitos:

1.- Que esté fundada precisamente en algunas de las causas enumeradas en el artículo 204 "*in fine*" del Código Fiscal de la Federación y cuyo texto es idéntico al del diverso 8º del Reglamento de Peritos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y no en alguna otra aunque sea análoga.

Las causas contempladas en los preceptos citados son:

I. Si el perito es pariente por consanguinidad, por afinidad o civil de alguna de las partes, en línea recta sin limitación de grado, dentro del cuarto grado en la colateral por consanguinidad y en el segundo grado por la colateral por afinidad, o de sus patronos o representantes;

II. Si tiene interés personal en el negocio;

III. Si han sido patronos o apoderados en el mismo negocio;

IV. Si ha dictado la resolución impugnada o han intervenido con cualquier carácter en la emisión de la misma o en su ejecución.

V. Si figuran como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.

⁹⁰ *Op. cit.*, p. 489

VI. Si tienen amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes, sus patronos o apoderados

VII. Si prestan sus servicios profesionales, o guardan una relación de dependencia con alguna de las partes.

VIII. Si están en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

Como se aprecia en el Recurso de Revocación, si se llegara a dar una aplicación supuestamente supletoria respecto a la Recusación, los peritos nombrados por la autoridad tendrían que ser externos a esa dependencia, toda vez que en caso de nombrar a alguno que figure dentro de su personal, este sería recusable en virtud de su relación laboral, o bien porque participó de alguna manera en la emisión del acto impugnado.

En este orden de ideas, la autoridad al nombrar a un perito externo, se debe cuestionar ¿a cargo de quién correrían los gastos por concepto de honorarios? y se retardaría más la resolución del Recurso, por lo que en este trabajo se propone una manera que se considere práctica y que además garantice la tramitación, desahogo y valoración formal de la Prueba Pericial.

2. El segundo requisito que exige la recusación es que su interposición sea dentro del plazo estipulado en la ley, y que en la especie es de tres días, contados a partir del momento en que se haga saber a las partes el nombramiento de peritos.

De conformidad con los dos requisitos señalados, en el Procedimiento Contencioso-Administrativo la parte que considere que el perito se encuentra impedido para actuar como tal, deberá recusarlo dentro del plazo de tres días siguientes al en que se notifique la designación del perito, con fundamento en el artículo 10 del Reglamento de Peritos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.



La recusación planteada será resuelta por la Sala que lo hubiese designado a través de una interlocutoria incidental, de conformidad a los artículos 9 y 10 del citado Reglamento, en caso de ser procedente y fundada la recusación, se revocará la designación y se designará a un nuevo perito.

De la regulación que se hace de la figura jurídica en análisis, se infieren como principios los siguientes:

- a) Que sólo son recusables los peritos nombrados por el juez en ejercicio de la facultad que esos mismos preceptos le confieren;
- b) Que sólo son recusables con causa justificada y anterior a su nombramiento;
- c) En consecuencia, que no son recusables los peritos nombrados por las partes.

En razón de los principios mencionados, no pueden aplicarse las normas del Procedimiento Contencioso-Administrativo al Recurso de Revocación, porque únicamente son recusables los peritos nombrados por el juez, que en el caso en concreto correspondería a la autoridad que conoce el recurso, y ésta no designa a un tercero en discordia, ni perito en rebeldía, situación que se suscita por la regulación supletoria y no expresa de las normas que proporcionen la substanciación de la probanza en cuestión.

Los principios de la Recusación, también señalan que no son recusables los peritos nombrados por las partes, de tal forma que la autoridad en su carácter de parte en la resolución del Recurso, si nombrara perito y ante las discrepancias entre dictámenes, a su vez nombraría un perito en discordia, por lo que éste no sería recusable, en virtud de que fue nombrado por una de las partes.

Una solución que no atenta los referidos principios de la figura jurídica en estudio, es la de otorgar expresamente a otro órgano diverso de la autoridad que conoce el Recurso, la facultad de señalar al Perito que fungiría con las características de un tercero en discordia.

Por ello, es urgente que la Prueba Pericial sea regulada con disposiciones acordes a la naturaleza jurídica de los Recursos Administrativos, para que sean contempladas todas las formalidades que implica el ofrecimiento de dicha probanza.

f) Desahogo.

La base de todo peritaje lo es la persona del perito. De ahí que todas las legislaciones regulen en el desahogo de la prueba pericial, más que el peritaje mismo, la actuación de los peritos, su capacidad y versatilidad en el asunto sobre el cual deban pronunciarse, así como la forma en que lo hagan, pues no pueden arrogarse las funciones de la autoridad encargada de resolver el medio de impugnación, las cuales en ningún momento se les piden ni les competen; de ahí que tampoco puedan rebasar el marco del problema que se les ha planteado, y el interés de que su opinión se ajuste a lo estrictamente exigido.

Por esa razón la prueba pericial en general implica ciertas formalidades en cuanto a su ofrecimiento y desahogo que en el Recurso de Revocación no se llevan a cabo, sea porque la regulación del mismo lo impide, o bien sea porque la supuesta Supletoriedad no procede.

Del artículo 123 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se desprende el desahogo de la prueba pericial, en el sentido de que al escrito inicial de demanda se debe anexar el dictamen de perito, bajo pena que en caso de no hacerlo, previo requerimiento, se tendrá por no ofrecida.

El contenido del citado artículo limita las formalidades que requiere la prueba pericial, en cuanto a que no se regula el discernimiento del perito,

En este punto, la Supletoriedad es procedente respecto de aquellas disposiciones que norman al Procedimiento Contencioso-Administrativo y que no sean contrarias a este artículo, motivo por el cual en el Recurso de Revocación no existe el cuestionario que representa el medio en virtud del cual las partes establecen los puntos sobre los cuales los

peritos deben emitir su parecer; sin embargo como suelen referirse a las cuestiones que les son favorables, se requiere dar oportunidad a la contraria para que amplíe el cuestionario, en los puntos considerados útiles para la defensa de sus intereses.

La omisión del cuestionario, es comprensible a la luz de la regulación actual, sin embargo a lo largo de este trabajo se ha insistido en la necesidad de que el Recurso de Revocación cuente con sus propias normas y no que sea sometido a otras disposiciones contradictorias, por lo que no se puede pasar por alto el cuestionario como parte integrante de la prueba pericial.

Otro problema que se desprende de la omisión de disposiciones que regulen el discernimiento del perito, es lo relativo a la aceptación y protesta del cargo, en virtud de que el artículo 231 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que supuestamente representa el ordenamiento supletorio, resulta contradictorio.

La mencionada contradicción consiste en que, aplicado el artículo citado al Recurso de Revocación resulta que diez días después de la notificación del acuerdo admisorio y que además tenga por designado al perito, éste debe comparecer ante la autoridad que conoce del Recurso para aceptar y protestar el legal desempeño de su cargo.

Con lo cual se crea una situación contradictoria, puesto que la autoridad que conoce del Recurso tiene por rendido el dictamen del perito que ha sido exhibido anexo al escrito de interposición del Recurso; con anterioridad a que el perito hubiera demostrado en autos encontrarse en el legal ejercicio de la profesión reglamentada por la ley o que contase con los conocimientos de la ciencia o arte sobre la cual rindiera el dictamen.

En el Recurso de Revocación no se puede jugar de esa manera con la aceptación y protesta del cargo, toda vez que fue instaurada para que la autoridad resolutora verificara un requisito "*sine qua non*" de la Prueba Pericial, esto es, la comprobación de que la persona a la que se le ha confiado elaborar el dictamen, tiene los conocimientos necesarios para

realizarlo y que en determinado momento sirve de auxilio, precisamente en esas áreas de la actividad humana de las que la autoridad resolutoria no es especialista.

Por otro lado, lo referente al plazo para emitir dictamen y el perito sustituto, no existen dentro del Recurso de Revocación, en virtud de que el dictamen, como se ha mencionado debe ser presentado con la demanda, en consecuencia se puede tomar como plazo el de quince días, siendo éste el tiempo en que el particular también puede o no cambiar a su perito.

Las omisiones descritas en el párrafo que antecede, únicamente representan el reflejo de las actividades llevadas a cabo por el particular previas a la interposición del Recurso referido, y por tanto no se efectúan dentro del Procedimiento para la substanciación del Recurso de Revocación en materia fiscal federal.

g) Valoración

Recordaremos que la valoración de las pruebas se podrá realizar básicamente por alguno de los tres siguientes sistemas: 1) El legal ó tasado, en el que el legislador establece el valor que se debe dar a cada uno de los medios de prueba practicados; 2) el de la libre apreciación razonada o sana crítica, que faculta al juzgador para determinar en forma concreta la fuerza probatoria de cada uno de los medios practicados, y 3) un sistema mixto, que es una combinación de los dos anteriores.

El Código Fiscal de la Federación para evaluar la prueba pericial establece un sistema de sana crítica en la fracción II del artículo 234, precepto supuestamente Supletorio del Recurso en estudio, al dejar al prudente arbitrio de la Sala su valoración.

La Sala puede decretar dentro de su prudente arbitrio que desestima los dictámenes rendidos, pero en razón al principio de legalidad en su sentido más amplio, debe motivar tal decisión, señalando las causas por las cuales estima que las opiniones de los peritos no son

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

aplicables, por no dilucidar la cuestión o por no incidir en forma directa en la aplicación de la ley.

El sistema de valoración de la sana crítica, se sustenta en el principio de que el dictamen de los peritos no obliga a los jueces y tribunales. Sin embargo este principio, sufre excepción cuando se trata de avalúos, pues en tal caso los hechos por los peritos hacen prueba plena por disposición legal.

La razón en que se funda esta excepción, es que no se trata de la demostración de un hecho incierto y dudoso y de sus consecuencias, sino el de fijar el precio de determinada cosa, para lo cual tienen en cuenta los peritos el valor comercial de otras cosas de la misma especie.

La apreciación de las pruebas en general no puede ser hecha por el sujeto administrativo, en forma arbitraria, como sucede con la probanza en estudio, al pretender someter disposiciones que son contradictorias al Recurso de Revocación.

En este orden de ideas en el Recurso de Revocación la valoración de las pruebas, es realizada por la propia autoridad que actúa como juez y parte, en cambio en el Procedimiento Contencioso-Administrativo el que lleva a cabo esta actividad es un juez, cuya característica es la imparcialidad que se exige no sólo para la formulación del juicio sobre los hechos, sino para la dirección de todo el proceso jurisdiccional y es también un límite en el ejercicio de sus facultades de prueba o de instrucción, que le impide infringir tanto el derecho que tienen las partes para ofrecer y practicar las pruebas que confirmen los fundamentos de hecho de sus pretensiones.

Al existir identidad de parte y autoridad, ésta, con la actual regulación, no garantiza al particular su debida apreciación de pruebas, en razón de que, por la falta de disposiciones jurídicas que puedan ser verdaderamente aplicadas al Recurso de Revocación, se dejan de lado circunstancias que son importantes para la conformación de la prueba pericial.

Son dos los lineamientos bajo los cuales la autoridad que resuelve el medio de impugnación, considera que puede llevar a cabo esa libre apreciación de la probanzas y en su caso pueda tener fuerza probatoria.

El primero consiste en que la autoridad deberá aceptar las conclusiones del dictamen que produzca el perito, ya sea mediante la fuerza convincente de los datos científicos ó experimentales que hayan servido de base para el examen pericial, o cuando la autoridad se encuentre convencida de que un postulado científico, sostenido por un perito, corresponda a los adelantos científicos.

Sin embargo, la autoridad no puede llegar a realizar dicha valoración, si la prueba pericial no se ajustó a las disposiciones legales instauradas para su correcta y debida substanciación, constituyendo el segundo lineamiento. En efecto la prueba pericial debe ajustarse a las formalidades inherentes a la misma y que generalmente se encuentran contenidas en las disposiciones legales, de tal forma que el resultado de la verificación de dichas formalidades, se ve materializado en el dictamen y respecto del cual la autoridad estará en aptitud de poder apreciar una auténtica prueba pericial para otorgarle fuerza probatoria.

En el Recurso de Revocación, no se observan muchas de las formalidades que revisten a la prueba pericial, por lo que la autoridad al valorarlas, realmente no les otorga valor probatorio, en principio porque se ofrece y desahoga la prueba al mismo tiempo, esto es, al momento de interponer el Recurso se anexa el dictamen pericial, no dando oportunidad a que la autoridad se cerciore previamente de la veracidad de quien dice ser perito, ni tampoco da lugar a la recusación, al nombramiento de perito tercero en discordia, etc., todo ello forma la esencia de la prueba en examen. Pareciera que de la regulación que se hace de la Pericial, se quisiera asemejar a una documental que se desahoga por su propia y especial naturaleza, atentando contra garantías individuales del particular.

Por esta razón, insistimos en que se requiere de regulación expresa y no supletoria, -que como ya se estudió, ni siquiera es procedente-, ya que de lo contrario, seguirá

representando un problema silencioso, en el que se permita a la autoridad cometer arbitrariedades en la resolución del Recurso de Revocación Fiscal Federal.

3. Violación a la Garantía de Audiencia.

En el marco jurídico mexicano existen disposiciones que aseguran las prerrogativas fundamentales de los individuos en sociedad, que pueden hacer valer ante los actos de sus gobernantes; en este sentido el constituyente rodeó a su población de lo que se denomina Garantías Individuales.

El maestro Ignacio Burgoa Orihuela señala que "...la palabra garantía proviene del término anglosajón "warranty" o "warrantie"; que significa la acción de asegurar, proteger o salvaguardar..."⁹¹

La relación jurídica que origina una garantía individual, tiene como objeto general derechos y obligaciones para los sujetos de la misma.

Los derechos y obligaciones que conlleva la relación existente entre gobernados y gobernantes tienen implícitas las prerrogativas sustanciales del ser humano, tales como la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la propiedad.

En ese orden de ideas, el sujeto activo de dicha relación jurídica, lo constituye el gobernado, quien tiene la potestad jurídica que puede hacer valer frente al Estado de manera mediata, y ante las autoridades, de forma inmediata.

Para el sujeto pasivo que es la autoridad, nace la obligación correlativa –que es el objeto tutelado por las Garantías Individuales- y que consiste en que se respete un mínimo de actividad y la seguridad indispensable para el desarrollo de su personalidad.

⁹¹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *Garantías Individuales*. 34ª edición, Ed. Porrúa, México 2002, p. 151

El maestro Ignacio Burgoa Orihuela considera que el derecho del gobernado tiene la naturaleza de un derecho subjetivo público. Se habla de un derecho porque a través de la norma jurídica que determina la garantía individual, se establece la obligación para el sujeto pasivo de respetar su contenido.

Por otra parte, se afirma que es un derecho subjetivo en tanto implica la facultad que la ley (Constitución) otorga al sujeto activo (gobernado) para reclamar al sujeto pasivo (Estado y autoridad) determinadas obligaciones. En este caso "derecho subjetivo" es empleado en oposición a la expresión "derecho objetivo", que se identifica con el término norma jurídica abstracta e impersonal.

La potestad que comentamos es un derecho subjetivo público, puesto que se hace valer frente a un sujeto pasivo, como lo es el Estado de forma mediata, y sus autoridades de forma inmediata. Este derecho subjetivo público, será atribuible a todo ente, persona física o moral que se encuentre en situación de gobernado. En nuestra Constitución Política se encuentran consagrados cuatro grandes rubros que constituyen las Garantías Individuales, que son las de libertad, igualdad, propiedad y seguridad jurídica, de las que para fines del presente trabajo únicamente se ahondará en las de seguridad jurídica.

A fin de que la afectación de las esferas de los gobernados se lleve a cabo, el acto de molestia debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos y en general, cubrir un conjunto de modalidades jurídicas que, si no son observadas, implica que no sea válida la actuación de la autoridad.

Tal marco de modalidades jurídicas a que debe sujetarse el acto de autoridad para producir efectos en el ámbito jurídico de la esfera del gobernado, constituyen las garantías de seguridad jurídica. Ignacio Burgoa Orihuela define a la seguridad jurídica como "...el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de

diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el "summum" de sus derechos subjetivos..."⁹²

El artículo 14 Constitucional, es uno de los pilares sobre los que descansa el ordenamiento jurídico mexicano, por ello se estimó necesario su inclusión en el presente trabajo y de esta manera analizar la afectación derivada del multicitado artículo 130 párrafo "in fine" del Código Fiscal de la Federación a la Garantía de Audiencia.

En el artículo 14 citado se contienen cuatro de las más importantes Garantías de Seguridad Jurídica, que son: a) La de irretroactividad de la ley (párrafo primero); b) La de audiencia (párrafo segundo); c) La de legalidad en materia civil (párrafo cuarto); d) La de legalidad en materia penal (párrafo tercero).

Como se ha mencionado, de conformidad con el objetivo del presente capítulo, haremos referencia exclusivamente a la Garantía prevista en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional.

"La Garantía de Audiencia constituye la defensa primordial con que cuenta un gobernado frente a los actos del poder público que tiendan a privarlo de sus intereses"⁹³

El texto Constitucional contempla la Garantía de Audiencia de la siguiente manera:

"Artículo 14 (párrafo segundo): Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."

Para examinar la Garantía de Audiencia, se analizará por una parte, el presupuesto o condición que la hace exigible, es decir, el acto de autoridad privativo de los bienes

⁹² *Ibidem*, p. 518

⁹³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús et al. *op. cit.*, p. 246

jurídicos tutelados y, por la otra, los requisitos o condiciones intrínsecas que debe cumplir dicha garantía: el juicio, los tribunales, las formalidades esenciales del procedimiento y leyes vigentes.

I. El acto privativo

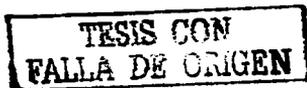
La Garantía de Audiencia, en tanto derecho público subjetivo, corresponderá a todo sujeto como gobernado en los términos del artículo 1º Constitucional. Así las cosas, el sujeto como gobernado y la autoridad se encontrarán en una relación de supra a subordinación, que implica la aparición de actos de autoridad que tiene como ámbito de operabilidad la esfera jurídica del particular.

La Garantía de Audiencia, se otorga frente a actos de autoridad, es decir, actos que sean unilaterales, imperativos y coercibles. Pero la característica específica de esta Garantía consiste en que sólo se concede frente a actos de autoridad que tengan como consecuencia privar definitivamente a las personas de cualquiera de los bienes jurídicos tutelados por la misma. La Garantía en examen, por tanto, no protege contra actos de autoridad que afecten de manera provisional.

La Suprema Corte ha afirmado que la Garantía de Audiencia "...es de observancia obligatoria únicamente tratándose de actos privativos, sea de la vida, de la libertad, de propiedades, posesiones o derechos de los particulares, más no así cuando se trata de actos de molestia que no tengan la finalidad de privar al afectado de algunos de sus bienes o derechos, pues tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación) que establece el artículo 16 constitucional..."⁹⁴

En síntesis, los actos de privación, serán aquellos en que el Estado lleve a cabo la disminución de la esfera jurídica del gobernado, en razón de la existencia de un tributo adeudado (por ejemplo impuestos, derechos o contribuciones especiales). Además debe

⁹⁴ Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, vol. 81, Tercera Parte, p. 15



considerarse que el acto de privación debe ser respecto a alguno de los bienes jurídicos contemplados en el multicitado texto del artículo 14 Constitucional y que son:

- a) La vida. En este caso se tutela la existencia misma del gobernado frente a actos de autoridad que pretendan hacer de ella objeto de privación.
- b) La libertad. Se tutelan las libertades, frente a cualquier acto de autoridad que implique su privación.
- c) La propiedad. Se tutelan derechos subjetivos fundamentales que de ella se derivan; el uso, el disfrute y disposición de la cosa materia de la misma. En este caso, la obligación del sujeto pasivo de la garantía consistirá en no privar a una persona de los bienes materia de su propiedad, si el acto de privación no se condiciona a las exigencias que configuran a la garantía que se comenta.
- d) La posesión. En este caso estará tutelada tanto la garantía originaria como la derivada.

II.- Requisitos o Procedimientos que debe cumplir la autoridad para que se respete la Garantía de Audiencia.

a) El juicio.

El acto privativo debe ser mediante juicio. "La palabra "juicio" proviene del latín "*iudicium*", que originalmente significaba, en el derecho romano, la segunda etapa del proceso jurisdiccional, la cual se ha desarrollaba ante el "*iudex*" designado por el magistrado..."⁹⁵

La palabra juicio se identifica con el proceso jurisdiccional, sin embargo, la Suprema Corte ha entendido la palabra juicio en un sentido más amplio que la de proceso judicial, en virtud de que la Segunda Sala sostuvo que para satisfacer la Garantía de Audiencia no era

⁹⁵ OVALLE FAVELA, José. *Garantías Constitucionales del Proceso*, Ed. Mc. Graw Hill, México 1997, p. 14

necesario que el procedimiento tuviese "... los caracteres del procedimiento judicial, pues bien pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se de al particular la oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que rindiendo las pruebas que estime convenientes y formulando lo alegatos que crea pertinentes, aunque no tengan la misma formalidad que en el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tome en cuenta tales elementos para dictar una decisión legal y justa."⁹⁶

Esta ejecutoria determina el alcance de la Garantía de Audiencia frente a las autoridades administrativas y puntualiza el contenido fundamental de dicha Garantía, en virtud del cual en materia administrativa el multicitado artículo que la contempla debe interpretarse en el sentido, no de la exigencia de un juicio previo ante tribunales establecidos, sino que las autoridades administrativas en la emisión de cualquier acto que implique privación, respetando los derechos que los condicionan, tiene la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses.

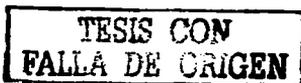
b) Tribunales.

El texto analizado continua su descripción señalando que ese juicio debe ser ante tribunales previamente establecidos. José Ovalle Favela refiere que "La palabra tribunal se utilizaba en el derecho romano para designar el lugar, ubicado en un nivel más elevado que el de las partes y los demás asistentes desde el cual el magistrado impartía justicia " El magistrado, mientras hacía justicia - escribe Sciajole-, estaba sentado en un plano algo más elevado, llamado tribunal, "*locus superior*", y se sentaba sobre la "*sella curulis*" (silla curul); los demás en sillas más bajas..."⁹⁷ En la actualidad se designa tribunal al lugar donde se imparte justicia, como al órgano encargado de realizar dicha función.

Es claro que, de acuerdo con lo que establece el citado precepto legal, tanto los tribunales

⁹⁶ Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXXX, p. 3819.

⁹⁷ *Op. cit.*, p. 66



judiciales como los que no forman parte del Poder Judicial pueden llevar a cabo actos de privación, dentro de su ámbito de competencia. Ambos tipos de órganos ejercen la función jurisdiccional (la cual exige como condición esencial la independencia o, al menos, la autonomía funcional del órgano) y tienen el nombre, la estructura y las características propias de los tribunales, por lo que satisfacen el requisito de ser tribunales para realizar actos privativos.

Cuando la Constitución otorga a las autoridades administrativas para llevar a cabo actos privativos, establece una excepción al requisito exigido por el segundo párrafo del artículo 14 de esta Ley máxima, de que el procedimiento en el que se desarrolla la garantía de audiencia se siga precisamente ante tribunales. En esta hipótesis de excepción se ubica la competencia que el artículo 21 Constitucional atribuye a las autoridades administrativas para aplicar sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía. De igual manera la excepción, también incluye aquellos recursos que son resueltos por la autoridad administrativa, como en la especie el de Revocación en materia fiscal federal.

c) Formalidades esenciales del procedimiento.

Otro requisito que debe reunir la autoridad es el relativo a las formalidades esenciales del procedimiento. Con esta expresión se designa a las condiciones fundamentales que debe satisfacer el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo para otorgar al posible afectado por el acto privativo una razonable oportunidad de defensa.

Esas formalidades esenciales son:

1. La citación o emplazamiento: consiste en proporcionar al demandado o al posible afectado una noticia completa, ya sea de la demanda presentada por la parte actora, o ya sea del acto privativo de derechos o posesiones que pretenda realizar la autoridad administrativa.

En el proceso jurisdiccional esta condición se satisface por medio de un adecuado emplazamiento o citación que se haga al demandado.

El procedimiento administrativo también se debe iniciar con la notificación personal al posible afectado por el acto privativo de derechos que pretenda llevar a cabo la autoridad administrativa.

2. Derecho a la Prueba: la segunda condición que debe cumplir el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo consiste en otorgar a las partes o al afectado la posibilidad de aportar las pruebas pertinentes y relevantes para demostrar los hechos en que se funden.

Esta segunda condición se conoce como etapa probatoria, que se desarrolla fundamentalmente a través de los siguientes actos: a) el ofrecimiento o proposición de los medios de prueba, que corresponde a las partes; b) su admisión o desechamiento, que lleva a cabo el juzgador, c) la preparación de los medios admitidos; d) el desahogo de las pruebas admitidas y preparadas y e) la valoración ó apreciación de las pruebas practicadas, que realiza el juzgador en la resolución.

Obsérvense los pasos que se deben seguir para que esta condición integrante de las formalidades esenciales del procedimiento, se cumpla, entre los que figura el ofrecimiento, preparación y desahogo de las pruebas, actos que en lo referente a la Prueba Pericial no se llevan a cabo en el Recurso de Revocación y que posteriormente no puede ser tomada en serio para una adecuada valoración y por lo tanto, la autoridad en su resolución le trata como una documental privada.

En efecto, se aprecia que esta condición otorga un derecho fundamental a las partes y al interesado; el derecho a la prueba, es decir, el derecho a que el juzgador o la autoridad administrativa admitan las pruebas pertinentes e idóneas que ofrezcan; a que dichos medios se practiquen y sean valorados conforme a derecho, por lo que resulta inconcuso que el legislador haya previsto Supletoriedad en un tema que implica una garantía individual, -

trámite, desahogo y valoración de las pruebas-, Supletoriedad que como ha quedado asentado no es procedente.

En esta tesitura, en el ámbito de la Garantía de Audiencia, la prueba constituye una fase fundamental del proceso jurisdiccional y del procedimiento administrativo, en virtud de que el juez o la autoridad administrativa habrá de formar su convicción precisamente sobre la veracidad o falsedad de los hechos aducidos por las partes o el interesado, en base al resultado de la prueba.

En la especie, esta condición se ve quebrantada seriamente por el hecho de que se pretende aplicar Supletoriamente el Contencioso-Administrativo al Recurso de Revocación en materia de pruebas, con lo cual no se está garantizando verdaderamente el derecho del gobernado ante la autoridad emisora del acto, toda vez que el período probatorio que se señala para que se cumpla la Garantía en comento se ve viciado en lo que respecta a la Prueba Pericial, y trae como consecuencia que el artículo 130 párrafo "*in fine*" sea conculcatorio de Garantías Individuales, y en concreto la de Audiencia.

La crítica doctrinaria y académica a los recursos de carácter administrativo generalmente se basa si se debe considerar a éstos como un medio eficaz de obtener justicia administrativa. Es decir, ¿son los recursos administrativos la instancia idónea para cumplir con la garantía de audiencia?, esta interrogante, no sólo es en razón a que es interpuesto ante la misma autoridad, sino también y como se ha venido planteando, no se establecen los requisitos necesarios para que pueda substanciarse adecuadamente, concretamente lo relativo a las pruebas.

El Recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, como Recurso Administrativo posee ciertas características que el legislador debió tomar en cuenta al regular lo relativo al período probatorio, que para la prueba pericial no existe, dado a que la supuesta "Supletoriedad" en principio no es procedente y que particularmente se ve reflejada en la prueba pericial.

El Procedimiento Contencioso-Administrativo, también posee características que lo diferencian del Recurso de Revocación haciendo imposible su aplicación supletoria. Las diferencias son:

-En el Recurso de Revocación se impugna un acto o resolución administrativa, pero nunca se presentará una controversia como es el caso del Contencioso-Administrativo que constituye todo un proceso jurisdiccional.

-El Recurso de Revocación se sigue ante la misma autoridad administrativa que dictó el acto recurrido; mientras que en el Contencioso-Administrativo el planteamiento de la controversia es ante un órgano colegiado que tiene la característica de ser imparcial y ajeno a dicha controversia, conformado por los magistrados de las Salas. En ambos casos se cumple una de las condiciones de la Garantía de Audiencia en la parte que establece "ante los tribunales previamente establecidos" que se hace extensiva al ámbito de los Recursos Administrativos.

-En el Recurso de Revocación, propio de su naturaleza jurídica la autoridad administrativa es juez y parte, y en el Contencioso-Administrativo la autoridad es parte, pero no juez, formándose el triángulo procesal en donde la autoridad administrativa y el particular se encuentran en un plano de igualdad y se subordinan a la decisión del juzgador.

-En el Recurso de Revocación se ejecuta una función administrativa, que es la de revisión de la legalidad de sus propios actos y como la autoridad no puede modificar de oficio sus propias determinaciones, se le otorga ese derecho al particular, representando para éste, una vía más de impugnación. En el Contencioso-Administrativo el órgano colegiado ejecuta una función jurisdiccional, en aras a resolver la controversia planteada por las partes.

-El Recurso de Revocación tiene principios de flexibilidad, por ejemplo no es necesario presentar los originales que obren en poder del particular y sólo la autoridad los podrá exigir cuando exista duda sobre su autenticidad; sin embargo esta flexibilidad no debe darse en todos los aspectos del Recurso en comento, como se ha pretendido en la regulación de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

las pruebas, máxime que estas representan una parte integrante de las formalidades esenciales del procedimiento que exige la Garantía de Audiencia, y que de lo contrario se violentan derechos públicos subjetivos, como es el caso planteado en el presente capítulo.

En cambio en el Contencioso-Administrativo su procedimiento es rígido y acorde a su naturaleza jurídica.

-La resolución administrativa es el acto mediante el cual se concluye el Recurso de Revocación; a diferencia del Contencioso-Administrativo que es con una sentencia, que puede ser recurrida en segunda instancia, mediante la figura jurídica de la apelación.

-En el Recurso de Revocación, la autoridad que resuelve pertenece al mismo sector central que la emitió, y en el Contencioso-Administrativo la autoridad que resuelve es ajena al sector centralizado de la Administración Pública.

Con estas diferencias cerramos lo referente al derecho a la prueba como requisito que debe contener toda actuación de la autoridad para que se cumpla con las "formalidades esenciales del procedimiento" de la Garantía de Audiencia, haciendo énfasis en que el artículo 130 párrafo "in fine" del Código Fiscal de la Federación violenta esa Garantía al prever la Supletoriedad de un Procedimiento totalmente distinto al Recurso de Revocación, en lo referente a las pruebas.

Hasta este punto hemos analizado que las formalidades del procedimiento se cumplen cuando existe citación a las partes o interesados y cuando se contempla el derecho a la prueba, ahora corresponde analizar las dos últimas condiciones que debe contemplar el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo.

3.- Alegatos: como tercera condición, se debe otorgar a las partes y al posible afectado una oportunidad para que expresen sus alegatos, es decir, para que formulen argumentaciones jurídicas con base en las pruebas practicadas. Aquí se nota la repercusión que tienen las pruebas dentro de esta Garantía, por lo que no se puede vacilar en ignorar las formalidades

contempladas para que la Prueba Pericial, pueda ser invocada por el particular al formular sus alegatos y la autoridad le otorgue el valor probatorio que estima, ello no significa que dichas formalidades deben ser idénticas a las que se llevan en un proceso jurisdiccional, ya que de ahí deviene la necesidad de regularla de acuerdo a su naturaleza jurídica, contemplando los principios generales de dicha probanza.

4.- Resolución o Sentencia. Por último, para considerar que un proceso jurisdiccional y un procedimiento administrativo cumplen con las formalidades esenciales del procedimiento, deben concluir con una resolución, en la que el juzgador o la autoridad administrativa decida el litigio o el asunto planteado. La sentencia del juzgador y la resolución administrativa deberán cumplir los requisitos de motivación y fundamentación legal establecidos en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

d) Leyes vigentes.

El último requisito para que se cumpla la Garantía de Audiencia, consiste en que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho que hubiere dado motivo al proceso jurisdiccional o judicial.

Resulta claro que, cuando un Estado cuenta dentro de su estructura jurídico administrativa, con adecuados medios de control, se cumple con el objetivo fundamental de proteger a los gobernados ante los abusos de poder y la arbitrariedad de las autoridades que rebasan el marco de la legalidad.

En resumen, los particulares requieren garantías jurídicas en el cuadro mismo de la Administración, que rápidamente restablezcan el derecho lesionado y esto se logra cuando la ley ordena que la autoridad administrativa, examine sus propios actos que se refiere a la legalidad y oportunidad de los mismos; incluyendo el hecho de que sea obligatorio observar todas y cada una de las formalidades inherentes a las Pruebas.

En efecto, las pruebas representan un medio que forma convicción a la autoridad administrativa, por lo que no se pueden pasar por alto las formalidades que cada una de ellas requiere y que se encuentran plasmadas en el ordenamiento jurídico, para dar certeza y confianza al particular que acude a este medio de impugnación, de que la autoridad administrativa una vez que tenga a su alcance medios de prueba desahogados en términos de ley, se encuentre en aptitud de valorarlos adecuadamente.

Se considera que, mediante el Recurso de Revocación se le da la oportunidad a la Administración Pública para corregir sus errores, pero ello no significa que su finalidad sea precisamente otorgar una prerrogativa a la autoridad, sino más bien es su consecuencia, 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.

C. PROPUESTA PARA LA TRAMITACIÓN, DESAHOGO Y VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

La regulación que el Código Fiscal de la Federación hace de las Pruebas en el Recurso de Revocación, y en especial de la Prueba Pericial, desemboca en una serie de violaciones que desvirtúan la razón por la que se instauró dicho medio de impugnación. El legislador no puede pasar por alto las ventajas que el Recurso en comento proporciona, ya que nos encontramos ante un instrumento bifuncional, que satisface los intereses de cada una de las partes, lo que en un Procedimiento Contencioso-Administrativo no acontece.

Analicemos primero las ventajas que representa el Recurso de Revocación para el particular. En esta tesitura es un medio de defensa para el particular, formando parte de la Garantía de Audiencia, que representa la oportunidad de acudir ante los propios órganos de la administración a defenderse de los actos, que estima violan sus derechos.

Se ha señalado al Recurso en examen como parte de la Garantía de Audiencia, en virtud de que la instauración de los Recursos Administrativos tienen tal finalidad, pero sin que dicha afirmación represente en el caso concreto su cumplimiento cabal.

Otra ventaja para el particular es que al ser funcional el Recurso Administrativo, tiene la posibilidad de que sea resuelto conforme a justicia, esto es, más flexible en cuanto a su substanciación y dependiendo de las circunstancias apreciadas por la autoridad. Un reflejo de esta ventaja es la presentación de las pruebas documentales en copias. Esa flexibilidad permite dar agilidad a la justicia administrativa, en función de que la autoridad ya tiene conocimiento de todos los actos que se someten a su revisión.

Por otro lado, el Recurso de Revocación representa para la autoridad un medio que le permite subsanar sus propias deficiencias y que además de tener conocimiento de las mismas está en posibilidad de adoptar políticas adecuadas para superarlas, permitiendo de esta forma otorgar un mejor servicio, traduciéndose en disminución de inconformidades.

Sin embargo, estas ventajas carecen de plenitud si no se ven reflejadas tanto para el particular, como para la autoridad administrativa, principalmente a consecuencia de una deficiente regulación que permita la satisfacción de los mismos.

Como consecuencia de hecho de que la autoridad resuelva el Recurso, el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un Recurso Administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa. Máxime que en la ley no se prevén disposiciones que regulen expresamente lo relativo a las pruebas y en concreto a la prueba pericial. En general, todos los medios de prueba comunes en el derecho procesal, son admisibles en el procedimiento de los Recursos Administrativos.

Por la misma índole de las actuaciones, las pruebas más comunes son las documentales, pericial y la testimonial, de las cuales la que mayor problemática representa es la Prueba Pericial, en virtud de que las circunstancias que se presentan en el Recurso de Revocación y que forman parte de su naturaleza jurídica, así como las formalidades propias de la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Prueba Pericial, imposibilitan la procedencia de la Supletoriedad que señala el Código Fiscal de la Federación.

El hecho de obligar a la autoridad a que valore una Prueba Pericial, como si se hubiese ofrecido y desahogado en un proceso jurisdiccional es un error, pero tampoco se puede adoptar la postura que en la actualidad tiene la autoridad ante la Prueba Pericial, esto es, desahogarla e inclusive valorarla como documental privada.

En efecto, la autoridad aprecia la prueba pericial como a una documental privada, en cuanto a que su ofrecimiento es idéntico, ya que se acompaña el dictamen a la demanda, bajo pena de no tenerla por ofrecida, y como si esto no fuera suficiente, la autoridad en la substanciación del procedimiento le da el trato de documental, esto es, considera que se desahoga por su propia y especial naturaleza; en lo concerniente al discernimiento del perito guarda silencio, como si este aspecto de la prueba pericial no fuera fundamental.

Los argumentos esgrimidos permiten considerar que es necesario la propuesta de una regulación expresa de la prueba pericial en la que se señale de manera puntual las obligaciones de la autoridad frente a la probanza en estudio. Por esa razón, se propone que en lo concerniente a la Prueba Pericial se incluyan disposiciones que sigan los siguientes lineamientos:

Ofrecimiento y Admisión.

Actualmente el ofrecimiento de la Prueba Pericial también representa su desahogo, en razón de que se obliga al particular a la presentación del dictamen pericial como anexo de la demanda, sin dar lugar a que el recurrente que ofrezca dicha prueba exhiba su cuestionario, respecto del cual versará la pericial, por tanto se deja al libre arbitrio de la recurrente los puntos sobre los cuales se dictaminará.

El sujeto administrativo tendrá a su cargo la producción de la prueba, cumpliendo los procedimientos que sean necesarios a tal fin. Pero también se le debe otorgar el derecho de efectuar las indicaciones u observaciones que crea pertinentes.

El legislador dejó a un lado la presentación del cuestionario, a pesar de que representa el medio eficaz para que se establezcan los puntos sobre los cuales el perito emitirá su dictamen, incluyéndose las adiciones que la autoridad considere necesarias, por esta razón se propone que al ofrecerse la Prueba Pericial, la oferente indique la materia sobre la que deba versar, nombre a su perito y exhiba el cuestionario al momento de presentar el escrito donde se recurra el acto administrativo. Se deja subsistente el apercibimiento en el sentido de que en caso de no presentarse dicho cuestionario se tendrá por no ofrecida.

La autoridad administrativa acordará la admisión de la Prueba Pericial. Al admitirse la prueba la autoridad adicionara al cuestionario con lo que le interese, garantizándose de esta manera que al perito ofrecido por el particular, dictamine también respecto de los puntos señalados por la autoridad administrativa.

El cuestionario y la oportunidad que se le otorga a la autoridad administrativa para que realice adiciones al mismo, evita que se produzca un dictamen que puede ser calificado como "parcial" y en consecuencia no pueda ser valorada por la autoridad administrativa que resuelve el recurso, en virtud de que "...la experiencia ha demostrado que en la generalidad de los casos cada perito se convierte en el defensor de los intereses de la parte que lo nombró....De ahí que resultaban los dictámenes de los peritos sin valor serio..."⁹⁸

En concreto, de lo anterior se propone una reforma a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, para que se contemple como anexo de la demanda el cuestionario de peritos y no se requiera la presentación del dictamen pericial, -qué como se ha venido desarrollando únicamente da lugar a violaciones que afectan al desahogo y valoración-, debiendo ofrecerse en los términos expresados.

⁹⁸ MATEOS ALARCÓN, Manuel. *op. cit.*, p. 191

También se propone la creación de una disposición jurídica en la que se señale la obligación para la autoridad administrativa de acordar respecto de la admisión de las pruebas en general y en específico de la Pericial.

Tramitación y Desahogo.

En la Tramitación y Desahogo de la Prueba en examen se propone que sea regulada de la siguiente manera:

En el acuerdo que tenga por admitida una Prueba Pericial, la autoridad administrativa requerirá a la oferente para que en tres días presente a su perito a discernir el cargo, es decir, a que acepte y proteste el cargo. La aceptación y protesta del fiel y legal desempeño del cargo será por escrito, debiendo anexar copia certificada de su cédula profesional o documentos que acrediten su calidad de perito en el arte, técnica, ciencia o industria para el que se le designó.

Asimismo el perito tendrá la obligación de emitir su dictamen en un plazo de cinco días, siguientes a la fecha en que haya presentado el escrito de aceptación y protesta del cargo conferido. Dicho dictamen debe ser en relación a los puntos planteados por el oferente (particular) y los que haya considerado adicionar la autoridad administrativa.

De los párrafos que anteceden se puede apreciar lo siguiente:

1. Que en el acuerdo de admisión de demanda, se pronuncie también respecto de la admisión de Pruebas y que en caso de ofrecerse la Pericial, se requiera en ese acto al particular a la presentación de su perito.
2. Que en comparación con el Contencioso-Administrativo, se reduce el plazo de diez a tres días para el discernimiento del perito.

Dicha reducción atiende al hecho de que la substanciación del Recurso debe ser en forma expedita, además considerando que solo una de las partes es la que tiene que presentar al perito.

3. Se contempla la aceptación y protesta del cargo, que en la actualidad no se lleva a cabo, en virtud de que como ya se ha dejado asentado el artículo 123 fracción IV del Código multicitado, al obligar a la presentación del dictamen pericial hace parecer que es innecesario el discernimiento del perito.

Sin embargo, pese a la regulación actual, se debe tomar en consideración la doble función de la Prueba Pericial, ya que por un lado sirve para lograr el convencimiento de la autoridad administrativa sobre los hechos y por otra parte funge como su auxiliar en el conocimiento de esos hechos. De tal forma que la autoridad administrativa, únicamente esta obligada a ser perito en Derecho, no así en los demás campos de la actividad humana.

En ese orden de ideas, para que el perito verdaderamente sea considerado como auxiliar de la autoridad administrativa, ésta debe cerciorarse de que dicho auxilio plasmado en un dictamen, es proporcionado por persona autorizada legalmente, o bien, capacitada para ello, además de obtener por escrito su manifestación de conducirse con verdad.

La aceptación y protesta del cargo, representa entonces un aspecto medular de la prueba pericial, constituyendo el momento propicio para que la autoridad administrativa que va a resolver el Recurso, compruebe que va a tener para su apreciación las opiniones de los hechos de especialistas de la materia sobre la cual versará la prueba.

4.- En lo que respecta al plazo para que el perito rinda su dictamen, se reduce nuevamente el término en virtud de la celeridad que debe representar el Recurso de Revocación, no constituyendo un obstáculo la tramitación de la prueba pericial.

Aunado a lo anterior, se puntualiza que el perito dictaminará únicamente respecto de los puntos propuestos por las partes, lo que refleja la importancia del cuestionario. En este

sentido el perito se debe ajustar única y exclusivamente a esos puntos, no dejándose al libre arbitrio la emisión del dictamen, para que de esa forma sea de utilidad a la autoridad administrativa para apreciar los hechos.

Perito Tercero

La prueba pericial dentro de un proceso jurisdiccional, -en el que se incluye el Contencioso-Administrativo-, al ser ofrecida por una de las partes en el litigio, produce el efecto de dar vista a su contraria para que designe perito y se de un equilibrio de opiniones, pues se debe tener en consideración que en esta vía se plantea un conflicto de intereses, que los magistrados integrantes de la Sala Regional deben resolver.

Los peritos designados frecuentemente se forman un juicio distinto, puesto que cada parte está a la defensa de sus intereses, desembocando en opiniones distintas en sus respectivos dictámenes. Ante la diversidad de opiniones se impone la necesidad de consultar la del denominado tercero en discordia, para tal efecto lo debe citar la Sala Regional y mostrarle los dictámenes de aquéllos para que, con pleno conocimiento de causa, practique la diligencia, sólo o asociado de los otros peritos.

En la prueba pericial dentro del Contencioso-Administrativo, se destacan dos aspectos importantes: en primer término la oportunidad que se les otorga a las partes contendientes de nombrar cada una a su perito para que se encuentren en equilibrio y, el segundo aspecto, lo constituye el hecho de que ante la discrepancia de opiniones, el juzgador nombra a un tercero en discordia.

En el plano del Recurso de Revocación y atendiendo a su naturaleza jurídica, en donde la autoridad no establece esa contienda con el particular recurrente, sino que se trata de un procedimiento de revisión de sus propios actos, en el que la voluntad de la autoridad se ve plasmada en la resolución recurrida, que en términos de ley posee una presunción de legitimidad, que corresponde desvirtuar al particular, por lo que se hace necesario que la

autoridad administrativa ante la Pericial del recurrente (y no por su adversario) nombre perito de su parte.

Las razones por las que se estima que la autoridad administrativa no requiere nombrar perito de su parte, son las siguientes:

1. El contenido del Recurso de Revocación es esencialmente que la autoridad a petición del particular revisa sus propios actos, y en ningún momento adopta una postura en defensa de sus actos, como lo hace en el Procedimiento Contencioso-Administrativo, al otorgársele la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas.

No debe confundirse la oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas en el Procedimiento Contencioso-Administrativo, con la facultad de proponer de oficio las pruebas pertinentes en el Recurso de Revocación, en virtud de que la finalidad en el Contencioso-Administrativo es brindarle a la autoridad el derecho de defenderse de la pretensión opuesta por el particular, y en consecuencia defender también sus actos, en cambio en el Recurso de Revocación, la facultad de proponer y practicar pruebas tiene como fin que la autoridad cuente con mayores medios a su alcance para llevar a cabo la revisión del acto recurrido y pueda estar en aptitud de dictar una resolución.

2. Dentro de la Prueba Pericial, como se mencionó, el fin de que cada una de las partes nombre a su perito, es el de mantener el equilibrio entre ellas, es decir, que si una de ellas ofrece la pericial se le debe otorgar la oportunidad a la contraria para que también nombre a su perito, en virtud de sus pretensiones opuestas.

Se podría pensar, que según el planteamiento hasta aquí expuesto, no hay ese equilibrio que la Prueba Pericial exige. Sin embargo, se considera que la autoridad administrativa no está en desigualdad de oportunidades, en virtud de que el acto recurrido posee una presunción de legitimidad que corresponde al particular desvirtuar, por ejemplo con la prueba pericial.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así ante la prueba pericial del recurrente, la autoridad tiene a su favor que sus actos se encuentran investidos de la presunción de legalidad.

En relación al tema de la presunción de legitimidad, el maestro Antonio Carrillo Flores señala: "Estos dos principios, la presunción de constitucionalidad de la ley y la presunción de legalidad del acto administrativo se nos presentan como expresiones de un postulado más amplio que sería una presunción general de legalidad de todo acto que emana del Estado, fundada en la consideración de que como él actúa a través de órganos y el órgano es desinteresado (aquí la teoría olvida que el órgano no existe sin el hombre y que el interés más constantemente manifestado es el de emplear el poder, que el funcionario como el particular respecto a su propiedad, nada defiende con más vigor que su poder de mando: personas a las que nada importa más que ordenar, de otra manera, no tendría sentido el recurso jerárquico, que viene a suavizar un tanto el empecinamiento del exactor) no se ve el motivo para dudar de que —como regla— lo que el órgano del Estado hace está apegado a la norma jurídica."⁹⁹

La opinión anterior ilustra la fuerza que tiene la presunción de legitimidad de los actos administrativos, de tal forma que, como lo explica Briseño Sierra Humberto "...Llevada la cuestión a la pericia, resulta que el demandante tiene atribuida la incumbencia de esta prueba, no sólo por el hecho de ser titular de la afirmación, sino que está en un caso excepcional, en la posición del contradictor de un acto administrativo que, sólo por serlo, está ya favorecido en una presunción de legalidad."¹⁰⁰

En ese orden de ideas, si bien es cierto que la autoridad administrativa tendrá a la vista la opinión del perito designado por la recurrente, por otro lado está el criterio contenido en sus propias resoluciones, mismas que gozan de el principio de legitimidad; estableciéndose de esta manera el equilibrio entre el particular recurrente y la autoridad administrativa dentro de la prueba pericial.

⁹⁹ *Op. cit.*, p. 68

¹⁰⁰ *Op. cit.*, p. 488

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

3. Sería inútil y una pérdida de tiempo, el que la autoridad en un procedimiento de revisión y no contencioso, designara perito de su parte, ya que además de la presunción de legitimidad de sus actos, y de que no está en defensa de los mismos, si se diera el supuesto, tal vez nombraría a algunos de sus trabajadores, los cuales serían recusables por tener una relación laboral con una de las partes.

Ahora bien, el obligar a la autoridad a que nombre un perito externo, para evitar la recusación, no es costeable en virtud de los honorarios que se le pagarían, aunado a que la autoridad no tiene que sufragar gastos en una vía en la que no se pretende que defienda sus actos, sino que simplemente están sujetos a revisión.

Una vez precisado que en el Recurso en estudio, la autoridad no debe nombrar perito de su parte, ello no es óbice para que se afirme que no hay necesidad de un perito tercero. Sin embargo este perito no será en discordia como en el Contencioso-Administrativo, sino que deberá tener características propias del referido Recurso.

Generalmente, sucede que el perito designado por el oferente, dictamina a su favor, cuestión que ha sido objeto de diversas críticas y que pone en entredicho la eficacia de la Prueba Pericial, pero que es superada -según opinión de la doctrina-, por el perito tercero en discordia, esto en el Procedimiento Contencioso-Administrativo.

En el ámbito del Recurso de Revocación y en virtud de su naturaleza, la autoridad administrativa no puede, ni debe confiar plenamente del perito designado por el particular recurrente; porque es muy probable que el dictamen sea emitido a su favor, en razón de que "El nombramiento del perito entraña casi siempre el fenómeno de la dependencia por fidelidad al cliente. El perito de la parte tiende a inclinarse a la defensa de sus intereses..."¹⁰¹

En la especie es posible que el perito del recurrente falte al cumplimiento de su deber y

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 484

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

dictamine unilateralmente, pero se trata de un inconveniente inevitable frente al que se tiene como único correctivo, el auxilio de un tercer perito que permita la comparación de los criterios planteados.

La instauración de un perito tercero en el Recurso de Revocación no tiene el calificativo "en Discordia", en razón de que éste se requiere en circunstancias diversas al del Contencioso-Administrativo, esto es, al no existir litigio entre las partes, su función es la de permitir que la autoridad administrativa tenga una amplia apreciación de los hechos, desde varios puntos de vista, que pueden ser o no coincidentes, es decir, por un lado el dictamen del perito designado por el recurrente, por otro el criterio plasmado por la autoridad administrativa en su resolución y el del perito tercero.

En base a lo expuesto, se propone la inclusión de un perito Tercero en los siguientes términos:

La autoridad administrativa que conozca del Recurso de Revocación en el acuerdo de admisión de las pruebas, además de señalar día y hora para el discernimiento del perito, solicitará inmediatamente al Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que proponga a algún perito de entre los que tenga adscritos, para que emita dictamen a los quince días de su designación. A cuyo efecto la autoridad administrativa pondrá a la vista de dicho perito las constancias que obran en el expediente.

Como se puede apreciar, se propone que el perito tercero sea uno que forme parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en virtud, de que se considera necesario el auxilio de ese órgano jurisdiccional dentro del procedimiento administrativo, representando también para éste, una disminución en la carga de trabajo, toda vez que en innumerables ocasiones los juicios de nulidad llevados ante ese órgano colegiado son precisamente por violaciones al Procedimiento Administrativo del Recurso de Revocación.

Por otra parte, las ventajas que representaría la regulación del perito tercero en los términos propuestos, son las siguientes:

**TESIS CON
CALLA DE ORIGEN**

1. Su designación correrá a cargo de una autoridad que no tiene interés con alguna de las partes, esto es, el Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sería el encargado de realizar dicha designación.

2. El perito tercero, ya no debe rendir protesta alguna respecto a aceptar el cargo y su desempeño, puesto que ya lo hizo ante la Sala Superior y sólo deberá manifestarse en relación a su designación si se encuentra impedido por alguna de las causas señaladas en la ley (artículo 204 Código fiscal de la Federación y 8° del Reglamento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa)

3. Se evita que el perito tercero, en caso de ser designado por la autoridad administrativa de entre los integrantes de la dependencia gubernamental, sean recusables en términos de ley por estar impedidos para dictaminar respecto al asunto planteado.

4. Este perito tercero goza de la más amplia libertad de criterio, y por tanto no está obligado a adoptar algunas de las opiniones del perito designado por la recurrente o inclinarse a alguna opinión contenida en la resolución recurrida, en consecuencia, puede exponer una absolutamente distinta.

El perito tercero en el Recurso de Revocación, cuya intervención es oficiosa, es un funcionario del Tribunal referido, por lo que no debe fidelidad a alguna de las partes, en vista de que ni la autoridad, ni el particular recurrente, no son sus clientes.

Dentro de la tramitación de la Prueba Pericial se pueden presentar contingencias que son inherentes a la preparación de esta probanza, en esa tesitura puede suceder que los dictámenes no puedan ser presentados a tiempo o que las personas que intervienen en dicha preparación realicen las actuaciones correspondientes para la conclusión de la prueba, lo que da origen al perito en rebeldía y a la recusación.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Perito en rebeldía.

En el Contencioso-Administrativo, la designación del perito en rebeldía, se presenta cuando alguno de los litigantes deja pasar el término que se les concede, cuando los que deban nombrar peritos no se pongan de acuerdo; cuando el designado no aceptare el cargo o lo renuncia después, o cuando no rinda su dictamen.

La razón por la que la figura jurídica del perito en rebeldía se incluye dentro de las formalidades de la Prueba Pericial, radica en que las determinaciones de la juzgadora no pueden ser burladas por las partes.

En el Recurso de Revocación no hay necesidad de que se designe perito en rebeldía por las siguientes razones:

1. La autoridad no nombra perito de su parte por lo que su obligación se traduciría en dar vista inmediatamente al presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a efecto de que designe de entre sus adscritos perito tercero que rinda dictamen.

Este perito no tiene que aceptar y protestar el cargo, por lo que la única causa para que se nombre un perito tercero en rebeldía sería que no rindiera su dictamen, sin embargo, se obliga a hacerlo bajo pena de ser recurrido sin responsabilidad alguna para el Tribunal, además de que como funcionario del mismo se encuentra sujeto a la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. Este argumento además de justificar que en el Recurso de Revocación el perito en rebeldía es innecesario, indica otra ventaja del perito tercero.

2. Por otro lado, si la omisión proviene del perito del particular, será a su entero perjuicio y la autoridad valorará exclusivamente con el dictamen del perito tercero y con su propio acto materia de la impugnación.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Adicionalmente se puede imponer una multa al particular y su perito cuando sean omisos en cumplir con las formalidades que la probanza en estudio requiere, pues resulta inconcuso que el recurrente, que ya propuso esa probanza, no le diera continuidad a la misma con el cúmulo de formalidades que implica.

Recusación.

La Recusación de peritos, solo procede respecto de aquellos peritos designados por la autoridad (perito tercero o en rebeldía).

Siguiendo esta tesis, únicamente sería recusable el perito nombrado por el presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto es, el perito tercero que se propone en este trabajo; sin embargo sería casi una cuestión excepcional, en virtud de que se propuso además que dicho perito al tener conocimiento de su designación se pronuncie en relación a algún impedimento para conocer del asunto, obligación que de no cumplirse desembocaría en consecuencias graves para el mismo, por aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, e inclusive el no excusarse puede traer consecuencias de orden penal.

Una vez que han sido resueltas todas las cuestiones que se presentan en la tramitación de la prueba pericial, se procederá a su desahogo en los siguientes términos:

La autoridad administrativa, una vez transcurrido el plazo otorgado a los peritos para presentar su dictamen, citará a una audiencia a efecto de que se presenten a ratificarlo y en todo caso la misma autoridad administrativa y el particular podrán formular observaciones a los peritos y hacerles las preguntas que estimen pertinentes en relación con el dictamen que presenten.

Con esta actividad concluiría el desahogo de la Pericial, con lo que se garantiza que dicha probanza podrá ser valorada con plena confianza, por haber reunido las formalidades que se requieren para ello.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Valoración.

La valoración de la pericial, en el Recurso de Revocación no implica problemática alguna, toda vez que el artículo 130 señala el sistema de libre apreciación de las pruebas, entre las que se incluye la del dictamen de peritos.

Sin embargo, cabe destacar que al otorgarle a la pericial las formalidades en los términos propuestos y que son acordes a la naturaleza jurídica del Procedimiento que se incluye, obligan a la autoridad a tomar en serio esta probanza, sin menoscabo alguno de su alcance probatorio, como sucede en la actualidad que se valora como una simple documental privada, como si la pericial por sus características no fuese autónoma.

El alcance probatorio de la Prueba Pericial, estará en función de la diversidad de opiniones que la propia autoridad tenga a la vista para que en su resolución razone las diferencias que encuentre en los mismos y de su propia conclusión, sin necesidad de que el particular ante el actual tratamiento que la autoridad administrativa da a dicha probanza, además tenga que intentar el Contencioso-Administrativo para que el dictamen de peritos tenga fuerza probatoria, en virtud de que en esta vía, sí se verificarán las formalidades exigidas en la preparación de esta prueba.

Por ese motivo, en este apartado se propugna por la inclusión de disposiciones expresas que contengan las formalidades aludidas, en términos de lo expuesto en este inciso, lo que representaría que se terminara con la violación a la garantía de audiencia.

TESIS CON
FALLA DE URGEN

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Pensamos que todo gobierno que realmente pretenda tutelar los derechos de los particulares instrumentará los medios adecuados para controlar a sus autoridades, facultando a aquéllos para impugnar los actos administrativos, con tendencia a proteger los derechos e intereses legítimos de los administrados. De ahí surge el Recurso Administrativo que representa el antecedente directo del Recurso de Revocación en materia fiscal federal, sin embargo el mismo se encuentra regulado deficientemente, lo que le impide representar ese medio de control y en consecuencia no es eficaz.

SEGUNDA.- Creemos que el Recurso de Revocación tiene una doble función, esto es, por una parte como un medio de defensa para el particular y por otro lado como una institución de autocontrol de la ilegalidad de los actos de autoridad. Sin embargo, en la actualidad en el recurso en comento no existen los elementos necesarios para que se cumpla con la Garantía de Audiencia, en virtud de que el derecho a la prueba se ve afectado de una deficiente regulación, originando la violación a una de las prerrogativas consideradas como el pilar de todo ordenamiento jurídico en nuestro país, por esa razón estimamos que se requiere de una regulación expresa en lo concerniente a las pruebas.

TERCERA.- Proponemos una adecuada regulación del Recurso de Revocación, para que se vea reflejada una de las ventajas del citado Recurso, esto es, es la de obtener resoluciones más rápidas por la inmediatez del órgano que resuelve, por su conocimiento teórico de lo debatido, en comparación con el Procedimiento Contencioso-Administrativo, representando para el particular una verdadera alternativa que complementaría el principio de opcionalidad que impera en el Recurso Administrativo Fiscal.

CUARTA.- Establecemos que la deficiente regulación del Recurso de Revocación da lugar a que las autoridades fiscales que conozcan del mismo, adopten la postura de mantener sus propias decisiones o rechace las pretensiones del peticionante, siendo necesario el establecimiento de normas que permitan alcanzar con la concurrencia del recurrente y las

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

178

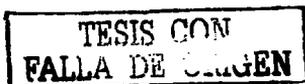
pruebas que ofrezca, una adecuada revisión de sus propios actos, a fin de lograr su efectiva jurisdicción.

QUINTA.- El otorgar al Recurso de Revocación una regulación que permita alcanzar sus fines, optimizaría el Servicio Público, en razón de que la autoridad al conocer sus propios errores, establecerá las políticas adecuadas para que los órganos emisores del acto no incurran en la misma falta, traduciéndose en una disminución de inconformidades, tanto a nivel administrativo, como a nivel jurisdiccional.

SEXTA.- Consideramos que la Supletoriedad, se establece en un ordenamiento jurídico cuando no existe regulación expresa, ó la existente resulta deficiente aplicarla al caso concreto; sin embargo, para que ésta opere se deben cumplir cabalmente ciertos requisitos que representan los lineamientos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado necesarios y que consisten principalmente en confrontar las figuras jurídicas (la suplida y la supletoria), a fin de determinar la conveniencia o inconveniencia de su aplicación. En el Recurso de Revocación, el legislador intencionalmente estableció una regulación deficiente de las pruebas, pretendiendo subsanarla con el reenvío vía supletoriedad a las normas reguladoras de las Pruebas del Procedimiento Contencioso-Administrativo, sin embargo, es improcedente en razón de que una de las diferencias más contundentes entre esos dos procedimientos, lo constituye su naturaleza jurídica.

SÉPTIMA.- En el Recurso de Revocación la autoridad tiene la función de revisar sus actos, que el particular ha estimado que lesionan sus derechos e intereses legítimos; por el contrario en el Juicio Contencioso-Administrativo, es ante un proceso jurisdiccional, cuyo fin no es el de revisar, sino el de dirimir una controversia planteada por las partes (autoridad y particular). En esa razón no se cumple con la regla para que la Supletoriedad proceda y que se refiere a que las bases legales de los ordenamientos el supletorio y el suplido no sea contraria.

OCTAVA.- De las pruebas instrumentadas para el Recurso de Revocación es de especial atención la Pericial, porque ha sido diseñada para ser tramitada, desahogada y valorada en



un procedimiento litigioso; no obstante ello, en el Recurso de Revocación atendiendo al principio de que "lo accesorio sigue la suerte de lo principal", la Prueba Pericial en primer término, participa de la naturaleza jurídica del Recurso citado, de tal forma que la aplicación supletoria de las formalidades previstas para el Procedimiento Contencioso-Administrativo, resulta ineficaz, en virtud de que son procedimientos cuya naturaleza jurídica y fines son diferentes, por ello dicha probanza debe diseñarse de acuerdo a los elementos del Recurso de Revocación.

NOVENA.- En términos generales, el Recurso de Revocación no representa una vía confiable, siendo el reflejo de una deficiente regulación de los mismos, como en este caso sucede con la Prueba Pericial ya que por un lado se pretende que sea ágil, ignorando que sus formalidades son indispensables para una adecuada valoración por parte de la autoridad que resuelve el Recurso, pues la desahoga y valora como una documental privada y su valoración se deja a la prudente apreciación de la autoridad, surge la necesidad de una regulación de acuerdo a las características y finalidad del Recurso.

DÉCIMA.- La posibilidad de la presentación bilateral de la Prueba Pericial en el Juicio Contencioso-Administrativo, se da para garantizar la defensa entre las partes contendientes. Sin embargo en el Recurso de Revocación, dada su naturaleza jurídica, lo que hay que garantizar es el derecho que el particular tiene para impugnar, estableciéndose las normas procedimentales al efecto, de tal forma que no se omita el ofrecimiento y desahogo de la prueba, debido a que es el particular, el inmediato y principalmente interesado en demostrar con el dictamen técnico la justificación de sus pretensiones.

DÉCIMA PRIMERA.- Dentro del Recurso de Revocación, previo a la producción del dictamen técnico, la autoridad resolutora debe cerciorarse que sea emitido por un especialista en la materia sobre la que dictaminará y no conformarse con su simple presentación como actualmente sucede, violentado toda norma de forma para la preparación de la pericial.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

BIBLIOGRAFÍA

ORDENAMIENTOS JURÍDICOS.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Código Federal de Procedimientos Civiles.
4. Código Civil para el Distrito Federal.
5. Ley Aduanera.
6. Ley del Impuesto sobre la Renta.
7. Ley Federal de Trabajo.
8. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
9. Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.
10. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
11. Reglamento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
12. Reglamento de peritos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
13. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
14. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
15. Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria

OBRAS CONSULTADAS.

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Derecho Administrativo Especial. Tomo II, Ed. Porrúa, México 1999.
2. ARELLANO GARCÍA, Carlos. Derecho Procesal Civil, 3ª edición, Porrúa, México 1993.
3. ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Ed. Porrúa, México, 1991.
4. BECERRA BAUTISTA, José. El Proceso Civil en México. 17ª edición, Ed. Porrúa, México 2000.
5. BRISEÑO SIERRA, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. 2ª edición, Ed. Porrúa, México 1990.
6. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Garantías Individuales. 34ª edición, Ed. Porrúa, México 2002.

7. CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 21ª edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina 1989.
8. CARRILLO FLORES, Antonio. La Defensa Jurídica de los particulares frente a la Administración en México, Ed. Porrúa, México 1939.
9. COUTURE, Eduardo Juan. Vocabulario Jurídico, Ed. Depalma, Buenos Aires 1988.
10. DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, Porrúa, México 1999.
11. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, 18ª edición, México, 1999.
12. DE PINA VARA, Rafael et all. Diccionario de Derecho, 26ª edición, Ed. Porrúa, México 1998.
13. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 3ª edición, Ed. Limusa, México 2000.
14. DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl, Medios de Defensa Fiscal. El Recurso Administrativo, 2ª edición, Ed. Gasca, México 2000.
15. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A., La Prueba en el Juicio Fiscal Federal, Ed. Porrúa, México 1999
16. FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 32ª edición, Ed. Porrúa, México, 1993
17. GÓMEZ FARIÁS, Germán, La interpretación de la Ley, Ed. Trillas, México 2000.
18. GÓMEZ LARA, Cipriano, Teoría General del Proceso, 9ª edición, Ed. Harla, México 1996.



19. MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 14ª edición, Ed. Porrúa, México 1999.
20. MARGAIN MANATOU, Emilio. El Recurso Administrativo en México. 5ª edición, Ed. Porrúa, México 1999.
21. MATEOS ALARCÓN, Manuel. Las Pruebas en materia civil, mercantil. 1ª reimpresión, Ed. Cárdenas Editor, México 1991
22. ORELLANA RETAMALES, Luis. Revista Chilena de Derecho. Facultad de Derecho Pontificia Católica de Chile, Vol. 27, No.4, Octubre-Diciembre 2000.
23. OVALLE FAVELA, José. Garantías Constitucionales del Proceso. Ed. Mc. Graw Hill, México 1997
24. OVALLE FAVELA, José. Teoría General del Proceso. 4ª edición, Ed. Harla, México 1998.
25. PORRAS Y LÓPEZ, Armando. Derecho Procesal Fiscal. Doctrina. Legislación- Jurisprudencia. 2ª edición, Textos Universitarios, México 1974.
26. QUINTANA VALTIERRA, Jesús et all. Derecho Tributario Mexicano. 2ª edición, Ed. Trillas, México 1994
27. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa, México 1999.
28. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Tomo I, 9ª edición, Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1994.
29. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo: Doctrina. Legislación y Jurisprudencia. 20ª edición, Ed. Porrúa, México, 1997.

