



**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MÉXICO**

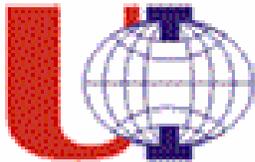
CLAVE DE INCORPORACIÓN A LA UNAM 3267

**“EFICACIA JURIDICA DEL RECURSO
ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN COMO
MEDIO DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL”**

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA:**

RAÚL GALLEGOS ARGÜELLO

ASESOR LIC. CESAR GRAGEDA JIMÉNEZ



MÉXICO, D.F. FEBRERO 2006.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES Y EN PARTICULAR A MI MADRE

POR HABERME DADO LA VIDA, Y ENSEÑARME LA GRANDEZA DE LA SUPERACIÓN, Y SOBRE TODO SU AMOR, PACIENCIA Y COMPRENSIÓN.

A MIS HIJAS DARIANA Y DANIA

QUE SON EL MOTOR DE MI VIDA, QUE ME INSPIRARON PARA LA CONCLUSION DEL PRESENTE TRABAJO.

A MI ESPOSA DIANA

POR ESTAR INCONDICIONALMENTE A MI LADO Y POR DIFUNDIR EN MI EL DESEO DE CONCLUIR EL PRESENTE TRABAJO.

A LOS AMIGOS

QUE DESPERTARON EN MI LA INQUIETUD DE SUPERARME Y
ALCANZAR LA META PROPUESTA.

A LA UNIVERSIDAD INTERNACIONAL Y PROFESORES

POR LOS CONOCIMIENTOS QUE ME BRINDARON A LO LARGO
DE LA CARRERA, ASÍ COMO EL APOYO OFRECIDO PARA LA
ELABORACIÓN DEL PRESENTE TRABAJO.

INDICE

Introducción	1
---------------------	----------

CAPÍTULO I CONCEPTOS GENERALES

1.1. Contribuyente	5
1.1.1. Personas Físicas	10
1.1.2. Personas Morales	12
1.2. Eficacia	14
1.3. Eficiencia	16
1.4. Ineficacia	16
1.5. Medios de Defensa	17
1.5.1. Recurso Administrativo de Revocación	19
1.5.2. Juicio Contencioso Administrativo	22
1.6. Procedimiento	25
1.7. Proceso	26
1.7.1. Formas de Juzgamiento (Autocomposición y Heterocomposición)	27
1.8. Órganos Administrativo y Jurisdiccional:	
1.8.1. Autoridad Hacendaria	36
1.8.2. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	37

CAPÍTULO II ANTECEDENTES DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

2.1. Época Romana	40
2.2. Época Colonial	43
2.3. Época Independiente	44

2.4. Época Revolucionaria	46
2.5. Código Fiscal de la Federación de 1938 a 2005 relacionado con el Recurso de Revocación:	
2.5.1. Código Fiscal de la Federación de 1938	47
2.5.2. Código Fiscal de la Federación de 1951	48
2.5.3. Código Fiscal de la Federación de 1967	50
2.5.4. Código Fiscal de la Federación de 1982	51
2.5.5. Código Fiscal de la Federación de 1983	51
2.5.6. Código Fiscal de la Federación de 1984	51
2.5.7. Código Fiscal de la Federación de 1985, 1986 y 1987	52
2.5.8. Código Fiscal de la Federación de 1988	52
2.5.9. Código Fiscal de la Federación de 1989	53
2.5.10. Código Fiscal de la Federación de 1990	53
2.5.11. Código Fiscal de la Federación de 1991	54
2.5.12. Código Fiscal de la Federación de 1992, 1993 y 1994	55
2.5.13. Código Fiscal de la Federación de 1995	55
2.5.14. Código Fiscal de la Federación de 1996	56
2.5.15. Código Fiscal de la Federación vigente en el periodo de 1997 a la actualidad	56

CAPÍTULO III RECURSO DE REVOCACIÓN

3.1. Naturaleza Jurídica	58
3.2. Legislación Vigente	65
3.2.1. Pretensión del Recurso	65
3.2.2. Trámite del Recurso	80
3.2.3. Plazo para la Resolución del Recurso	82
3.3. Jurisprudencia	84
3.4. Actuación del Servidor Público al Resolver el Recurso	89

CAPITULO IV
PROBLEMÁTICA SOBRE LA EFICACIA JURIDIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO
DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL

4.1. Importancia de su Interposición:	
4.1.1. Ventajas	95
4.1.2. Desventajas	95
4.2. Mejorías en la Eficacia Jurídica del Recurso de Revocación	97
4.2.1. Fusión del Recurso Administrativo de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución con el Recurso Administrativo de Revocación	97
4.2.2. Reforma del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación	101
4.2.3. Reforma del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación	109
4.3. Disminución en la Eficacia Jurídica del Recurso de Revocación	
4.3.1. Reforma a la Ley Aduanera	112
4.3.2. Reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación	115
4.3.3. Publicación de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	118
Conclusiones	123
Bibliografía	127

INTRODUCCIÓN

La relación que guardan las autoridades hacendarias y los particulares debe estar dotada de legalidad, es decir, las autoridades fiscales ya sea en pleno ejercicio de sus funciones o cuando realicen actos administrativos deberán sujetarse a las normas legales establecidas, prevaleciendo así un estado de derecho.

Por tal razón, el Código Fiscal de la Federación prevé el incumplimiento de acuerdo a las formalidades establecidas en él, por parte de las autoridades fiscales, situación ante la cual los contribuyentes ven agraviados sus derechos e intereses, de tal manera, que contempla un medio directo de protección al particular conocido como recurso de revocación.

El recurso de revocación en materia fiscal es un elemento esencial en la defensa de los derechos de los contribuyentes, quienes pueden usarlo ante resoluciones de carácter federal emanadas de una autoridad administrativa. Los recursos administrativos tienen como objeto la reclamación, impugnación, anulación o modificación de las decisiones fiscales, es decir, se dirigen contra la ilegalidad o falta de equidad de las mismas.

En esencia, el recurso de revocación como medio de defensa debería ser uno de los más eficaces, en virtud de ser uno de los más completos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, ya que su procedencia es muy amplia, por lo cual constituye un control de legalidad de los actos administrativos para los particulares.

Y tal y como lo expondremos en el cuerpo de la presente investigación, el recurso administrativo de revocación es un medio de defensa sin muchas complicaciones, al alcance de todos los particulares, ya que, aunque se tienen que cubrir ciertos requisitos básicos, el propio agraviado puede preparar el medio de defensa sin entrar en muchos tecnicismos propios de los Tribunales y que se puede traducir en un ahorro dentro de un costoso conflicto.

Sin embargo, tenemos que el objetivo principal de esta tesis profesional es analizar como a raíz de la reforma efectuada al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, con la cual se disminuyó la eficiencia jurídica del recurso de revocación, puesto que el contribuyente que opto por interponer este medio de defensa y la resolución que le recaiga, no satisface su interés jurídico, podrá controvertirla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual puede hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, situación que implica que el recurso de revocación carece de la suficiente eficacia como para recurrir a éste con toda confiabilidad, más aún cuando es la propia autoridad hacendaria la encargada de resolverlo.

Ahora bien, para lograr tal propósito de investigación es menester estructurarla de la siguiente manera:

En el Capítulo Primero se mencionarán diversos conceptos generales, tales como el de contribuyente, eficacia, eficiencia, medios de defensa, procedimiento, proceso, formas de juzgamiento, entre otros, con la finalidad de introducir al lector en figuras que son afines o tienen relación directa con el recurso de revocación.

Posteriormente, en el Capítulo Segundo se hará una breve semblanza de la evolución histórica que ha tenido el recurso de revocación, el cual incipiente, pero rudimentariamente en comparación a nuestra época se ubica en Roma. Por lo que hace a nuestro país, tenemos que la temática de los recursos en general, se regula en un principio en la época de la Colonia, y no es sino hasta el Código Fiscal de la Federación de 1967, cuando expresamente se regula el recurso que ocupa nuestra atención en este trabajo de investigación.

En lo que respecta al Capítulo Tercero, tenemos que en él se hará alusión al marco jurídico que se refiere concretamente al recurso administrativo de revocación

aplicable en el ámbito fiscal, así como la importancia que tiene la jurisprudencia en dicha disciplina del Derecho.

Por último, en el Capítulo Cuarto señalare la problemática sobre la eficacia jurídica del recurso administrativo en materia fiscal, en donde se observará tal y como se mencionó en párrafos precedentes de esta introducción, como principalmente a raíz de la reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, la eficiencia del recurso en comento aminoró, ya que el contribuyente que prefiera interponer este medio de defensa y la resolución que le recaiga, no satisfaga su interés jurídico, podrá controvertirla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual puede hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, situación que se traduce en que el recurso de revocación carezca de la suficiente eficacia como para recurrir a éste con toda confiabilidad, más aún cuando es la propia autoridad hacendaria la encargada de resolverlo, razón por la cual a mi parecer se perdería la objetividad e imparcialidad en la impartición de la justicia.

CAPÍTULO I
CONCEPTOS GENERALES

CONCEPTOS GENERALES

En el presente capítulo se hará mención de múltiples conceptos, para estar en posibilidad de introducir al lector en figuras que resultan directamente relacionadas con el recurso de revocación.

1.1. CONTRIBUYENTE.

Primeramente, creo necesario hacer alusión a lo que es una contribución, que constituye un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos. En nuestro país, la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que determina las obligaciones de los mexicanos, señala la de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes”.

De esta forma, las contribuciones en México deben reunir los requisitos referidos. Sin embargo, es necesario precisar que las contribuciones no sólo deben pagarlas los mexicanos, sino todos aquellos que se sitúen en los supuestos previstos por las leyes que las crean, y éstas determinan las calidades que deben reunir los sujetos pasivos. La misma disposición constitucional determina que las contribuciones deben destinarse para los gastos públicos, entendiéndose por éstos, todos los que realiza el Estado. Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

Así, concluyo que las contribuciones son ingresos fiscales ordinarios con las características determinadas por la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Ahora bien, una vez que se ha expuesto lo relativo a las contribuciones, creo menester referirme a uno de los principales sujetos de éstas, que en el caso concreto son los contribuyentes:

A este respecto, tenemos que un sector de la doctrina señala que el contribuyente es “el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues es quien cumple con las obligaciones de dar, de hacer y de no hacer y de tolerar o permitir, en mayor grado”.¹

Otro concepto con respecto al contribuyente es el que vierte el Diccionario Jurídico Mexicano quien lo define de la siguiente manera: “Es el sujeto pasivo de la relación fiscal. El sujeto pasivo de esta relación puede definirse como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esa obligación tributaria. Esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero; persona física o moral, o bien ser un ente público o privado. Así, el contribuyente es todo aquel sujeto que debe participar en el financiamiento de los gastos públicos, por haber incurrido en el supuesto previsto por las leyes fiscales”.²

Cabe recordar, para mejor comprensión de la definición de contribuyente como sujeto pasivo, que los más importantes elementos de las contribuciones, en particular de los impuestos son:

- a)** El sujeto activo del impuesto;
- b)** El sujeto pasivo del impuesto;
- c)** El objeto material del impuesto
- d)** La causa y fines del impuesto
- e)** La forma de realizar la transmisión de valores que supone el impuesto, y
- f)** La determinación de las particulares que concurren en dicha transmisión.

Cabe destacar que el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación nos señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos

¹ DIEP DIEP, DANIEL, *Fiscalística*, Editorial Cedrus Libant, S.A. de C.V., México, 1991, p. 84.

² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo II, C*, Editorial Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004, p. 610.

conforme a las leyes fiscales respectivas, así podemos concluir que existen dos clases de sujetos pasivos, las personas físicas y personas morales.

Las personas físicas, es todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto; pues aun los menores de edad e incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

A su vez, las personas morales son constituidas por todas las asociaciones, o sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas conforme a las leyes del país que tengan establecido su domicilio social.

Dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización de un hecho generador de un tributo, independientemente del lugar donde tenga su domicilio.

Una persona física o una moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

En síntesis, cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en el territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuestos sobre la renta, sin que para dicha consideración influyan en absoluto los enunciados factores de domicilio y nacionalidad.

Entendiendo por fuente de riqueza el lugar donde se produce los hechos generadores de tributo. Es decir, el sitio donde el sujeto pasivo percibe el ingreso,

rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria o donde se derivan tales percepciones, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de pagar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

Se puede decir que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Por lo tanto debemos entender que cuando se hablamos de contribuyentes es aquella persona física o moral sujeto de impuesto por la actividad que realiza, con la finalidad de contribuir al gasto público.

El sujeto pasivo de esta relación puede definirse como todo aquel sujeto con la obligación de contribuir por haber incurrido en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributaria. Esta amplia definición implica que el sujeto pasivo de la contribución puede ser nacional o extranjero; persona física o moral, o bien ser un ente público o privado. Más aún el sujeto pasivo de la relación tributaria puede carecer de personalidad jurídica, como es el caso de las unidades económicas.

Ahora bien, para reforzar nuestro estudio sobre el sujeto pasivo considero que resultan aplicables las siguientes tesis jurisprudenciales, que al respecto señalan lo siguiente:

Primera Época
Instancia: Sala
R.T.F.F.: Primera Época. Año IV. s/n. Enero–Diciembre 1940.
Tesis: I-TS-3829
Página: 118.

“SUJETO PASIVO DE UNA OBLIGACIÓN FISCAL.- De conformidad con la doctrina admitida en derecho tributario es al que le corresponde pagar la deuda tributaria, ya sea suya propia o de otras personas, y como afirma Mario

Pugliese en su obra de Derecho Financiero, si se hace referencia al que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, es para indicar que el Derecho Tributario se preocupa solamente del contribuyente de derecho y se desinteresa del contribuyente de hecho que puede no coincidir con el primero por el fenómeno de la traslación de los tributos y por otros motivos diversos. En esta forma es como se enumera entre las personas obligadas al pago de una prestación tributario, no sólo a los sujetos pasivos de deuda ajena con responsabilidad solidaria y aun los sujetos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Esta doctrina está admitida expresamente en el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 25, 26, 28 y 29 que establecen la posibilidad de arrojar la carga de la prestación tributaria sobre sujetos pasivos que no tengan responsabilidad directo o propia. Sin embargo, en todos estos casos es indispensable que se demuestre previamente que en el tercero a quien se trata de hacer efectivo el cobro de la prestación, concurre la situación jurídica o de hecho en virtud de la cual se le puede considerar como responsable sustituto o solidario de una deuda ajena o como responsable de ella por motivos objetivos”.

1748/940.- Juan R. Plat vs. Oficina Federal de Hacienda en Mexicali, B.C. y Subalterna Federal de Hacienda en Tijuana, B.C.- Septiembre 24/940.

No. Registro: 388,058
Tesis aislada
Materia(s):Administrativa
Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Informes
Tomo: Informe 1970, Parte II
Tesis:
Página: 45
Genealogía:
Informe 1969, Sala Auxiliar, página 97.

“IMPUESTOS. OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS. Es bien conocida la doctrina que sustenta el punto de vista de que toda ley impositiva debe contener, entre otros elementos configurativos del impuesto, estos dos: 1) El objeto del impuesto; y 2) El sujeto pasivo directo del impuesto. El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso en favor de la hacienda pública federal. **Y es sujeto pasivo, del impuesto, el obligado a satisfacer el acto soberano y unilateral del Poder Legislativo, por virtud del cual se decreta dicho impuesto”.**

Amparo en revisión 2423/59. Dolores Cuevas y coagraviados. 19 de junio de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 6608/58. Jacinto González González. 16 de junio de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 5550/70. Inmuebles San Ángel S.A. 14 de mayo de 1970. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

Amparo en revisión 1017/58. Inmobiliaria María de Lourdes, S.A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir este punto advirtiendo que en la relación jurídica-tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal, y que son el acreedor, que se le identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión, en atención al régimen jurídico mexicano, sólo existen tres sujetos activos, representados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, el deudor del gravamen, es el sujeto pasivo, que en su esencia, tal y como lo vimos con anterioridad, se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución, y por lo mismo está obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.

1.1.1. PERSONAS FÍSICAS

Dentro del Derecho de Personas se ubican tanto a las personas físicas como a las personas morales.

Al respecto, debemos iniciar refiriéndonos a que el vocablo persona proviene del latín *personare* que se "...refería a la máscara que usaban los actores en el teatro, después la palabra se utilizó para señalar el papel que cada individuo tiene en la sociedad".³

³ GUTIÉRREZ ARAGÓN, Raquel y RAMOS VERÁSTEGUI, Rosa María. *Esquema Fundamental del Derecho Mexicano*, 14ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 209.

El hombre no sólo es persona en Derecho, sino también sujeto y objeto de diversas cuestiones y actitudes ajenas a él. Persona jurídica es el sujeto de derechos y obligaciones otorgados e impuestos por el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, “se da el nombre de personas físicas a los hombres, en cuanto sujetos de derecho”.⁴ Son personas físicas los hombres, los seres humanos como sujetos de derechos y obligaciones; también son personas jurídicas, entidades que son sujetos de derechos y obligaciones personas morales, como por ejemplo: las sociedades mercantiles y las asociaciones civiles.

Puede afirmarse que no todos los hombres han sido y son personas en Derecho; cuando regía la institución de la esclavitud, los individuos sujetos a ella eran considerados como cosas y no como personas ante el Derecho; en algunos sistemas jurídicos, determinados reos perdían la personalidad jurídica considerándolos como muertos ante la ley.

La personalidad jurídica del ser humano se inicia en el momento del nacimiento, pero es protegido por la ley desde su concepción. “Nacido, para el Derecho, es, según el artículo 337 del Código Civil el feto que, desprendido enteramente del seno materno, vive veinticuatro horas o es presentado vivo al Registro Civil”.⁵

De ello se desprende que no todo ser humano tiene personalidad jurídica, pues ésta se adquiere de acuerdo a los requisitos establecidos por la ley. La personalidad jurídica incluye dos aspectos: la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio; la capacidad de goce entendida como la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, la regla general es que todos la poseen, como caso excepcional de incapacidad de goce, puede citarse la prohibición para los extranjeros de ser propietarios en una faja de 100 kilómetros a lo largo de las fronteras y de 50 en las

⁴ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 43ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992, p. 275.

⁵ FLORES BARROETA, Benjamín. *Lecciones de Primer Curso de Derecho Civil*, Universidad Iberoamericana, México, 1985, p. 13.

playas. La capacidad de ejercicio consiste en la aptitud de la persona para hacer valer por sí misma los derechos y obligaciones de que es titular.

Así también, la calidad de la persona física implica la posesión de los siguientes atributos: Nombre, Estado civil, Domicilio y Patrimonio.

1.1.2. PERSONAS MORALES.

Las personas morales son aquellas personas que están conformadas por un grupo de personas bajo un estatuto jurídico, las cuales se regirán en todo lo relativo a capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción, puesto que son capaces de adquirir derechos y contraer obligaciones.

El profesor Eduardo García Máynez dice que: "La persona moral posee derechos subjetivos y tiene obligaciones, aun cuando no pueda, por sí misma, ejercitar los primeros ni dar cumplimiento a las segundas. La persona jurídica colectiva obra por medio de sus órganos. Los actos de las personas físicas que desempeñan la función orgánica en las personas morales, no valen como actos de las primeras, sino de la persona colectiva".⁶

La idea de persona moral surge con precisión en la Edad Media en el concepto de "*persona ficta*", desarrollado en la primera mitad del siglo XIII por el canonista Sinibaldo de Fieschi, posteriormente el Papa Inocencio IV (1243-1254) estableció una clasificación al respecto, para distinguir a la persona física, individuo con cuerpo y espíritu, de otro ente que también asumía derechos y obligaciones pero carente de alma y cuerpo, al que se consideró "persona ficta". A diferencia de la persona física, la ficta no podía ser sujeto de excomunión ni interdicción: "*Collegium in causa universitatis fingantur una persona*".⁷

⁶ GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, 34ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992, pp. 279 y 280.

⁷ VÉASE MALUQUER DE MOTES, Carlos, "Persona Jurídica", *Enciclopedia Jurídica Española*, Tomo XIX, Editorial Francisco Sex, Barcelona, España, 1989, p. 627.

En el siglo XVIII, Hugo Grocio hizo notar que aun cuando un hombre no pueda tener sino un solo cuerpo natural, puede convertirse en cabeza de varios cuerpos morales o comunidades; idea recogida por su coetáneo Samuel Pufendorf para referirse a personas morales o compuestas, resultantes de la unión de varios individuos en torno de una sola idea y una voluntad común.⁸

Federico Carlos de Savigny, uno de los fundadores de la escuela histórica del derecho, para quien el alma del pueblo no es una expresión metafórica, sino una entidad real, aunque misteriosa, de la cual dimanar todos los fenómenos de cultura,⁹ sostuvo en el siglo XIX la existencia de diferentes tipos de personas morales: "Por una parte hay personas sociales (la nación) que no son un agregado de individuos, sino verdaderos seres naturales, dotados de conciencia; y, por otra, las personas jurídicas que son seres ficticios, sujetos artificialmente creados por y para el derecho positivo, pues la idea primitiva y natural de persona coincide con la de individuo."¹⁰

En México, el artículo 25 del Código Civil en materia común, y para toda la República en materia Federal, reconoce como personas morales a la Nación, a los estados y a los Municipios, así como a las demás corporaciones de carácter público; también considera como personas morales a las sociedades -civiles o mercantiles-, a los sindicatos de trabajadores y asociaciones profesionales; y a las cooperativas, mutualistas y demás asociaciones que tengan fines lícitos.

En el Derecho Privado, las sociedades y las asociaciones civiles tienen personalidad, a partir del momento en que el acto constitutivo ha sido inscrito en el Registro Público del domicilio que les corresponde (artículos 2673 y 2694 del Código Civil). La personalidad de los sindicatos de patronos o trabajadores se rigen por las

⁸ *Ibidem*.

⁹ VÉASE VECCHIO, Giorgio del y RECASENS SICHES, Luis, *Filosofía del Derecho y Estudios de Filosofía del Derecho*, Tomo II, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, México, 1946, p. 156.

¹⁰ TOMADO DE SOLDEVILLA, Carlos. "Persona jurídica", *Enciclopedia Jurídica Española*, Editorial Francisco Seix, Barcelona, España, 1989, p. 44.

disposiciones de la Ley Federal del Trabajo. La personalidad moral de las asociaciones y sociedades civiles, se extingue al concluir la liquidación.

“Puesto que las sociedades y asociaciones nacen por efecto del acuerdo de voluntades de los socios, la disolución debe ser decretada también por el acuerdo de la voluntad de los socios y asociados tomado en asamblea, de acuerdo con los estatutos sociales establecidos por la ley, en la hipótesis por ella previstas. El Código Civil y la Ley General de Sociedades Mercantiles, señalan las causas de disolución forzosa de las sociedades y asociaciones”.¹¹

Por cuanto hace a la liquidación, como momento en que queda extinguida la personalidad jurídica, el acta final de la liquidación, como momento en que queda extinguida la personalidad jurídica, el acta final de la liquidación, debe ser inscrita en el Registro Público del domicilio de la sociedad.

Atributos de la persona colectiva. Tiene los mismos atributos que la persona física, a excepción del estado civil o familiar.

Por otra parte, la nacionalidad de las personas morales desde el punto de vista formal, se determina por el régimen jurídico conforme al cual están organizadas y por el lugar en donde tienen establecido su domicilio.

1.2. EFICACIA.

El vocablo eficacia deriva del latín verbo *efficio, is, facifectum, ficere*: que significa hacer, efectuar, causar, ocasionar.

¹¹ GALINDO GARFIAS, Ignacio. *Derecho Civil, Primer Curso*, 21ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 360.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española dice que eficaz, es aquello que es activo, poderoso para obrar, que tiene la virtud de la actividad “virtud, actividad, fuerza o poder para obrar”.¹²

A su vez, el jurista argentino Guillermo Cabanellas de Torres advierte que la eficacia en el ámbito jurídico “consiste en el logro de la conducta prescrita; en la concordancia entre la conducta querida por el orden y la desarrollada de hecho por los individuos sometidos a ese orden. Pero también puede considerarse la eficacia del orden jurídico en relación con la efectiva aplicación de las sanciones por los órganos encargados de aplicarlas, en los casos en que se transgrede el orden vigente. La importancia de la eficacia reside en que en un orden jurídico sólo es válido cuando es eficaz”.¹³

Para la Enciclopedia Jurídica Mexicana, el término eficacia “...es un concepto teórico o categoría propia de la sociología jurídica que señala la propiedad de las normas que cumplen con la función asignada por el legislador”.¹⁴

En el presente trabajo optare por definir la eficacia acorde a la teoría pura del jurista austriaco Hans Kelsen, ya que plantea la eficacia referente a una norma legal, es decir que viene relacionado con el principio de efectividad, puesto que para la validez de un ordenamiento jurídico requiere concordancia con la realidad, es decir de eficacia, por lo tanto es de concluir que una norma jurídica es eficaz, ya que la causa que produce permanentemente es por el resultado adecuado en la aplicación de una norma legal.

En este sentido se tiene que la eficacia es la existencia de un procedimiento, sistema o medio o recurso. En efecto, la eficacia de un determinado procedimiento, sistema o

¹² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, Editorial Espasa Calpe, Madrid, España, 1992, p. 762.

¹³ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*, 9ª edición, Editorial Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1993, p. 141.

¹⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo III, D-E, 2ª edición, Editorial Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004, pp. 670 y 671.

medio o recurso, se concreta en el acto decisorio y conclusivo, a través de un acto de autoridad o una resolución administrativa, por cuanto a través de ella se realiza propiamente la función administrativa que trasciende a la esfera jurídica de los particulares.

En el campo tributario la resolución administrativa va a establecer una situación jurídica particular, pues determinará la situación fiscal del contribuyente respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisos y determinados. Por lo tanto, debemos indicar que se dice que es eficaz un determinado acto o procedimiento, por que en materia fiscal es una obligación *ex lege*, o sea una obligación acto, procedimiento, por que se encuentra contenido en una ley.

1.3. EFICIENCIA.

El término eficiencia viene del latín *efficientia*, que significa virtud y facultad para lograr un efecto determinado.

Es la capacidad y aptitud para poder obtener determinado efecto, como por ejemplo el contribuyente que interpone el recurso administración de revocación, lo hace con la finalidad de lograr que sea revocado el acto que a su juicio le afecta su interés jurídico.

1.4. INEFICACIA

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual señala que ineficacia es “lo referente a que carece de eficacia de efectos, es decir es inútil para un propósito o finalidad.”¹⁵

En consecuencia todo acto que no produzca actividad es inexistente, puesto que no tiene fuerza suficiente para poder obrar o producir las consecuencias de derecho

¹⁵ *DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL*, Tomo III, 2ª edición, Editorial Heliastica, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1989, p. 53.

deseadas, por lo tanto se dice que es ineficaz, por adolecer de alguna de tales diferencias.

De acuerdo a la doctrina jurídica mexicana, se emplea la palabra ineficacia, para determinar que el acto jurídico, adolece de un elemento de existencia o de validez.

En resumen, se puede decir que la ineficacia es la imposibilidad o deficiencia de un acto jurídico que adolece de alguno o de todos sus elementos esenciales o de validez y que le impide existir o producir todas las consecuencias de derecho.

1.5. MEDIOS DE DEFENSA

La doctrina ha definido a los medios de defensa, como aquellas gestiones que realizan las personas, en contra de los actos que provengan de alguna autoridad, a través de los cuales le cause un daño o perjuicio directo a su esfera jurídica.

El profesor Luis Martín López indica que los medios de defensa son “Las gestiones de los particulares, instauradas para que la autoridad fiscal que dicto el acto o una distinta a ésta, revoque o modifique en su favor la resolución emitida, en atención a las pruebas y alegatos que produzca para fundar su ilegalidad”.¹⁶

Dentro de nuestro sistema jurídico, no existe una conceptualización de los medios de defensa, pero sí se establecen las directrices o reglas que toda autoridad jurídicamente está obligada a seguir, con el fin de realizar una debida actuación frente al particular.

Por lo tanto, tenemos que los medios de defensa son instrumentos que la ley establece para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no aplicación de las disposiciones fiscales y son medios de control sobre los actos de autoridad.

¹⁶ MARTÍN LÓPEZ, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Clasa. México 1989, pp. 238 y 239.

Por lo tanto, a través de los medios de defensa, las resoluciones administrativas o actos de autoridad son revisados para que se realicen conforme a la ley.

A través del medio de defensa que haga valer la parte afectada, expondrá los agravios que le cause la resolución administrativa sobre los hechos y el derecho que la autoridad a su juicio dejo de aplicar o aplicó indebidamente.

Es necesario señalar que en materia administrativa, el medio de defensa con que cuenta el particular es conocido como RECURSO, entendiéndolo como la oportunidad que tiene la administración pública de reconocer y corregir un error en su actuar con base a la petición que haga algún particular con fundamento en el derecho de audiencia plasmado en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sobre lo anteriormente expuesto, resulta aplicable la siguiente tesis:

No. Registro: 199,675.

Tesis aislada.

Materia(s): Administrativa.

Novena Época.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: V, Enero de 1997.

Tesis: I.4o.A.173 A.

Página: 499.

“MEDIO DE DEFENSA. SU PROCEDENCIA DEBE APOYARSE EN LA LEY VIGENTE EN EL MOMENTO DE PROMOVERLO. Cuando un acto determinado surge en una fecha específica y en contra de él se hace valer el juicio de nulidad, la autoridad, para proveer sobre su procedencia, debe basarse en la disposición vigente en ese momento, toda vez que la ley aplicable es la que rige en el momento de hacer valer el derecho, porque es precisamente tal ordenamiento con el que se determinará si es o no procedente reclamar ese acto a través del medio de defensa que en ella se contempla y no el de la ley aplicable vigente en el momento en que se dio el acto que impugnó de nulo”.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 4394/96. Bernabé Corzo Marín. 30 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Ramón E. García Rodríguez.

1.5.1. RECURSO DE REVOCACIÓN.

El vocablo “recurso“, deviene del latín *recursos*, que significa camino de vuelta, de regreso o retorno, refiriéndonos así al medio de impugnación que se interpone contra un acto o resolución de autoridad emitida en un determinado acto, con la finalidad de que dicho acto o resolución sea revocada o modificada.

El autor Emilio Margain Manautou define al recurso 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 particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación a la disposición”.¹⁷

Por su parte, el jurista Héctor Fix Zamudio en relación con diversas definiciones que sobre el término recurso se tiene dice que: “Todos los autores mencionados coinciden en considerar que el recurso administrativo constituye una impugnación dentro de la esfera administrativa a través de la cual el particular afectado puede oponerse a un acto o a una resolución de carácter administrativo, por conducto de un procedimiento en que la misma autoridad u otra jerárquicamente superior decide de manera autocompositiva, a través de lo que también se ha calificado como autotutela de la administración”.¹⁸

En relación a lo anterior puedo concluir que el recurso es el medio jurídico en beneficio de los particulares contra los actos o resoluciones administrativas que transgreden su esfera jurídica.

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Potosina, México, 1983, p.162.

¹⁸ FIX ZAMUDIO, Héctor. *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, El Colegio Nacional, México, 1983, p. 45.

Es el medio de defensa que se puede interponer ante la autoridad fiscal contra actos y resoluciones definitivas.

Puede entenderse también como el medio que la ley otorga al particular que se considera perjudicado en sus derechos o intereses por un acto administrativo, para impugnarlo y obtener conforme a derecho, su revisión comprobada, su improcedencia, revocación, modificación o en caso contrario confirmación.

Es el medio legal de defensa del que dispone el particular que se considera afectado en sus derechos o intereses, por un acto o resolución administrativa determinada, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad emita resolución que conforme a derecho proceda.

El Licenciado Moisés Rodríguez Michel en su libro “Recurso de Revocación Fiscal”, define al recurso administrativo de revocación en sentido estricto como el medio de defensa a través del cual los particulares pueden impugnar ante la autoridad fiscal un acto o resolución que afecte su esfera jurídica.

Es decir, es un medio de defensa con el que los contribuyentes pueden controvertir actos o ejecuciones hechos por la autoridad fiscal, cuando consideran que el mismo resulta ilegal.

Como a refuerzo a lo anteriormente expuesto, considero resulta aplicable la tesis siguiente:

Tercera Época
Instancia: Pleno
R.T.F.F.: Año III. No. 26. Febrero 1990.
Página: 38

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- SU PROMOCIÓN DEBE ENTENDERSE COMO UN MEDIO DE DEFENSA.- La existencia de todo recurso administrativo

tiene por objeto proveer al gobernado de los medios necesarios para que en una primera instancia pueda exponer los razonamientos que estime pertinentes para demostrar la ilicitud del acto de gobierno que lo afecta y así evitar en forma innecesaria la promoción de subsecuentes instancias que hagan lenta y poco eficaz la administración de justicia. (64)

Revisión No. 2369/87.- Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1990, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.

Ahora bien, es preciso mencionar que el Manual del Justiciable Materia Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que el recurso de revocación "Se trata de un medio de defensa de que dispone el particular afectado en sus derechos por un acto de autoridad administrativa, para que la misma autoridad o el superior jerárquico de ésta revise el acto, a fin de que lo revoque, lo modifique o lo anule, en caso de que se demuestre su ilegalidad".¹⁹

Este recurso no implica la realización de una función de carácter jurisdiccional, si no existe un órgano independiente ante el que surja una controversia, sino que es un control interno de legalidad de la administración responsable de los actos impugnados en ejercicio de un control jurídico que tiende más a la eficacia de su actuación que es el orden público, que a la tutela de los intereses particulares".²⁰

Los recursos administrativos, su existencia y tramitación "están sujetos a una serie de principios que informan su procedimiento y que el legislador debe incluir al establecer los recursos"²¹, tales requisitos son: Principio de legalidad objetiva, de oficialidad, de verdad material, de informalidad y de debido proceso.

El recurso de revocación previsto por el Código Fiscal de la Federación, se interpone contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales en donde

¹⁹ *Manual del Justiciable Materia Administrativa*, Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Octubre de 2003.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ GONZÁLEZ RIVAS, Alejandro. *Los Contratos Administrativos*, Universidad Abierta, San Luis Potosí, México, 2000.

se hayan determinado contribuciones, accesorios o aprovechamiento o que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

De lo expuesto con anterioridad, resulta válido señalar que el recurso de revocación en el ámbito administrativo se encuentra sujeto a disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, a partir del artículo 116 del referido Código así como el numeral 203 de la Ley Aduanera.

Ya señalamos que a este recurso generalmente se le concibe como un medio legal de defensa del que dispone el particular que se considera afectado en sus derechos o intereses por un acto o resolución administrativa determinada, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad emita la resolución que conforme a derecho proceda.

Así entonces, el recurso de revocación es un medio de defensa legalmente establecido en el Código Fiscal de la Federación, al alcance de los particulares para impugnar los actos o resoluciones administrativas definitivas dictadas por la autoridad en perjuicio de aquellos. Su interposición es optativa antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

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

1.5.2. JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El juicio contencioso administrativo, "es un proceso que se lleva a cabo ante un Tribunal especializado, como puede ser el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa o un Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el ámbito local, por virtud del cual se resuelven las controversias suscitadas entre la administración pública y un particular afectado en sus derechos por actos o resoluciones definitivas de la primera".²² Aunque esos Tribunales no forman parte del Poder Judicial, sus funciones son materialmente de jurisdicción, y se pueden instituir en los Estados basados en el artículo 116 de la Constitución Política Federal, pero no existen en todas las entidades federativas y su estructura, denominación y competencia varían de un Estado a otro.

El Licenciado Hugo Carrasco Iriarte en su obra *Diccionario de Derecho Fiscal* define al Juicio Contencioso Administrativo, como el "proceso seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver las controversias que se suscitan entre los contribuyentes y las autoridades fiscales y administrativas"²³.

El Título VI del Código Fiscal de la Federación contenía el procedimiento para desahogar el juicio contencioso administrativo, precisando el artículo 197 del citado ordenamiento, que los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de dicho título, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte, pudiendo aplicarse supletoriamente a falta de disposición expresa, el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de éste último ordenamiento no contravenga a dicho procedimiento contencioso; actualmente el juicio de nulidad se contiene en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicado en el diario oficial de la federación el 1° de diciembre de 2005, vigente a partir del 1° de enero de 2006, a través del cual deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación que contenía el procedimiento para desahogar el juicio contencioso administrativo.

²² *Manual del Justiciable "Materia Administrativa"*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Octubre de 2003.

²³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*, 1era Edición, Editorial Oxford, México 1998, p. 301.

La existencia del contencioso administrativo tiene su fundamento en el hecho de que la Administración Pública por ser uno de los poderes del Estado, no tiene por que someter la solución de los conflictos generados por sus ilícitos al conocimiento de algún otro poder, con lo que se motiva la creación de órganos pertenecientes a la misma Administración Pública, que gocen de mayor o menor grado de autonomía según sea el caso, para que resuelvan jurisdiccionalmente las controversias surgidas entre ésta y el particular que se considere afectado por algún acto administrativo.

El fundamento legal del contencioso administrativo lo encontramos en el artículo 73 de la Constitución Política Federal, donde se otorga competencia al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de autonomía para dictar sus fallos sobre controversias suscitadas entre los particulares y la administración pública federal. Así también, el artículo 104 fracción I-B constitucional, señala que corresponde a los tribunales de la Federación conocer de los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo.

Lo contencioso administrativo ha sido considerado "...como un recurso o como la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Cualquiera que sea la denominación correcta, es un medio en virtud del cual los particulares administrados que se sienten afectados por la falta o indebida aplicación de una ley administrativa que vulnere sus derechos por las autoridades fiscales o ejecutoras de la Administración Pública, pueden acudir a los tribunales administrativos, para que de acuerdo a los procedimientos que establezca la ley de la materia, los titulares de estos órganos determinen si en efecto los órganos de la Administración Pública a los que se les imputa la violación cometida la han realizado o no y en caso afirmativo declaren la procedencia del procedimiento de lo contencioso administrativo y consecuentemente la nulidad o revocación del acto impugnado".²⁴

²⁴ GALINDO CAMACHO, Miguel. *Derecho Administrativo*, Tomo II, 2ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, p. 294.

1.6. PROCEDIMIENTO

Sobre el particular encontramos que los autores Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara establecen que el procedimiento “es el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos civiles procesales administrativos o legislativos”.²⁵

A su vez, el maestro Cipriano Gómez Lara considera que el procedimiento “es la coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final que puede ser el de un proceso o el de una frase o fragmento”.²⁶

Para el maestro Eduardo Pallares, el procedimiento “es el modo como va desenvolviéndose el proceso, los trámites a que está sujeto, la manera de substanciarlo que puede ser ordinaria, sumaria, sumarísima breve o dilatada, escrita o verbal, con una o varias instancias con periodo de prueba o sin él”.²⁷

De lo anteriormente señalado, puede verter mi opinión al respecto, considerando que el proceso es una sucesión de actos relacionados entre sí que se requieren para el desarrollo de un procedimiento, conviene evitar la confusión entre proceso y procedimiento, porque todo proceso requiere para su desarrollo de un procedimiento.

Sirve de apoyo por analogía la siguiente tesis que a la letra dice:

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sección
R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año No. 3. Marzo 2001.
Tesis: V-P-2aS-15
Página : 153

²⁵ PINA, Rafael y PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 30ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 420.

²⁶ GÓMEZ LARA, Cipriano. *Teoría General del Proceso*, 8ª edición, Editorial Trillas, México, 1991, p. 290.

²⁷ PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 20ª edición, Editorial Porrúa, México, 1993, p. 639.

“NORMAS DE PROCEDIMIENTO.- SU CONCEPTO.- Las normas de procedimiento son disposiciones jurídicas a través de las cuales se hace efectivo el ejercicio de los derechos y de las facultades, así como el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas. Así, las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación o series de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener el reconocimiento de un derecho o el cumplimiento de una obligación, o en el caso de las autoridades, reglas que norman el ejercicio de sus facultades, es decir, son preceptos de carácter instrumental que tienen por objeto de garantizar la eficacia de las normas sustantivas”. (34)

Juicio No. 972/99-03-02-2/480/00-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de octubre de 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. – Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara. (Tesis aprobada en sesión privada de 16 de octubre de 2000).

De lo anteriormente expuesto, tenemos que el procedimiento 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.

1.7. PROCESO

El maestro Niceto Alcalá Zamora y Castillo señala que “todo proceso arranca de un presupuesto (litigio), se desenvuelve a lo largo de un recorrido, procedimiento persigue alcanzar una meta (sentencia), de la que cabe derivar un complemento (ejecución)”.²⁸

Para el maestro Cipriano Gómez Lara, el proceso “es un conjunto complejo de actos del Estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación sustancial, actos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo”.²⁹

²⁸ ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. *Proceso Autocomposición y Autodefensa*, 2ª edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1970, p. 24.

²⁹ GÓMEZ LARA, Cipriano, *Op. cit.*, p. 114.

Nuevamente resulta valiosa la aportación de los autores Rafael de Pina Vara y Rafael de Pina Vara, cuando nos indican que el proceso “es un conjunto regulados por la ley y realizados con la finalidad de alcanzar la aplicación judicial del derecho objetivo y la satisfacción consiguiente del interés legalmente tutelado en el caso concreto mediante una decisión del Juez competente”.³⁰

Así entonces, del análisis de los conceptos arriba apuntados podemos señalar que cuando se habla de proceso, nos referimos a un conjunto de procedimientos que están encaminados a dirimir una controversia, en cambio cuando se dice procedimiento, se estará refiriendo a la forma de actuar en un proceso o fuera de él.

En este sentido debemos entender que en todo proceso existen principios rectores del mismo, los cuales son retomados de la Constitución Política como ley fundamental, este principio jurídico tiene a proporcionar a los litigantes, la igualdad en la contienda y la justicia de la decisión.

1.7.1. FORMAS DE JUZGAMIENTO

Autocomposición

Primeramente, tenemos que es una forma de solución de los conflictos de intereses. Francesco Carnelutti distingue entre “...la composición del litigio que efectúen las partes o autocomposición, de la que lleve a cabo el juez, o heterocomposición”.³¹

La autocomposición es un género dentro del cual se reconocen varias especies, dos unilaterales o derivadas de un acto simple, y una bilateral derivada de un acto complejo, para hablar así de: a) renuncia, b) el reconocimiento y c) la transacción. Las dos primeras serían unilaterales, y la última, sería la bilateral. Ahora bien, según el maestro Cipriano Gómez Lara la renuncia como el reconocimiento, ya

³⁰ PINA VARA, Rafael y PINA, Rafael, *Op. cit.*, p. 420.

³¹ CARNELUTTI, Francesco, *Instituciones del Proceso Civil*, Ediciones EJE, Buenos Aires, Argentina, 1979, p. 199.

sea de derechos o de pretensiones, son indudablemente formas autocompositivas de los conflictos de intereses, pero que no necesariamente se dan en el campo de lo procesal, sino que pueden aparecer antes, después, o independientemente del proceso. De ahí que, sin desatender la importancia o repercusión que sobre el proceso dichas formas tengan, sí es necesario precisar que sus especies procesales son el desistimiento y el allanamiento. Porque, en términos generales, el desistimiento puede concebirse como una renuncia en el seno mismo del proceso; y el allanamiento, también como un reconocimiento que se da en el campo del proceso. En cuanto a la transacción ésta puede ser, dentro o fuera del proceso o antes de que éste se inicie o una vez ya iniciado”.³²

a) El desistimiento. El desistimiento puede ser definido como una renuncia procesal, de derecho o de pretensiones. Al efecto, es necesario que nos refiramos a los tres tipos de desistimiento siguientes:

- Desistimiento de la demanda.
- Desistimiento de la instancia.
- Desistimiento de la acción.

En el desistimiento de la demanda tenemos en realidad una actitud del actor por la que retira el escrito de demanda, antes de que ésta haya sido notificada al demandado. En este caso la relación procesal aún no ha surtido. El desistimiento de la instancia, implicaría por el contrario, que ya el hubiere sido llamado al juicio y entonces, se requerirá su consentimiento expreso para que surta efectos el desistimiento del actor. Finalmente, en el mal llamado desistimiento de la acción lo que en realidad se tiene es una renuncia del derecho o de la pretensión, caso en el cual este desistimiento prospera aun sin el consentimiento del demandado.

³² GÓMEZ LARA, Cipriano. *Teoría General del Proceso*, 3ª reimpresión, Universidad Nacional Autónoma de México, 1991.

El artículo 192 habla de que la instancia se extingue porque el actor se desista de la demanda, siendo que debería haber dicho el código, de la instancia y, finalmente, el artículo 194 de dichos ordenamientos expresa que el juicio se extingue porque el actor se desista de la acción (*rectius*, derecho o pretensión).

De las tres figuras de desistimiento que hemos venido examinando resulta que la única que puede considerarse en rigor como autocompositiva, es la última, o sea el desistimiento llamado de la acción, porque como en rigor significa una renuncia de la pretensión o del derecho, está, de esta suerte, solucionándose el litigio al no haber ya pretensión, y según hemos dejado anotado, sin la existencia de la pretensión, no puede subsistir el proceso.

Las otras dos formas de desistimiento, no son en rigor autocompositivas, porque tratándose del desistimiento de la demanda, cuando el demandado aún no ha sido llamado al juicio, resulta que el actor está en plena libertad para volver a plantear en un ulterior proceso, de nueva cuenta, la demanda que ha retirado, sin que el derecho de fondo se perjudique. Es obvio pues que en este caso, no puede hablarse de una composición del litigio. Tampoco en el segundo caso de desistimiento de la instancia, que además, no sería precisamente unilateral, puesto que requiere el consentimiento de la contraparte para operar y para ser efectivo. Pero, independientemente de lo anterior, es necesario hacer notar que, en forma similar a como sucede con el desistimiento de la demanda, también en este caso de desistimiento de la instancia, no llega a resolverse ni a solucionarse el litigio, ya que lo único que sucede es que las partes, de común acuerdo, admiten que el proceso se termine sin que esa terminación del proceso pueda afectar sus derechos, los cuales quedan incólumes, intocados, es decir sin haberse perjudicado, y listos para replantearse en un ulterior proceso, de todo lo cual resulta evidente, que tampoco en el desistimiento de la instancia se tiene una genuina forma autocompositiva.

Finalmente, en cuanto al desistimiento de la acción, que ya hemos dicho que propiamente es un desistimiento de la pretensión o del derecho, no tiene efectos jurídicos vinculatorios, en el caso de los llamados derechos irrenunciables. En otras palabras, si se trata de derechos irrenunciables en función de que el sistema jurídico para protegerlos no ha permitido efectos jurídicos a la renuncia que de ellos se haga, resulta entonces que en estos casos podemos afirmar que la autocomposición, vía renuncia, no está permitida por el estado para solucionar conflictos. Se trata pues de todos aquellos derechos que merecen una tutela o protección especial y que afectan el orden o el interés público, verbigracia, derechos de familia, derechos alimentarios, o bien, derechos sociales, como los regulados por el derecho del trabajo o por el derecho de la seguridad social.

b) **El allanamiento.** Es una conducta o acto procesal que implica el reconocimiento por el demandado o por quien resiste en el proceso, a las pretensiones de quien acciona. Como puede fácilmente observarse es una conducta característica demandado o resistente respecto de las pretensiones del actor dentro del proceso. En un sentido etimológico allanarse viene de llano, es decir, de plano y, por lo tanto, allanarse es ponerse plano, no ofrecer resistencia, es ponerse someterse pues a las pretensiones del contrario. El allanamiento es distinto de la confesión. La confesión es el reconocimiento de los hechos propios del que declara, es decir, tanto del actor como del demandado o de aquel que resiste la pretensión.

Se hace evidente que confesión y allanamiento son dos figuras distintas e inclusive en algunos casos, pueden ser hasta figuras opuestas. Puede haber allanamiento sin confesión y puede también darse la confesión sin que exista el allanamiento. Como el allanamiento lo entendemos como reconocimiento de las pretensiones o más bien sometimiento a las pretensiones, puede darse el caso, y en la práctica de hecho se da, de que un demandado aun negando los hechos que se le atribuyen por el actor, es decir, negando la exactitud de los

hechos relatados como fundamento de una demanda, sin embargo, para evitar el litigio y sus consecuencias, se allane a las pretensiones del contrario.

En el anterior caso estaríamos frente a un allanamiento y frente también a una actitud que- no puede ser equiparada a la confesión. De todo lo anterior deducimos que' no es exacto, que el allanamiento implique el reconocimiento expreso de la procedencia de la acción intentada según lo expone Pallares.³³ Si hemos concebido el allanamiento como reconocimiento o más bien, sometimiento del demandado a las pretensiones del actor, dicho sometimiento no presupone necesariamente el reconocimiento de la procedencia legal de la acción intentada.

Por otro lado, también allanarse puede significar procesal mente que alguna parte se conforme con una resolución del tribunal aunque en este caso sería más propio hablar de conformarse y no de allanarse, puesto que el allanamiento propiamente dicho es un concepto que se refiere a una conducta exclusiva del demandado o del resistente, al someterse a la pretensión del colitigante actor o accionante.

Finalmente debemos calificar al allanamiento como el acto de disposición de los derechos procesales y, de tal, suerte, cabe también advertir que como acto dispositivo de los derechos procesales, sus efectos vinculatorios para aquel que lo realiza, es decir, para aquel que se allana, llegan a relativizarse en forma similar que en el caso del desistimiento, si existen cuestiones de orden o de interés público que puedan afectarse. En otras palabras: el allanamiento no siempre obliga al juez a condenar al demandado, así sucede cuando el juez de oficio está obligado a examinar la procedencia de la acción.

³³ PALLARES, Eduardo. *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, 24ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998, p. 79.

e) **La transacción.** La transacción es indudablemente la figura característica de autocomposición bilateral. Es decir, es un negocio jurídico a través del cual las partes encuentran mediante el pacto, mediante el acuerdo de voluntades, la solución de la controversia, o del litigio.

Heterocomposición.

Es una forma evolucionada e institucional de solución de la conflictiva social. Históricamente, en un principio las partes en conflicto recurrían a la opinión de un tercero que en forma amigable trataría de avenirlos. Ésta es la amigable composición, que equivale a nuestro modo de entender, a una forma de conciliación.

En la evolución histórica de las formas de solución de la conflictiva social, en un momento dado, las partes en conflicto pactan por anticipado que se sujetarán a la opinión que dicho tercero emita y, aquí surge la primera figura heterocompositiva que no es otra que el arbitraje. Porque cuando los contendientes acuden a ese tercero, ajeno al conflicto, y de antemano se someten a la opinión que ese tercero dé sobre el conflicto, entonces sí surge ya bien delineada, una figura heterocompositiva de solución, que como hemos ya apuntado, es el arbitraje, o sea la solución del litigio mediante un procedimiento seguido ante un juez no profesional ni estatal, sino ante un juez de carácter privado que es el árbitro. Este árbitro estudiará el asunto y dará su opinión, dará la solución del conflicto, que recibe la denominación de laudo. Como habremos de verlo en los siguientes capítulos, la historia de las formas de arbitraje hasta llegar al proceso propiamente dicho, puede verse ejemplificada objetivamente en la historia procesal del pueblo romano. En las primeras etapas del desarrollo histórico del proceso de este pueblo de juristas; se puede ver que propiamente son muy cercanas al arbitraje, puesto que los magistrados o funcionarios públicos, sólo entregaban a las partes una fórmula que éstas llevaban ante un juez privado que era quien resolvía el conflicto.

Como forma más institucional y evolucionada de solución de la conflictiva social, aparece el proceso jurisdiccional, que es el conjunto de actos desenvueltos por el órgano estatal jurisdiccional, por las partes interesadas y por los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que están proyectados y que convergen en el acto final de aplicación estatal de una ley general al caso concreto controvertido, para dirimirlo o para solucionarlo, es decir al acto por el cual se sentencia. Muchas cuestiones han quedado substraídas al arbitraje, o a la posibilidad de ser solucionadas mediante pactos o acuerdos o renunciaciones o desistimientos de las partes. Es aquí cuando el proceso jurisdiccional se hace necesario y, a veces, indispensable e insustituible. Así por ejemplo el proceso penal, que es necesario para que se aplique la ley penal, aun en los casos de autotutela, en que debe abrirse ese proceso penal para calificar la legitimidad de la actitud autotutelar. Pero, podemos imaginar muchos otros casos en que la conflictiva social sólo puede ser resuelta a través del proceso jurisdiccional, simplemente basta pensar en los múltiples conflictos de carácter familiar, como son los divorcios, las cuestiones del estado civil de las personas, los juicios de alimentos, etcétera.

Pero independientemente de todo lo anterior, pensamos que el proceso es el mejor medio de solución de la conflictiva social. En esta opinión no todos están de acuerdo. Frecuentemente se aduce que el proceso jurisdiccional, es un conjunto de trámites dilatados y muchas veces inútiles y costosos y que, a través del mismo, no siempre se encuentra una solución correcta a la conflictiva social. La historia de la humanidad está llena de procesos jurisdiccionales absurdos, muchos de ellos ejemplos más que de aplicación de la ley y de la justicia, verdaderos instrumentos de represión a través de los cuales se sancionaron situaciones, penas y castigos, de lo más absurdo.

Sólo que en este momento de nuestras reflexiones es conveniente subrayar el *carácter instrumental* del *proceso*. Es decir, el proceso jurisdiccional no es sino un

instrumento de aplicación del derecho, y, como todo instrumento puede ser bien o mal empleado; por ello, el proceso en sí no puede calificarse como algo bueno o malo. La finalidad ideal que debe perseguir todo proceso jurisdiccional es la de solucionar controversias para lograr el equilibrio, la paz y la tranquilidad sociales. Si estas finalidades no se llevan a cabo, no dependerá ello del proceso mismo, sino de los hombres que lo manejan. Es decir, el problema del proceso "...no es de eliminación, sino de perfeccionamiento, es decir, de saber combinar en la ordenación de sus normas los principios que mejor sirvan para la obtención de sus fines, además, en cuanto a los límites de la actividad procesal el proceso no debe obstinarse en monopolizar la composición de los litigios en segundo término, el proceso no debe ser utilizado para la consecución de fines anómalos (juicios simulados y fraudulentos) en tercer lugar, el proceso no debe servir para perturbar la acción de los otros poderes del estado.

Volviendo al tema del arbitraje, como forma heterocompositiva de solución de los conflictos, podemos pensar en el mismo como un antecedente del proceso jurisdiccional. Como ya lo hemos dicho en líneas anteriores, Carnelutti calificó al arbitraje de equivalente jurisdiccional, porque a través del mismo se obtiene la misma finalidad que mediante el proceso jurisdiccional. En el arbitraje las partes por un acuerdo de voluntad someten sus diferencias a la resolución de un juez eventual, privado y no profesional, al que llamamos árbitro.

Debe plantearse el problema relativo a si el arbitraje existe antes o independientemente del estado, o si éste por el contrario, le da vida y lo reglamenta. Independientemente de lo amplio o estrecho que haya sido el campo del arbitraje como antecedente histórico del proceso, lo cierto es que hoy día no se le puede concebir sino como reglamentado y tolerado por el estado en aquellos campos de lo jurídico en que se le puede permitir. En algunos códigos de procedimientos, como en el de procedimientos civiles para el Distrito Federal, inclusive se encuentran reglas para la tramitación de estos juicios arbitrales.

Los juicios arbitrales pueden ser: de estricto derecho o de equidad. Los primeros se llevan a cabo conforme a la ley, es decir, que el árbitro se sujeta a la misma; los juicios de equidad por el contrario, dan lugar al libre arbitrio del juzgador, quien resuelve-conforme a justicia el caso concreto. En el *arbitraje* de derecho, hay un sometimiento a las reglas impuestas por el régimen jurídico; en el de equidad, no se da tal sometimiento. Al igual que sucede con las figuras autocompositivas, también tratándose del *arbitraje*, figura ya heterocompositiva, el Estado limita sus posibilidades a determinado tipo de asuntos, porque no todos los casos le son sometibles; los asuntos en donde se ventile alguna cuestión de orden o de interés público, no podrán someterse al conocimiento de jueces privados. Así, por ejemplo, en el caso de divorcio, en los asuntos del estado civil, y en los juicios de alimentos, el orden estatal no permite el *arbitraje*. Los asuntos que pueden sometersele deberán estar libres de cualquier esfera de orden de interés público para que las partes tengan una libre disposición de los derechos respectivos. Lo cierto es que es una institución útil que presenta en muchos casos una forma rápida y fácil de solución de conflictos. frente a los procesos' jurisdiccionales establecidos por el Estado, que frecuentemente son lentos, difíciles y costosos. En este orden de ideas, se le han señalado ventajas indudables como pueden serlo, entre otras: la circunstancia de que las irregularidades fiscales, no tenga el árbitro la obligación de denunciarlas y el juez estatal sí la tendría; el secreto, es decir la discreción en cuanto a la materia de la contienda. Hoy en día, sobre todo tratándose de cuestiones de patentes, de marcas, de competencia industrial, es probable que a ciertos contendientes no les convenga la divulgación de determinadas cuestiones y ello hace recomendable esta institución; y, finalmente, la especialización y el avance tecnológico que cada día son más abrumadores y que, recomiendan en muchos casos que, quien dirima o resuelva una controversia de cuestiones sumamente complejas en las que el criterio técnico va a ser determinante, sean precisamente los peritos los especialistas de estas tecnologías, que son simplemente designadas árbitros, para solucionar estos conflictos.

1.8. ÓRGANOS ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL.

1.8.1. AUTORIDAD HACENDARIA.

Primeramente debemos mencionar que “la voz Hacienda tiene su origen en el verbo latino *facera* aún cuando algunos sostienen que deriva del árabe *ckásena*, que significa cámara del tesoro. Con el adjetivo de pública que significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los egresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas. La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda, dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina y a México, donde la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha conocido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión ‘y de Crédito Público’”.³⁴

Para James Buchanan M., la Hacienda Pública “...estudia la actividad económica del Gobierno como unidad. En efecto, al igual que un individuo, podemos ver cuanto gana en su oficio o profesión y luego cuanto gasta, según sus necesidades, sus gastos y lujos, así sucede con el Gobierno, debemos conocer cuanto percibe por la explotación de sus bienes propios y cuanto por concepto de tributos, y en consecuencia sus gastos tomando en cuenta las necesidades populares y sus lujos”.³⁵

En lo personal considero a la Hacienda Pública como una institución oficial que está constituida por el conjunto de bienes, recursos, inversiones y por los tributos que se recaudan por mandato legal con carácter general y obligatorio, para atender las distintas tareas que tiene encomendadas el Estado y que se

³⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1996, p. 67.

³⁵ BUCHANAN M., James. *Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1978, p. 9.

traducen en lo que llamamos ingresos y egresos públicos, para beneficio de la colectividad.

Se trata de una dependencia centralizada del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, encargada de determinar, recaudar y administrar los ingresos que percibe tanto por vías de Derecho Público como Privado cada una de dichas esferas de Gobierno, y que tiene como destino invertir dichos arbitrios para atender necesidades sociales, y por ello a la Hacienda Pública también se le ha equiparado como sinónimo de fisco o erario, sin embargo el término Hacienda es más genérico, y el relativo a fisco es más específico, en otras palabras aquél es el género y éste la especie.

Tradicionalmente esa expresión nos ha conducido a referirnos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo origen lo encontramos en la Constitución de Apatzingan expedida el 22 de octubre de 1814, en donde se dieron las bases para la organización del Poder Público y del Supremo Gobierno, al establecerse en su artículo 134 tres Secretarías que fueron: la de Guerra, la de Hacienda y la de Gobierno. Posteriormente la dependencia en cuestión alcanzó su nombre con la que se le conoce actualmente "Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

1.8.2. TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

En nuestro país, el Tribunal Fiscal de la Federación, ha cambiado de nombre, por reformas y adiciones que se le hicieron a la Ley Orgánica respectiva, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000, para entrar en vigor el 1º de enero de 2001, llamándose actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en consecuencia esa nueva denominación se hace propia para todos los ordenamientos legales que se ocupan de regular la organización, competencia y procedimiento ante el mismo organismo jurisdiccional.

Es competente para conocer del procedimiento por virtud del cual se resuelve la legalidad o ilegalidad de los actos de la Administración Pública en materia fiscal federal, este procedimiento es la esencia de lo que se conoce como: juicio contencioso administrativo, controversia de naturaleza tributaria, segunda instancia de los medios de defensa en el rubro fiscal, recurso jurisdiccional ordinario.

El autor Narciso Sánchez Gómez sostiene que: "El contencioso administrativo implica atribuir a un tribunal situado fuera del Poder Judicial verdadera jurisdicción para dirimir conflictos surgidos entre los particulares y los órganos del Poder Ejecutivo, a fin de que los actos de éste queden sometidos al juzgamiento de ese tribunal; implica también la independencia de éste frente a los demás órganos del propio Poder Ejecutivo y requieren los juzgadores el conocimiento especializado de la actuación de esos órganos ... Constituye así una de las dos vías de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, que por la delegación absoluta de una porción de la soberanía interior del Poder Público, en ejercicio de la cual el Tribunal Fiscal de la Federación puede sentenciar libremente".³⁶

Anteriormente, de conformidad con el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, los juicios que se promuevan ante el Tribunal, se regirán por las disposiciones de dicha compilación, sin perjuicio de lo dispuesto por los Tratados Internacionales del que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre y cuando sus normas no contravengan el procedimiento contencioso administrativo respectivo, hoy en día el juicio de nulidad se encuentra previsto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

³⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 571.

CAPÍTULO II
ANTECEDENTES DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

ANTECEDENTES DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

En el presente apartado capitular se hará una breve reseña de la evolución histórica que ha tenido el recurso de revocación.

2.1. ÉPOCA ROMANA.

Los antecedentes más remotos de los recursos, tal y como sucede con la mayoría de las instituciones jurídicas, se encuentran ubicados en la Roma antigua, donde surgió en el Derecho considerado como arte y ciencia. Por ello, es imposible dejar de mencionarlo en esta breve investigación.

Cabe mencionar que en Roma, se sucedieron tres sistemas de procedimiento: El de las Acciones de Ley, el Sistema Formulario y el Procedimiento Extraordinario, sin que pueda decirse que uno y otro periodo se encuentran totalmente separados, ya que en cada uno existió una influencia del que los presidió.

Por lo que se refiere a las acciones de ley, se dice que surgen después de pronunciada la sentencia, colocando a las partes en cualquiera de las siguientes situaciones:

- 1.- Acatar la sentencia pronunciada
- 2.- Exponer a una ejecución forzosa mediante la *manus iniecto o pignoris capio*.

Por su parte, Humberto Cuenca define que “el sistema formulario es particularmente interesante en un tercer aspecto en que podía colocarse el deudor, ya que si bien durante la República no existió propiamente el recurso de apelación, pues el principio general es la inapelabilidad del fallo solo por excepción podía ejercitarse por vías extraordinarias”.¹

¹ CUENCA, Humberto. *Procesal Civil Romano*, Buenos Aires, Argentina, 1957, p. 55.

Por otra parte, al hablarse de vías extraordinarias los autores Agustín Bravo González y Sara Bialotosky² señalan lo siguiente:

a) La *intercesio* del magistrado superior, en esta vía se señalan por ejemplo al pretor o los cónsules, quienes podían vetar la decisión de un magistrado igual o inferior.

b) La *revocatio in duplum* es considerado otro recurso mediante el cual el deudor alegaba la nulidad de la sentencia dictada violando la ley. Este recurso no tenía un uso muy amplio debido a que el recurrente corría el riesgo de ser condenado al doble pago, si su reclamación estaba mal fundada.

c) La *appelatio* que surge en el Sistema Formulario, cuando ya existía una clara jerarquía entre los magistrados encargados de impartir justicia, pero tiene su pleno desarrollo en el siguiente sistema procesal, la *cognitio extraordinaria*.

d) El llamado *in integrum restitutio*, siguiendo con la corriente de nuestros autores antes citados, era procedente en casos excepcionales señalados en el edicto anual del pretor, como cuando un juicio era contrario a un menor de 25 años.

En relación el recurso *in integrum restitutio*, señala el jurista francés Eugene Petit que tanto el demandante como el demandado que se creyese lesionado por una sentencia podía obtener del magistrado la *in integrum restitutio*, que era la decisión en virtud de la cual el pretor destruía los efectos del fallo, poniendo las cosas en el estado que estaban antes.³

e) El maestro Guillermo Floris Margadant señala dentro de las vías extraordinarias del Sistema Formulario a la *actio in factum* como un cuarto recurso que se daba a la persona perjudicada por una sentencia injusta o por cualquier descuido que tuviera el

² BRAVO GONZÁLEZ, Agustín y BIALOSTOSKY, Sara. *Compendio de Derecho Romano*, México, 1996, p. 132.

³ PETIT, Eugene. *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Editorial Porrúa, México, 1966, p. 254.

juez en su actuación. El condenado; aun habiendo acatado la sentencia podía intentar luego una acción en contra del juez que la había dictado por el cuasidelito de que este había hecho suyo el litigio, y el reclamar una indemnización, algo parecido al recurso de responsabilidad.⁴

f) También era posible que el vencido negara la existencia de la sentencia como tal, por considerar, por ejemplo, que el juez había sido incompetente en este caso, al tratar de ejecutarse la sentencia, el vencido oponía a la *actio inducat la exceptio non indicatum esse* (que significa la excepción de que no hubo sentencia).

El procedimiento extraordinario no surgió bruscamente fue obra lenta y sucesiva de muchos siglos. Desde Teodosio II, ya que el emperador no fallaba por si mismo como último grado de jurisdicción en la apelación, sino que está se llevaba ante una comisión compuesta del prefecto, del pretorio, y el cuestor del palacio. En este sistema el recurso ordinario fue la *appellatio* en tanto que la *integrum restitutio* fue el recurso extraordinario.

Por otra parte, resulta interesante transcribir la clasificación que al respecto hace el doctor Humberto Cuenca⁵ sobre los recursos existentes en este periodo:

a) **Recursos ordinarios:** La *appellatio* que es la facultad de hacer revisar la decisión del juez interior por el inmediato superior y la *consulatio*, que es la remisión hecha por un magistrado a un tribunal imperial o al propio emperador para que decida una causa, mediante la *libellus refutari*; y

b) **Recursos extraordinarios:** La *supplicatio* que era la petición de reforma de la sentencia dictada por el prefecto del pretorio, ante el mismo o ante sus consejeros, y la *restitutio in integrum*, que correspondía a la reposición o nulidad procesal actual, y

⁴ MARGADANT, Guillermo F. *El Derecho Privado Romano*, 11ª edición, Editorial Esfinge, México, 1982, p. 358.

⁵ CUENCA, Humberto. *Procesal Civil Romano*, *Ob. Cit.*, p. 58.

que conservaba en el sistema extraordinario los rasgos fundamentales del periodo clásico.

Ampliando las ideas contenidas en los párrafos que anteceden no debemos dejar de señalar que el procedimiento formulario u *ordo iudiciorum* que comprendía las *legis actiones*. Era imposible la impugnación de las sentencias en vista de que el juez era un particular elegido por las partes (*iudex privatus*); por lo tanto, no se podía el reexamen de la misma cuestión ante otro juez jerárquicamente superior, toda vez que había una efectiva organización judicial.

En la *cognitio extraordinaria*, en cambio las funciones de los antiguos jefes las realizaba el *iudex datus* nombrado por el magistrado, y la sentencia se transformaba en un acto formal que dio origen a los medios de impugnación propiamente dichos, que permitieron el reexamen de las sentencias por jueces jerárquicamente superiores a los *iudex datus*. No siendo nuestro propósito hacer un examen exhaustivo histórico del concepto "Recurso" no se examinará los periodos de evaluación de dichos términos que siguió en etapas posteriores a la vigencia del Derecho romano, para llegar así a la época contemporánea.

2.2. ÉPOCA COLONIAL.

Durante esta etapa histórica, los recursos administrativos tenían por objeto cambiar los abusos de las autoridades fiscales y eran interpuestos directamente ante el Virrey.

Los recursos iban dirigidos en especial a atacar aquellas resoluciones que no se ajustaban a la disposición impositiva.

Una vez recibido el escrito impugnatorio, el Virrey ordenaba a una comisión que revisara la tasación hecha para que ésta diera su punto de vista y se resolviera en definitiva. La duración de este recurso era de aproximadamente un año o medio año,

y siempre se le daba traslado al encomendero y este era quien determinaba y percibía los tributos.

Al respecto, el autor Alonso de Zorit, citado por Gonzalo Armienta Hernández señala que: “Acabada la cuenta del pueblo tráese a la audiencia y tásase, y acuden los indios al decir que la cuenta no está buena y a pedir que les desagracien porque el tributo que les han impuesto es excesivo: dase traslado al encomendero, dura el pleito un año o medio, o más o menos.”⁶

El virrey tenía plenas facultades para decir sobre la procedencia de un recurso interpuesto como consecuencia de un abuso o exceso de la autoridad, sin embargo había casos en que el propio Virrey acordaba turnarlo a un magistrado para que éste resolviera en definitiva el problema.

Cuando el Virrey no estimaba oportuno emitir una orden que pueda poner fin el abuso, hace intervenir a la justicia mandando a algún magistrado que se informe y resuelva según derecho.

2.3. ÉPOCA INDEPENDIENTE.

En esta época, ante el deseo de organizar al país bajo principios de igualdad y legalidad, en 1814 se promulga la Constitución de Apatzingán, en la que se instituyó el principio de igualdad y el derecho de todos los hombres a la propiedad y a la seguridad, pero a pesar de haber consignado algunos derechos individuales, los constituyentes no previeron los medios procesales para su cumplimiento.

“En 1824, una vez establecida la república, se aprobó la primer Constitución Federal, en la que en su artículo 137, fracción V inciso VI dio a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad de conocer de las infracciones a la Constitución y las Leyes

⁶ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, 3ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996, p. 53.

Generales, según se prevenga por la Ley este principio nunca entró en vigor, ya que nunca se expidió Ley respectiva”.⁷

Es en 1857 cuando los Constituyentes plasmaron en la Ley Suprema los derechos inviolables de todos los ciudadanos y garantizar su posibilidad de acudir ante las autoridades administrativas en caso de que sus actos lesionaran sus derechos, más sin embargo, no se establecieron medios procesales para garantizar su cumplimiento.

Aún cuando el derecho de petición también fue reconocido en la Constitución de 1917, no es sino hasta 1925 cuando se instituye el primer recurso administrativo propiamente dicho, en que la autoridad encargada de reconsiderar la inconformidad era la propia autoridad administrativa.

Lo anterior sucedió en la Ley del Impuesto Sobre la Renta expedida el 18 de marzo de 1925, y posteriormente en el Reglamento de la Ley del Impuesto de la Minería de 23 de diciembre de 1925.

Esta rápida revisión histórica tiene un propósito, llamar la atención sobre el hecho de que durante los distintos períodos de la administración, se establecieron en México, con ciertas limitaciones, medios de defensa a favor de los particulares contra posibles irregularidades en la actividad de la Administración Pública, aunque muchos de ellos quedaron sin aplicación, y no fue, sino hasta 1929 cuando adquirieron gran importancia en México los recursos, ya que es hasta este momento cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación pronunció jurisprudencia en el sentido de que las leyes podían conceder en beneficio de los gobernados agraviados por un acto de gobierno, un recurso o medio a través del cual pudiera impugnar el acto que les perjudicara, siendo una autoridad administrativa a la que le correspondía el conocimiento de tal recurso, el cual debía agotarse previamente a la tramitación del juicio de amparo.

⁷ TENA RAMÍREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México*, Editorial Porrúa, México, 1957, p. 27.

2.4. ÉPOCA REVOLUCIONARIA.

El recurso administrativo en nuestro país adquirió fuerza a partir de la Revolución Mexicana, sin embargo, durante el periodo prerrevolucionario es importante destacar a la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas del 28 de enero de 1885, en la cual se incluyó un recurso de revisión contra las resoluciones pronunciadas por los administradores de aduanas, el cual podía ser interpuesto, a elección del particular, ante la Secretaría de Hacienda o en el Juzgado de Distrito competente.

Después de la promulgación de la Constitución de 1917, se expidieron diversas leyes fiscales que constituyen antecedente tanto del recurso administrativo, como del contencioso tributario instaurado por la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936 entre las cuales se encuentran las siguientes:

La Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de las Penas Fiscales, contenía la posibilidad de que las resoluciones podían ser recurribles ante la Secretaría de Hacienda.

El Reglamento de la Ley para la Recaudación de los Impuestos Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924, establecía un recurso administrativo que debía ventilarse ante la junta revisora.

A su vez, la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1929 preveía un recurso contra las resoluciones emitidas por las Juntas Calificadoras.

Asimismo, tenemos que otro antecedente del recurso administrativo fue la Ley de Organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal, que instauró en 1929 el Jurado de Revocación para conocer de las

inconformidades de los particulares contra resoluciones dictadas en materia tributaria por las autoridades del Distrito Federal.

Es importante resaltar que el problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobre todo a partir del año de 1929, en que la Suprema Corte de Justicia sienta la tesis de que la procedencia de los recursos o medios de defensa con el particular cuenta para impugnar una decisión que lo agravie.

De lo expuesto anteriormente, podemos concluir que el recurso administrativo adquirió importancia a partir del sexenio de Luis Echeverría, ya que la mayoría de las leyes que se expidieron en ese tiempo, contenían por lo menos un capítulo de recursos administrativos.

2.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938 A 2005 RELACIONADO CON EL RECURSO DE REVOCACIÓN

2.5.1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938.

Con la abrogación de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936, mediante decreto del 30 de diciembre de 1938, se creó el Código Fiscal de la Federación, que entra en vigor a partir del 1º de enero de 1939, mismo que aún y cuando no contiene un capítulo específico de “Recursos”, en los artículos 19, 120 y 227 aludía a alguno de ellos, en tanto que otros fueron instituidos por diversos acuerdos y circulares posteriores.

Por otra parte la sección cuarta del Código Fiscal de 1938, que regula la interposición de tercerías en el procedimiento administrativo de ejecución, de acuerdo con el artículo 118, las propias oficinas ejecutoras eran las encargadas de resolver en definitiva el precedente. En el artículo 120, si bien no consignaba en definitiva un recurso, si se contemplaba la posibilidad de que mediante la revisión de oficio por parte de la Secretaría de Hacienda se establecieran los intereses del particular

perjudicado en dicho procedimiento. En efecto el precepto mencionado expresaba que:

“Artículo 120.- La Secretaria de Hacienda revisará de oficio las resoluciones que dicten las oficinas ejecutoras en los casos de las fracciones I, II y IV del artículo 118.”

2.5.2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1951.

En este Código no existió un capítulo especial de los recursos, solo hubo modificación en el último párrafo del artículo 19 quedando en los términos siguientes:

“Artículo 19.- Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan las leyes o reglamentos fiscales...”.

Cuando las leyes o reglamentos fiscales no establecerán expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa, y no produciría efecto jurídico alguno la interposición y tramitación de esta instancia.

En relación a la norma en cita, el maestro Emilio Margain Manautou expresa que: “La reforma tuvo como finalidad invalidar la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el objeto, según nuestra administración de que exista certidumbre en las resoluciones que dicta la administración fiscal, toda vez que dicho Tribunal había establecido jurisprudencia en el sentido de que: Cuando la autoridad en tratar un recurso no provisto en la Ley, procediendo al estudio de los nuevos argumentos que se expresaban contra la resolución, era procedente el Juicio de Nulidad que se entablaba contra la resolución que se emitía confirmando lo anterior”,⁸ lo cual era contrario al principio de firmeza en las resoluciones administrativas.

⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 2ª edición, Universitaria Potosina, México, 1969, p. 254.

Los recursos así previstos, tanto en el Código Fiscal del 30 de diciembre de 1938, como los comprendidos en las leyes especiales, eran ejercitables en la fase oficiosa del procedimiento, pero siempre al principio jurídico establecido en el artículo 19 del propio ordenamiento, el cual claramente establecía la excepción a que nos referimos en la parte relativa a este capítulo, por lo cual, al presentarse cualquier problema suscitado en las diferentes ramas de imposición o gravamen previsto en las leyes fiscales especiales, evidentemente se imponía la previa consulta de los recursos de ellas establecidas para utilizarlos correctamente.

Por otra parte, al determinar la competencia de las Salas del entonces Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), en el artículo 160 se hacía referencia a la oposición al procedimiento ejecutivo con las modalidades que la propia fracción establecía, al disponer lo siguiente:

Artículo 160.- Las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación conocerán los juicios que se inicien: Fracción V.- Contra el procedimiento administrativo de ejecución por quienes habiendo sido afectados por el afirme:

- 1.- Que el crédito que se les exige sea distinguido legalmente, salvo lo previsto por el artículo 55 de este Código;
- 2.- Que el monto del crédito es inferior al exigido;
- 3.- Que son poseedores, a título de propietarios, a los bienes embargados o acreedores preferentes ante el Fisco; para hacer pagados con el producto de los mismos. El tercero deberá antes de iniciar el juicio, formular su instancia ante la oficina ejecutora;
- 4.- Que el procedimiento coactivo no se ha ejecutado a la Ley.”

En este sentido se observa que la tendencia de legislador ha sido en el sentido de ir perfeccionando la tramitación en la fase oficiosa, debiendo hacer notar que los

recursos administrativos solo se consignan formalmente hasta la reforma del artículo 19 del 30 de diciembre de 1951, esto se justifica en razón de ir presentando las diferentes etapas de evolución del recurso, hasta llegar a contemplarlo como se presenta en la actualidad en el ámbito del Derecho Fiscal de nuestro país.

2.5.3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967.

El Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir del 1º de abril de 1967, regulaba en el capítulo V del procedimiento administrativo los recursos que eran admisibles en esa fase, consagrándolos formalmente en el artículo 158, en los términos siguientes:

“Artículo 158.- Contra las resoluciones dictadas en materia Fiscal Federal, solo procederán los recursos administrativos que establezca este Código a los demás ordenamientos fiscales”.

En el artículo 160 de este Código, se enunciaban limitativamente los recursos que el particular puede utilizar en la defensa de sus intereses, pudiendo observarse que el legislador intenta únicamente completar la enumeración que las leyes específicas puedan fijar, ya que los medios de defensa que establece el Código Fiscal son de suspensión supletoria, en virtud de que el sistema positivo fiscal en vigor sigue la practica de consagrar recursos en la mayor parte de las leyes especiales y en el ordenamiento que se comentó.

Continuando con el análisis de los recursos con la fase oficiosa del Código Fiscal de 1967 consignaba en los artículos 161 y 165, los casos en que procedían cada uno de los recursos que se señalan anteriormente.

Por otra parte, el capítulo IV del procedimiento contencioso contiene los recursos que son admisibles en esa fase, siendo de notar que son esencia las mismas que consigna el Código Fiscal de 1938.

2.5.4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1982.

Igualmente, es de indicar que hasta el mes de septiembre de 1982, se encontraban contemplados cinco recursos, tal y como lo eran: el de revocación, oposición al procedimiento administrativo de ejecución, oposición de terceros, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones, sin embargo a partir del mes de octubre del mismo año, desaparecieron dos, quedando sólo tres clases de recursos, siendo estos el recurso de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones.

Estos recursos se encontraban contemplados a partir del artículo 116 del Código Fiscal de la Federación en comento, modificándose en todos los aspectos en relación al Código Fiscal Federal de 1967, dichos cambios se referían a la forma de interposición, procedencia, así como tipo de resolución, sin embargo es hasta entonces cuando los recursos administrativos empezaban a ser más claros y accesibles a los particulares, ofreciendo una idea mas general de los mismos, ya que dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución lo podrían hacer valer cuando se tratara de reclamación de preferencia y oposición de terceros.

2.5.5. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1983.

Este Código no sufrió modificación alguna en relación al Código Fiscal de 1982, toda vez que contemplaba las mismas características y aspectos.

2.5.6. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1984.

Podemos decir que este Código no sufrió modificaciones substanciales en relación al Código Fiscal de 1982, tratándose de los tipos de recursos existentes, los cuales se encuentran contemplados a partir del artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo es importante destacar que si se modificaron cambios los artículos: 118, 121, 122, 123, 124, 125, 128 y 129 del Código citado, los cuales se referían a la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, plazo de interposición, requisito que debía contener el escrito, anexos que se debían acompañar al escrito, improcedencia del recurso, opción para impugnar un acto, la tercería de los bienes embargados en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y la interposición del recurso de nulidad de notificaciones respectivamente.

2.5.7. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1985, 1986 Y 1987.

Los presentes Códigos Fiscales se constituyeron con las mismas características del Código Fiscal de 1984, sin embargo en relación al Código Fiscal de 1982 se modificó lo relativo a la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, plazo de interposición, requisito que debía contener el escrito de recurso anexo, que se debían acompañar al escrito improcedencia del recurso, opción para impugnar un acto, la tercería de los bienes embargados en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y la interposición del recurso de nulidad de notificaciones respectivamente.

2.5.8. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1988.

Este ordenamiento desapareció el presente Código desaparece el recurso de nulidad de notificaciones, el cual se encontraba contemplado en la fracción III del artículo 116 de la Ley en comento; regulando solo dos recursos que eran:

I. El recurso de revocación.

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

Se modificó el artículo 117 en el sentido de invertirse la fracción II con la fracción III, misma que señalaba la procedencia del recurso. Además, se derogó el artículo 119, en virtud de desaparecer el recurso de nulidad de notificaciones.

Igualmente, se aumentó un segundo párrafo al artículo 126, el cual se refería al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, modificando el artículo 129, y por cuanto hace al tipo de resolución que recaía al recurso que se encontraba tipificado en el artículo 133 fracciones I y V se aumentó el último párrafo. Todos estos cambios se realizaron tomando en consideración el Código Fiscal de la Federación de 1982.

2.5.9. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1989.

Este Código solo contemplaba dos clases de recursos, en virtud de haber sido derogada la fracción III en el Código de 1988, referente a los tipos de recursos administrativos de revocación, también sufrió modificaciones al primer párrafo del artículo 121 relativo al plazo de interposición del recurso, segundo párrafo del artículo 122 que señalaba los requisitos que debían de contener el escrito, tercer párrafo del 123 que establecía los documentos que se debían de acompañar a dicho escrito.

Por otra parte, se aumentaron las fracciones VI y VII del artículo 124 relativo a la improcedencia del medio de defensa llamado recurso administrativo de revocación.

Por último, se incluyó una modificación a los artículos 128 y 129 que se referían a la tercería de bienes embargados en el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo de ejecución y recursos de nulidad de notificaciones, respectivamente.

2.5.10. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1990.

En este Código, siguieron existiendo los mismos recursos del Código Fiscal de 1988, sin embargo tratándose de reformas cabe destacar que el artículo 117 del Código

Fiscal de la Federación que se refiere a la procedencia del recurso de revocación, se modificó en sus tres funciones aumentando el último párrafo, el artículo 118 que establecía la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; se modificó en su fracción I aumentando en la fracción IV; el artículo 119 referente al recurso de nulidad de notificaciones que se encuentran derogados desde el Código Fiscal de 1988; así también, el artículo 121 que señalaba el plazo de interposición que se modificó en su primer párrafo; el diverso 122 sufrió modificación en el segundo párrafo que establecía los requisitos que debía contener el escrito de interposición de recurso; el artículo 124 cambió en sus fracciones II, III y IV en cuanto a la improcedencia del recurso, cuando este se hace valer contra actos administrativos; el numeral 125 se modificó en su segundo párrafo respecto a la oposición de impugnar un acto, ya sea en recurso administrativo de revocación o juicio de nulidad se aumenta un segundo párrafo; el artículo 126 estableció la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de revocación.

2.5.11. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1991.

Tratándose de este Código, cabe señalar que la improcedencia del recurso de revocación contemplado en el artículo 117 sufrió modificación en su fracción I, la fracción II pasó a formar parte de la fracción III, y a su vez la fracción III sufrió cambios; el artículo 118 relativo a la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se modificó en su fracción I, aumentando la fracción IV; el artículo 119 referente al recurso de nulidad de notificaciones que se encontraba derogado desde el año de 1988.

El artículo 121 se modificó en su párrafo I; el numeral 122 señalaba los requisitos que debía contener el escrito de interposición del recurso, por lo que tuvo que cambiarse en su párrafo segundo; el artículo 123 se reformó en sus fracciones II y IV que se refería a los documentos que se debían acompañar al escrito; al artículo 124 se le aumentaron las fracciones VI y VII relativas a la improcedencia del recurso, el precepto 125 fue modificado en su primer párrafo; el artículo 127 en el primer

párrafo; los numerales 128,129 y 132, en sus últimos párrafos; el 133 con su fracción I, la cual se refería a la oposición, procedimiento administrativo de ejecución, la tercería en dicho recurso, modificación a los que antes era el recurso de nulidad de notificaciones fundarse en derecho y examinar todo y cada uno de los agravios, así como el tipo de resoluciones que recaían al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, respectivamente.

2.5.12. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1992, 1993 Y 1994.

En los presentes años, el Código Fiscal de la Federación no sufrió cambio alguno, debido a que no se modificaron los preceptos referentes a todo el procedimiento, relativos a los recursos administrativos de revocación.

2.5.13. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1995.

Este Código sólo sufrió modificaciones en el artículo 122, en la parte correspondiente al segundo párrafo, en donde se incluían los requisitos que debía contener el escrito de interposición del recurso, ya que este establecía que si no cumplía con lo señalado en la fracción II, se desecharía dicho recurso y en cuanto a las fracciones I y III se le requerirá para que en un plazo de cinco días cumpliera con dicho requisito.

Asimismo, conforme a la exposición de motivos del decreto por el que se expidieron nuevas leyes fiscales y se modificaron otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995, se reformó el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, con el fin de autorizar en el juicio de nulidad la introducción de cuestiones distintas o no planteadas ante las autoridades que resolvieron el recurso administrativo de revocación y obligar a las Salas del Tribunal Fiscal a resolverlas en la medida en que contarán con elementos suficientes para ello, dando pauta que el recurso de revocación se ve afectado en su eficacia como medio de defensa en materia fiscal.

2.5.14. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1996.

A partir de enero de 1996, desapareció el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, quedando solamente el recurso de revocación, sin embargo cabe señalar que aun cuando este ordenamiento sufrió modificaciones en todos los aspectos, la fracción II del artículo 117 del Código en comento contempló la procedencia del recurso cuando se tratara de actos de autoridad, es decir violaciones dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

2.5.15. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN EL PERIODO DE 1997 A LA ACTUALIDAD.

Finalmente en los presentes años el recurso de revocación se encuentra contenido en el artículo 117 del Código en comento, en el cual no ha sufrido ninguna modificación, siendo su contenido el mismo.

CAPÍTULO III
RECURSO DE REVOCACIÓN

RECURSO DE REVOCACIÓN

El objetivo de este capítulo, es analizar el marco jurídico vigente que se refiere concretamente al recurso administrativo de revocación aplicable en el ámbito fiscal de nuestro país.

3.1. NATURALEZA JURÍDICA.

En relación a la naturaleza jurídica de los recursos administrativos, algunos autores sostienen que es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional, mientras que otros autores afirman que constituye un acto esencialmente administrativo.

En cuanto a las opiniones que apuntan a determinar la naturaleza que define al recurso tenemos al maestro Andrés Serra Rojas quien afirma que éste es eminentemente jurídico, por las siguientes razones:

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

2.- Los recursos administrativos no necesariamente deben inspirarse en procedimientos semejantes a los judiciales. Es típico de la administración encontrar sus propios y originales caminos para desenvolverse, de manera que los problemas jurídicos se complican cuando se confunden los jurisdiccionales.

3.- La irrevocabilidad de las resoluciones administrativas que ponen fin a un recurso es propio de numerosos actos administrativos. La ley es la que determina la

naturaleza del acto administrativo y la que, finalmente, debe resolver su estructura definitiva”¹

Es pertinente establecer que en el recurso administrativo no interviene una autoridad jurisdiccional que resuelva el problema, sino es la autoridad administrativa que emitió el acto, un superior jerárquico o bien otra autoridad, que pertenece a la misma administración pública, es decir a la misma dependencia del gobierno, encargada de resolver el recurso que se promueva, en donde la autoridad, revisara el acto administrativo que le causa algún agravio al gobernado y si este demuestra la ilegalidad de la resolución en controversia, la autoridad correspondiente la revocará o modificará según sea el caso, en ese orden de ideas, las pretensiones de la administración pública no pueden ser diferentes a las pretensiones del particular.

Ahora bien, siguiendo con la naturaleza jurídica del recurso administrativo, otros autores establecen que es un derecho de instancia del particular y algunos más opinan que es sólo una prerrogativa de la autoridad, entre estos últimos tenemos a Jesús González Pérez citado por Gonzalo Arminia Hernández quien afirma “... si éste puede, por sí sin acudir a los tribunales, dirimir los conflictos que surgen entre ellos y los administrativos, precisamente en ejercicio de esa misma facultad decide los recursos que se deducen contra los actos administrativos”²

Gonzalo Arminia Hernández al referirse a la naturaleza jurídica del recurso considera que “...mediante el recurso administrativo 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 mas bien es una consecuencia, pues fundamentalmente sirve de instrumento al particular para

¹ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo, Segundo Curso. 18ª Ed. Tomo Segundo, Editorial Porrúa, S.A., México 1997, P.577.

² ARMIENTA HERNANDEZ, Gonzalo. Tratado Teórico Practico Administrativos. 4ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996, p. 59.

que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad modificación o la invalidación de una resolución ilegal.”³

En atención a lo anteriormente expuesto, se dirá que el recurso administrativo no puede considerarse como una prerrogativa de la autoridad, dado que éste nace del ejercicio del derecho de instancia que la ley otorga al particular y más que una prerrogativa de la autoridad para corregir sus errores es un medio de impugnación eficaz.

Es por ello que, el recurso administrativo de revocación, se conceptúa como medio legal de defensa del que dispone el particular que se considera afectado en sus derechos o intereses por un acto o resolución administrativa determinada, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad emita la resolución que conforme a derecho proceda.

Esto surge con el objeto de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes mismos que deben de hacerse valer siempre a petición de la parte afectada, estos medios de defensa son el recurso administrativo de revocación.

Así, encontramos que para el autor Jesús González Pérez la impugnación procesal comúnmente recibe el nombre de recurso. Define el proceso de impugnación, como "aquel proceso especial por razones jurídicas procesales que tienden a la depuración de un proceso distinto y menciona los criterios de clasificación de los procesos de impugnación: el primer criterio lo subdivide en ordinario, extraordinario; y excepcionales; los primeros no exigen para su admisión causas específicas; los segundos proceden únicamente por las causas limitativamente fijadas por la ley, y los últimos serán solamente en contra de sentencias firmes."⁴

³ *Ibidem.* P- 59.

⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *Derecho Procesal Administrativo*, Tomo II, Madrid, España, 1957, p. 256.

A diferencia de los tratadistas españoles, González Pérez identifica la impugnación procesal con los recursos. A su vez, el jurista cubano Fernando Álvarez Tabio afirma que la diferencia entre impugnación y recurso es obvia: "el recurso siempre se dirige a impugnar una resolución judicial, mientras que la impugnación puede dirigirse a combatir un acto de parte; y expone dos conceptos de recurso, primero de acuerdo con un criterio amplio lo define como "Un acto de parte, una verdadera pretensión, en la que se le pide al órgano jurisdiccional la reforma de una resolución judicial anterior, se dice que un criterio más estricto que la moderna técnica procesal define el recurso como el medio de impugnación que persigue un nuevo examen del asunto ya resuelto ante un órgano judicial de categoría superior al que ha dictado la resolución que se impugna".⁵

Este autor clasifica los recursos, según los siguientes puntos de vista:

- 1.- Atendiendo a la autoridad ante quien se interpone: gubernativas y judiciales.
2. Por el fin que se propone: de nulidad y doble instancia.
- 3.- Por su contenido: de reforma, de alzada, queja, reposición, suplica, apelación, revisión y nulidad.

Para el autor mencionado, los recursos de reforma y de alzada pertenecen al procedimiento administrativo propiamente, en tanto que los demás corresponden al proceso contencioso administrativo.

En México, los recursos administrativos adquieren importancia en el ámbito del derecho positivo a partir del año de 1929.

En lo que respecta al ámbito del Derecho Administrativo Fiscal y de lo Contencioso Administrativo, mencionaremos en primer término al jurista Gabino Fraga quien

⁵ ÁLVAREZ TABIO, Fernando. *El Proceso Contencioso Administrativo*, La Habana, Cuba, 1954, p. 372.

define el recurso administrativo como: "El medio legal del que dispone el particular afectado en sus derechos e 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 impunidad del mismo".⁶

El doctor Andrés Serra Rojas expone al respecto que: "El recurso administrativo es la impugnación legal que hace un particular agraviado por un acto de la administración pública".⁷

El maestro Emilio Margáin Manautou señala que: "El recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración pública los actos y resoluciones dictadas por ella en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento publicado, o falta de aplicación de la disposición de vida".

Por su parte, el Doctor Antonio Carrillo Flores⁸ advierte que no todas las opciones del particular contra una decisión administrativa constituyen recursos administrativos en sentido estricto, ya que puede darse la posibilidad de que la propia administración siguiendo la escuela italiana de la "Autotutela" modifique, revoque o suspenda sus resoluciones; que las características de la Autotutela de la administración es que el Estado obra preponderantemente por lo que el juzga un interés público, y solo en forma secundaria por la salvaguarda de un interés privado o particular; que solo por un fenómeno llamado "el reflejo del derecho" puede la Autotutela traducirse en una real defensa para el particular cuando una decisión de la Administración Pública revocando, modificando, anulando o suspendiendo una resolución administrativa sea favorable al particular pero repetimos se trata de un fenómeno de reflejo y no de un recurso administrativo en sentido estricto. El eminente jurista señala que la Autotutela

⁶ FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*, 20ª edición, Editorial Porrúa, México, 1980, p. 322.

⁷ SERRA ROJA, Andrés. *Derecho Administrativo*, 4ª edición, Editorial Porrúa, México, 1968, p. 179.

⁸ CARRILO FLORES, Antonio. *La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México*, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 365.

de la Administración Pública se manifiesta fundamentalmente en las medidas que ella pueda tomar: la revocación, la reforma, la anulación; y la suspensión de una resolución administrativa, que frente a esos caminos que la Administración puede seguir están los recursos administrativos en sentido estricto y continua expresando en el recurso administrativo que existe solo cuando una ley vigente concede la posibilidad de que un particular: Impugne ante una autoridad a quien se dirige emitiéndose una nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto. Otra consideración del autor en cita, se refiere a la distinción que hace al decir que cuando a la impugnación se hace ante una autoridad jurisdiccional no puede hablarse de recurso administrativo, sino de impugnación judicial de una decisión administrativa.

A este respecto, cabe observar que los conceptos expuestos aparentemente niegan la existencia del recurso administrativo en la fase contenciosa del procedimiento; sin embargo es sabido que el "Recurso" si existe en la fase de litigio judicial ya que, desde luego, así lo permite la ley.

Continuando con el examen del asunto que ocupa nuestra atención, tenemos que para el maestro Carrillo Flores⁹ existen dos tipos de recursos administrativos: recurso ante la misma autoridad que ha llamado "oposición" y "el recurso jerárquico" que se interpone ante la autoridad superior. Al abordar la cuestión relativa al fundamento de los recursos, expone el autor que en nuestro país, se pretende dar mayor apoyo en el artículo octavo constitucional lo cual es improcedente.

Por otra parte, el maestro Humberto Briseño Sierra¹⁰, expone que la teoría del recurso no es tema que se encuentre doctrinalmente perfeccionado y, después de considerar la tesis de varios tratadistas buscando una substancial caracterización de tal medio de defensa sin lograrlo, expresa la necesidad de que se identifique con precisión y que, independientemente de los efectos que pueda producir y de la denominación que la legislación positiva emplee, lo que debe buscarse en su

⁹ *Idem.*

¹⁰ BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1964, p. 179.

naturaleza jurídica. El tratadista afirma que los recursos son derechos individuales; de naturaleza dinámica, que lo esencial en su eficacia que mira directamente al procedimiento, que el recurso exige indispensablemente la existencia previa del acto de autoridad, pero que dicho acto no es una condición sino, causa o motivo del medio de defensa, que en cambio, el procedimiento si es presupuesto del recurso porque sin un procedimiento aquél carece de sentido.

Concluye el autor mexicano diciendo que la diferencia entre el recurso administrativo y la acción llamada recurso procesal, estriba en la estructura del procedimiento, el primero es bilateral, en tanto que el segundo, la vinculación se efectúa sobre los sujetos.

Con base en los criterios expuestos en los párrafos que anteceden, se puede decir que en la esfera procesal administrativa el recurso tiene características propias, como las siguientes:

A.- Es un medio de defensa conocido por la ley.

B.- La substanciación del recurso hace posible el control de legalidad de una resolución de la autoridad que afecte el interés de alguna de las partes.

C.- Puede hacerse valer ante la autoridad administrativa o ante un tribunal.

D.- En el primer caso se trata del recurso administrativo (*stricto sensu*): y en el segundo, del recurso contencioso administrativo o jurisdiccional (*lato sensu*), los cuales se transcriben a continuación.

I. Recurso administrativo (*stricto sensu*) es el procedimiento o medio de defensa legal al alcance del perjudicado por una resolución contraria a sus intereses a efecto de obtener de la autoridad administrativa su revocación, anulación o reforma.

II. Recurso contencioso administrativo o jurisdiccional (*lato sensu*) es la acción concedida al afectado en un procedimiento administrativo para impugnar las decisiones definitivas que no admitan recurso alguno.

De lo expuesto, con antelación, puede observarse el amplio desarrollo del término recurso, lo cual se refleja en la esfera de nuestro derecho positivo, en donde tiene una trascendencia indiscutible.

3.2. LEGISLACION VIGENTE.

Actualmente de acuerdo con el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, el recurso administrativo de revocación es de interposición opcional por parte del contribuyente que ve afectado su esfera jurídica por un acto de autoridad, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 125, indica que el interesado podrá optar por impugnar un acto de autoridad a través del recurso administrativo de revocación, o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Sin embargo, es conveniente agregar que también el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando un acto administrativo que sea antecedente o consecuentemente de otro deberá de intentar la misma vía, o sea deberá interponer el mismo medio de defensa que opto de su interposición desde un principio.

3.2.1. PRETENSION DEL RECURSO.

Con el presente medio de defensa, el contribuyente afectado que lo promueva, pretende obtener de autoridad competente la nulidad o la modificación de la resolución definitiva dictada por autoridades fiscales federales y de actos de esas

mismas autoridades, es decir los establecidos en los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación.

Así entonces, encontramos que este medio de impugnación procede contra:

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

- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- Dicten las autoridades aduaneras.
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

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

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

c) Afecten el interés jurídico de terceros.

d) Determinen el valor de los bienes embargados.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado, antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, según lo dispone el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo al que anteriormente nos referimos, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del representado del particular si durante el plazo antes señalado no se provee su representación.

Por otra parte, Los datos del escrito de interposición del recurso, deberán satisfacer los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, como son:

a) Constar por escrito.

b) 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.

c) Señalar la autoridad a la que se dirige, y el propósito de la promoción.

d) En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Asimismo, se deben cumplir los lineamientos establecidos en el artículo 122 del mismo Código Fiscal de la Federación, y que a continuación se enuncian:

a) La resolución o el acto que se impugna.

b) Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

c) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

La repercusión de omisiones en el escrito del recurso traerá como consecuencia que la autoridad realice requerimiento, tal y como lo establece el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra contiene los siguientes aspectos, a saber.

“Artículo 122.- Cuando no se expresen los agravios, ni se señale la resolución o el acto que se impugna, (ni) los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas,.... la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos”.

El incumplimiento de tales requisitos genera:

1.- El desechamiento del recurso, si dentro de esos 5 días no se expresan los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

2.- Que se tendrá por no presentado el recurso, si no se señala el acto que se impugna.

3.- Que se pierda el derecho a presentar pruebas o a señalar los hechos controvertidos, sino enmendó en ese sentido el escrito de interposición del recurso, en el plazo de los 5 días.

Acorde a lo establecido en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, se indica que documentos deberá el contribuyente de acompañar al escrito en el que se interponga el recurso de revocación:

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

I.- Los documentos con los que acredite el representante legal idóneo del contribuyente o ya hubiese sido reconocida por las autoridades fiscales en los términos del artículo 19 del Código.

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

III.- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta.

Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

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

Cuando el particular no incluya algunos de los documentos citados, y la autoridad haya formulado requerimiento, y el contribuyente no los presento dentro del plazo

adicional de 5 días que le otorga la autoridad fiscal, se tendrá por no interpuesto el recurso si son los documentos que se citan en las fracciones I, II y III de ese artículo 123, y no se tendrán por ofrecidas las pruebas documentales citadas en la fracción IV del mismo artículo 123.

Para reforzar lo anterior, es pertinente señalar la siguiente tesis jurisprudencial que dice:

No. Registro: 213,063
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XIII, Marzo de 1994
Tesis:
Página: 315

ARTICULO 123 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN ACATAMIENTO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA Y DEL ARTICULO 325 DEL CODIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES DE APLICACION SUPLETORIA EN MATERIA FISCAL, SE DEBE REQUERIR AL PROMOVENTE DEL RECURSO DE REVOCACION PARA QUE SUBSANE LAS OMISIONES EN QUE INCURRIO AL PRESENTAR SU RECURSO Y ASI CUMPLA CON LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL. Aun cuando el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación no establezca que la autoridad administrativa, previamente a no tener por presentado el recurso de revocación, debe prevenir al contribuyente para que subsane la omisión de acompañar a su escrito, el documento idóneo que acredite la personalidad con que se ostenta, en acatamiento de la garantía de audiencia y del principio de aclaración de la instancia previsto en el artículo 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, es menester requerir al particular para que complete su promoción. Lo anterior obedece a que, la presentación del recurso de revocación es un acto que genera derechos a favor del recurrente, como por ejemplo: interrumpir la prescripción, señalar el principio de la instancia, entre otros. Por lo tanto, la privación de tales derechos únicamente puede efectuarse con el debido acatamiento del artículo 14 constitucional, que condiciona todo acto privativo de derechos a que se emita previa audiencia del gobernado. En efecto, la garantía de audiencia, en lo que atañe a la materia administrativa, consiste fundamentalmente en que las autoridades previamente a la emisión de cualquier acto que implique privación de derechos, respetando los procedimientos que lo condicionan, tienen la obligación de dar oportunidad al agraviado para que exponga lo que considere conveniente en defensa de sus intereses, aun cuando la ley que rija el acto no establezca ese beneficio. Ahora bien, el artículo 123, fracción I del código tributario, establece que los recurrentes deben acompañar a su recurso los

documentos que acrediten legalmente su personalidad, exhibiendo la documentación respectiva cuando el medio de defensa no se interponga a nombre propio. Al mismo tiempo, dicha norma jurídica indica en su último párrafo que el recurso se tendrá por no interpuesto cuando no se haya acompañado la documentación que acredite la personalidad jurídica del promovente. Por otra parte, el artículo 5o. del Código Fiscal, dispone que a falta de precepto legal expreso, resultan aplicables las normas de derecho federal común, siempre y cuando no se contrapongan a las previstas en este ordenamiento. Y el artículo 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que cuando la demanda sea irregular, debe prevenirse por una sola vez al actor para que la aclare, corrija o complete. Ahora, si bien el artículo 123 del código tributario, no prevé ningún requerimiento para el gobernado, tampoco consigna ninguna prohibición para que dicha prevención se realice, por lo que puede operar la aplicación supletoria del precepto del Código Federal de Procedimientos Civiles, antes citado, para integrar una omisión de la ley. En esta tesitura, independientemente de que el artículo supracitado del Código Fiscal, no disponga que la autoridad fiscal debe hacer del conocimiento del recurrente en forma concreta los defectos o las irregularidades de que adolezca su promoción, y otorgarle para tal efecto la oportunidad al particular para que aclare, corrija o complete su recurso, lo anterior debe realizarse en debida observancia a la garantía de audiencia y de conformidad con lo establecido en el artículo 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles; esto es, toda autoridad, antes de privar a algún sujeto de los bienes jurídicos protegidos por la consabida garantía, debe escucharla en su defensa y recibirle las pruebas que rinda para apoyarla, facilitándole todos los medios que le permitan elaborar acertadamente la acción intentada.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2133/93. Distribuidores Industriales, S.A. 29 de octubre de 1993. Mayoría de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

El plazo para presentar el escrito de interposición del recurso de revocación, es de 45 días siguientes en que surta efectos su notificación, en términos que se establece en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, lo que coincide con el artículo 65 del mismo ordenamiento legal.

Acorde a lo anteriormente expuesto, resulta aplicable la siguiente tesis jurisprudencial:

No. Registro: 181,597
Tesis aislada
Materia(s):Administrativa

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIX, Mayo de 2004
Tesis: XVI.3o.4 A
Página: 1752

CÓMPUTO DEL TÉRMINO PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN. DEBEN DESCONTARSE LOS DÍAS INHÁBILES PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADEMÁS DE AQUELLOS ESTABLECIDOS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS QUE RIJAN A LA AUTORIDAD HACENDARIA ANTE LA CUAL SE TRAMITA. Si la liquidación por concepto de impuestos federales y/o accesorios contra la que se interpone el recurso de revocación fiscal, fue emitida por la Secretaría de Finanzas de una entidad federativa coordinada en impuestos federales, como autoridad fiscal federal, en virtud del convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal, y conforme al artículo 121 del Código Fiscal de la Federación el recurso de que se trata debió interponerse ante la autoridad que emitió el acto impugnado, es decir, ante dicha Secretaría de Finanzas, es indudable que para efectos del cómputo de los cuarenta y cinco días del plazo para la interposición del aludido recurso, deben descontarse los señalados en el artículo 12 del ordenamiento legal invocado, además de aquellos que conforme a las disposiciones legales y reglamentarias que rijan a la mencionada dependencia gubernamental del Estado sean inhábiles, atento a que ésta se rige por sus propias disposiciones legales y reglamentarias internas, sin que obste que por el hecho de actuar como una autoridad federal le resulten aplicables los periodos vacacionales del Servicio de Administración Tributaria, ya que ésta cuenta con sus propios ordenamientos que regulan tanto su estructura como su funcionamiento interno, pues de lo contrario se estaría invadiendo la esfera de competencia del Gobierno del Estado, cuestión que no le corresponde al mencionado órgano desconcentrado (SAT).

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 795/2003. Instalaciones Hidráulicas de Occidente, S.A. de C.V. 1o. de marzo de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Sierra López. Secretario: Mauricio Ramírez Ramírez.

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 77/2004, pendiente de resolver en la Segunda Sala.

El artículo 124 del Código Fiscal de la Federación dispone los casos de improcedencia del recurso de revocación los cuales consisten en:

- I.- Que no afecten al interés jurídico del recurrente.
- II.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias.

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

IV.- Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos (actos administrativos) contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

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

VI.- En caso de que no se amplié el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravió alguno...”. Cuando acorde a la fracción II del artículo 129 de este Código, el contribuyente que haya sido notificado de la resolución que no recibió.

VII.- Si son revocados los actos por la autoridad.

VIII.- (Que los actos administrativos) hayan sido dictados por autoridad administrativa, en un procedimiento de resolución de controversias en relación a tratados para evitar, si dicho procedimiento se inició después de la resolución que resuelve un recurso de revocación, o después de concluido juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IX.- Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas...”. Acorde a tratados internacionales.

Asimismo, el artículo 124-A del Código en estudio, señala los casos en que procede el sobreseimiento del recurso de revocación, que consisten en:

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

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

III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo queda demostrado que no existe el acto o resolución impugnada. (Solo el examen físico de los documentos que obran en el expediente permite comprobar que no hay tal acto ni resolución).

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

A continuación se presenta un modelo del escrito de interposición del recurso, con la intención de apreciar su armado y presentación.

Lugar y fecha.

ASUNTO: SE INTERPONE
RECURSO DE REVOCACIÓN

(En el presente rubro se especifica la autoridad competente con la finalidad de presentarlo a la misma, previéndose el retardo de resolución, ya que al presentar escrito ante una autoridad incompetente este lo turnara a la competente, lo anterior acorde a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación).
PRESENTE.

NOMBRE DE LA PERSONA QUE PROMUEVE EL RECURSO (ya sea por su propio derecho o como representante legal de alguna persona moral y/o persona física, la cual deberá acreditar su personalidad que se ostenta), personalidad que acredito con el testimonio notarial N°._____, levantado ante la fe del notario público N°._____, Lic._____ y con domicilio para oír y recibir notificaciones en la calle de _____ colonia _____, en esta ciudad, y autorizado en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, a los señores _____, para los efectos ya señalados, ante esa H. Autoridad, respetuosamente comparezco para exponer: (Los datos anteriores son para satisfacer las formalidades establecidas en el artículo 18, 19, 122 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación)

Que por medio del presente recurso y con apoyo en lo que lo disponen los artículos: 14, y 16 Constitucionales: numerales 18, 19, 116, 117, 120, 121, 122, 129 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, vengo a imponer formal recurso de revocación contra _____(especificar la el acto se que impugna acorde a lo señalado en la fracción I del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación), en virtud de su notoria ilegalidad.

Apoyo el presente recurso en los siguientes antecedentes, agravios y pruebas conducentes, mismas que describo a continuación:

HECHOS:

Hacer una narración de los acontecimientos que dieron origen del acto (ya sea por una visita domiciliaria, revisión de gabinete, etc.), lo anterior con la finalidad de relacionarlos con los agravios que le causa, conforme a lo establecido en la fracción III, del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación.

AGRAVIOS:

Realizar razonamientos lógicos jurídicos con los cuales se demuestre fehacientemente la ilegalidad del acto que se esta controvirtiendo, lo anterior para satisfacer lo dispuesto en lo previsto en la fracción II, del artículo 122, del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de evitar requerimiento de la autoridad.

Para probar lo anterior expuesto ofrezco y exhibo las siguientes:

PRUEBAS:

Señalar los documentos que se acompañaran al escrito de interposición del recurso, acorde a lo establecido en el artículo 123, del Código Fiscal de la Federación, ya que la falta de alguno traerá como consecuencia el requerimiento de la autoridad.

Describir como se esta ofreciendo la prueba es decir en original, copia simple, y/o certificada, con la finalidad de acreditar los extremos de la presión del recurrente acorde a lo dispuesto en el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria de conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación

Por lo antes expuesto:

Puntos petitorios

PRIMERO. Tenerme por presentado en tiempo y forma el presente Recurso de Revocación, con base en lo expuesto en este medio de defensa resolverlo dentro del plazo fijado por ley, en atención a los intereses que represento, por así proceder conforme a Derecho.

SEGUNDO. Admitir las pruebas ofrecidas, desahogar las que se acompañan y promover lo necesario para el desahogo de las que así ameriten.

PROTESTO LO NECESARIO.

NOMBRE Y FIRMA DEL CONTRIBUYENTE

Ahora bien, también considero pertinente presentar algunos de los modelos de las resoluciones emitidas en el recurso de revocación.

RESOLUCION QUE DEJA SIN EFECTOS LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA EN EL RECURSO DE REVOCACION

Servicio de Administración Tributaria
Administración General Jurídica
Administración Local Jurídica _____
Subadministración de Resoluciones "2"
(núm. de oficio)

(núm. de expediente)

Lugar y fecha

Asunto: Revocación núm.: _____
Se emite resolución.

C. (Representante legal, en su caso)
Nombre del contribuyente
Domicilio para oír y recibir notificaciones

Por escrito de _____ (fecha de presentación), el C. (por su propio derecho o en su carácter de representante legal de _____), interpuso recurso de revocación, en contra de la resolución contenida en el oficio No. _____ de fecha _____ emitido por _____ autoridad de emitió la resolución impugnada), mismo que fue notificado legalmente el _____ a través del cual (describir la resolución).

Esta Administración emite la resolución cuyos términos más adelante se precisan, de acuerdo con los siguientes

Fundamentos

Artículo 1º, 3 y 7 fracción XVIII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, Tercero y Cuarto Transitorio de la citada Le, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 12 de junio de 2003.

Artículos 1º, 2, 22 fracción XVII, 24 fracción II, penúltimo párrafo, 37 apartado A, _____ (se debe especificar la autoridad que lo emite la resolución), 38, fracción I, y artículos transitorios primero y segundo fracción IX, todos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, en vigor a partir del 7 de junio de 2005.

_____ (señalar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se señala nombre, sede, circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 02 de noviembre de 2005, vigente a partir del 3 de noviembre de 2005, en relación con el artículo primero transitorio del citado acuerdo.

Artículo 116, 117, (señalar las fracciones correspondientes) 123 (señalar las fracciones que correspondan) 131 y 133 (señalar las fracciones que correspondan), del Código Fiscal de la Federación.

Substanciación del Recurso

Se procede a la admisión y substanciación del recurso administrativo de revocación interpuesto, teniéndose a la vez por ofrecidas y exhibidas las

pruebas adjuntas al mismo.

SE DETALLAN LAS PRUEBAS QUE SE ADJUNTARON AL RECURSO

Realizado el estudio del acto impugnado y tomando en consideración las constancias que obran en el expediente administrativo correspondiente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, debe dictarse resolución, a lo que se procede con base en los siguientes:

Motivos de la Resolución

Realizando el estudio de la resolución impugnada y una vez analizada la argumentación hecha valer por el recurrente, las pruebas exhibidas y demás constancias que obran en el expediente administrativo en que se actúa, esta Administración considera lo siguiente:

SE ANALIZARA LOS AGRAVIOS

Por último, resulta innecesario el análisis de los demás agravios hechos valer por la promovente, en virtud de que el agravio analizado fue suficiente para dejar sin efectos la resolución impugnada, además de que no variaría el sentido de la presente resolución, en términos de lo dispuesto por el artículo 132, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Por lo expuesto y fundado, se emite la siguiente:

Resolución

Único.

Dejar sin efectos la resolución impugnada SE HACE UNA DESCRIPCIÓN DE LA RESOLUCIÓN CONTROVERTIDA

Atentamente
El administrador (a) _____

C.c. p. (Autoridad que controla el crédito) Para su conocimiento y efectos.
C.c.p. (Autoridad emisora de la resolución impugnada). Para su conocimiento y efectos.

RESOLUCIÓN PARA TENER POR NO PRESENTADO O NO INTERPUESTO EL RECURSO DE REVOCACIÓN

Servicio de Administración Tributaria
Administración General Jurídica

Administración Local Jurídica _____
Subadministración de Resoluciones "2"
(núm. de oficio)
(núm. de expediente)

Lugar y fecha

Asunto: Revocación núm:
Se emite resolución.

C. (Representante legal, en su caso)
Nombre del contribuyente
Domicilio para oír y recibir notificaciones

Por escrito de _____ (fecha de presentación) , el C. _____ (por su propio derecho o en su carácter de representante legal de _____), interpuso recurso de revocación, en contra de la resolución contenida en el oficio No. _____ de fecha _____ emitido por _____ (autoridad que emitió la resolución impugnada), mismo que fue notificado legalmente el _____ a través del cual (describir la resolución).

Esta Administración emite la resolución cuyos términos más adelante se precisan, de acuerdo con los siguientes

Fundamentos

Artículo 1°, 3 y 7 fracción XVIII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, Tercero y Cuarto Transitorio de la citada Le, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, reformada por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 12 de junio de 2003.

Artículos 1°, 2, 22 fracción XVII, 24 fracción II, penúltimo párrafo, 37 apartado A, _____ (se debe especificar la autoridad que lo emite la resolución), 38, fracción I, y artículos transitorios primero y segundo fracción IX, todos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, en vigor a partir del 7 de junio de 2005.

_____ (señalar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se señala nombre, sede, circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 02 de noviembre de 2005, vigente a partir del 3 de noviembre de 2005, en relación con el artículo primero transitorio del citado acuerdo.

Artículo 18 y (122 penúltimo párrafo o 123 último párrafo) del código Fiscal de la Federación, (señalar la fracción y artículos que correspondan, según sea el Caso).

Motivos de la Resolución

Realizando el estudio de las constancias que obran en el expediente administrativo en que se actúa¹ esta Administración considera lo siguiente:

I.- Conforme al (penúltimo párrafo del artículo 122 o último párrafo del artículo 123) del Código Fiscal de la Federación antes citado, debe requerirse al contribuyente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con el requisito de (especificar cuál es la deficiencia en el recurso presentado).

II.- En el presente caso, (nombre del contribuyente o del representante legal) fue requerido por esta Administración, mediante oficio núm. _____ del _____ para que (señalar la causa del requerimiento).

III.- (nombre del contribuyente o del representante legal no subsanó la omisión antes referida, por lo que es de hacerse efectivo el apercibimiento contenido en el oficio antes citado _____, el cual fue notificado el _____, toda vez que transcurrió en exceso el plazo de cinco días hábiles concedidos sin que el recurrente hubiera dado cumplimiento a lo solicitado.

Por lo expuesto y fundado, se emite la siguiente:

Resolución

Primero

Se tiene (por no presentado o no interpuesto según sea el caso> el recurso de revocación de referencia, por los motivos precisados en el cuerpo de este oficio.

Segundo

Notifíquese personalmente

Se indica que para impugnar la presente resolución en el juicio contencioso administrativo ante la Sala Regional competente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en términos de la Ley Orgánica de dicho órgano jurisdiccional, cuenta con un plazo de 45 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la misma, de conformidad con lo establecido por el artículo 132 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, en relación con el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, publicada en el mismo órgano oficial el 23 de junio de 2005.

Atentamente

El administrador (a) _____

C.c.p. (Autoridad que controla el crédito) Para su conocimiento y efectos.

C.c.p. (Autoridad emisora de la resolución impugnada). Para su conocimiento y efectos.

3.2.2. TRÁMITE DEL RECURSO.

Dentro del recurso administrativo de revocación se pueden ofrecer las pruebas que establece el artículo 130 del Código Tributario, el cual prevé que se admitirán toda clase de pruebas excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones, así como las pruebas supervenientes siempre y cuando no se haya emitido resolución que ponga fin al recurso.

Ahora bien, es de señalar que el Doctor Gonzalo Armienta Calderón define a la prueba en general, como: "... 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 a de devenir en la justa composición del litigio".¹¹ Un hecho controvertido que se ha comprobado que realmente acaeció y que esta clara y completamente descrito permite concluir si con él se cumplió una norma fiscal precisa o con el se quebrantó la misma. Disposición fiscal es la hipótesis normativa que el legislador ha elaborado para precisar las diversas obligaciones y derechos fiscales de los contribuyentes.

Esto es subsumir los hechos a la hipótesis normativa o mejor en la disposición fiscal que debió cumplirse.

La prueba confesional no es aceptable cuando sea mediante la absoluciones de posiciones es decir mediante preguntas directas efectuadas a la autoridad, personalmente o por oficio en los términos de los artículos 97 a 127 del Código Federal de Procedimientos Civiles. Indudablemente se puede ofrecer cuando por ejemplo, aparezca de documentos emitidos o levantados por la propia autoridad fiscal.

¹¹ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. *Tratado teórico y práctico de los recursos administrativos*. OB. Cit. P. 9.

En cuanto a la prueba documental, tenemos que debe partirse del principio que todo documento formulado por una de las partes hace solo prueba contra quien lo formuló, tal y como lo disponen los artículos 203 y 208 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Los libros de contabilidad son parte de la prueba documental.

Al efecto se transcribe el artículo 206 del Código Federal de Procedimientos Civiles “Se considera autor de los libros de comercio,y demás documentos que no se acostumbran suscribir (o sea, firmar) a aquel que los haya firmado o por cuya cuenta se hicieren”.

Según el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles: “Son documentos públicos aquellos cuya formulación esta encomendada por la ley dentro de los límites de su competencia aun funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones”. “La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular sobre los documentos de los sellos, firmas o otros signos exteriores que en su caso prevengan las leyes”.

Al efecto, el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación establece: “Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho”.

En el artículo 133 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece: “Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129”.

La prueba testimonial consiste simplemente en que los que tengan conocimiento sobre un hecho, manifiesten lo que les consta sobre el mismo. Su fundamento se

encuentra en el artículo 165 del Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual establece que: “Todo los que tengan conocimiento de los hechos que las partes deben probar están obligados a declarar como testigos”.

La prueba pericial encuentra su fundamento normativo en lo que al respecto menciona el artículo 143 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que a la letra dice: “La prueba pericial tendrá lugar en cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la Ley“. En este caso nos interesa la prueba pericial contable, que consiste en realizar una serie de procedimientos de auditoría y exponiendo el resultado de los mismos, confirmando o no lo consignado en papeles de trabajo, en actas, y en la liquidación.

Por su parte, las prueba supervinientes son:

1. Las que fueren de fecha posterior a la presentación de la demanda, y
2. Aquellas que, aunque fueran anteriores, bajo protesta de decir verdad, se asevera, que no se tenía conocimiento de ellas.

3.2.3. PLAZO PARA LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO

En el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación se establece: “La autoridad deberá citar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado”, lo anterior se refiere que no le dieron la razón al que interpuso el recurso de revocación.

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

Por otra parte, la autoridad al emitir resolución debe considerar lo previsto en el artículo 132 se establece sobre la resolución del recurso de revocación lo siguiente:

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

El tercer párrafo del artículo 132 establece: “No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente”.

La resolución que imponga fin al recurso de revocación, podrá ser según el artículo 133, en el sentido de:

I. “Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto, sobreseerlo en su caso”.

II. “Confirmar el acto impugnado”.

III. “Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita nueva resolución”.

IV. “Dejar sin efectos el acto impugnado”.

V. “Modificar el acto impugnado (la liquidación de una revisión de escritorio o de una auditoria vía visita domiciliaria) o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente”.

El contribuyente podrá promover juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si la resolución en el recurso de revocación no le fue favorable. “La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa competente dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada”. Resolución impugnada que puede ser la liquidación en la que se cobran las diferencias de impuesto o la del recurso de revocación que les fue adversa.

3.3. JURISPRUDENCIA.

La jurisprudencia “...es la interpretación que de la ley hacen los tribunales, cuando la aplican a cinco casos concretos sometidos a ellos y la generalizan”.¹²

En México, toca a los tribunales federales a establecer la jurisprudencia. Para que ésta exista, es necesario que la interpretación de la ley se aplique a casos concretos, se repite en cinco ocasiones (siempre en el mismo sentido) y se generalice.

La jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples ocasiones, llena los vacíos que deja la ley.

La jurisprudencia, como antes dijimos, la establecen los tribunales, en tanto que la ley es el producto del Poder Legislativo. En ocasiones, la ley no es clara en su redacción y entonces es necesario interpretarla para aplicarla de una manera justa. Cuando los jueces interpretan la ley, están haciendo jurisprudencia.

En nuestro país, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia sobre alguna cuestión a ella sometida, ésta se convierte en obligatoria y todos los tribunales inferiores de la República deben acatarla.

La jurisprudencia no sustituye a la función legislativa, pero sí reviste singular importancia como fuente del Derecho Administrativo y Tributario al configurar las instituciones administrativas y fiscales, precisando su verdadera naturaleza jurídica, señalando su auténtica finalidad, que en muchos casos son desvirtuadas por las autoridades administrativas; por esas razones estamos en presencia del medio más eficaz para preservar el espíritu del Constituyente y la congruencia a la Ley Fundamental del país de las leyes ordinarias y los reglamentos administrativos con aquélla.

¹² MOTO SALAZAR, Efraín. *Elementos de Derecho*, 45ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 10.

El tratadista Emilio Margáin Manautou, sostiene, que: “La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos. En efecto, ha influido notablemente en las reformas a las leyes impositivas; casi siempre las modificaciones o adiciones que se introducen a las leyes tributarias obedecen a resoluciones adversas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que han emitido las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o los Tribunales Judiciales Federales, sobre problemas o situaciones en las que no han sido el ánimo del legislador que el contribuyente deje de pagar, sino que esa posibilidad deriva de una laguna o un error de técnica legislativa en una ley tributaria. Por eso se considera que en México la jurisprudencia tiene una enorme importancia, porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la norma fiscal”.¹³

Algunos tratadistas como Sergio Francisco de la Garza¹⁴ le niegan el carácter de fuente del derecho a la jurisprudencia, sin desconocer su importancia y en muchas ocasiones las decisiones dictadas por las Tribunales y Administrativos han motivo que las leyes fiscales se reformen a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad que han expuesto en dichas resoluciones. Y que es muy necesario que no sólo los tribunales inferiores, sino también todas las autoridades y los particulares, conozcan la jurisprudencia y las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y demás organismos jurisdiccionales y sigan sus criterios.

Cabe agregar que la jurisprudencia obligatoria en materia fiscal la pronuncia el Poder Judicial de la Federación, que en última instancia determina los criterios que deben seguirse al resolver las contiendas tributarias.

¹³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Op. Cit.*, p. 65.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. Cit.*, p. 39.

Al respecto, resulta aplicable la siguiente tesis que dice:

No. Registro: 183,029

Tesis aislada

Materia(s): Común

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, Octubre de 2003

Tesis: IX.1o.71 K

Página: 1039

JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES. La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras esté vigente la norma que interpreta.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 299/2003. Funerales la Ascención, S.A. de C.V. 3 de julio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Esteban Oviedo Rangel.

Ahora bien, se debe precisar que si bien en el Código Fiscal la Federación es existe un capítulo sobre jurisprudencia, lo cierto es que, su observancia y aplicación no es obligatoria para la autoridad administrativa, ya que de conformidad con lo dispuesto con el artículo 192 de la Ley de Amparo, la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta el Pleno, y las demás para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito; los Juzgados de Distrito, los Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos y de Trabajo, Locales y Federales, situación que redundará en un recurso de revocación, debido a que la autoridad

administrativa no tiene porqué pronunciarse respecto a la aplicabilidad de las jurisprudencias y criterios invocados al resolver el recurso administrativo de revocación, ello es así, puesto que no se debe pasar por alto que de acuerdo a nuestro régimen constitucional existe una división de poderes que impide que exista confrontación entre los mismos, por lo que los actos del Poder Judicial no pueden ser de observancia obligatoria para alguno de los dos restantes Poderes, por lo tanto si en términos de lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo se retoma dicho principio constitucional de la división de poderes, es evidente que las autoridades dependientes del Poder Ejecutivo, como en el caso resulta ser la Administradora de Recursos Administrativos de la Administración General Jurídica, no se encuentra obligada a observar la jurisprudencia establecida por los Tribunales Federales, ya que de sostener lo contrario implicaría el que existiera supremacía de un Poder sobre otro, lo cual sería contrario al espíritu que rige nuestra Constitución Política en su artículo 49.

Así las cosas, resulta claro que cuando un contribuyente en su recurso de revocación invoca jurisprudencias aplicables al caso, la autoridad administrativa al resolver el recurso administrativo de revocación, no tiene la obligación de observarlos, acorde a lo dispuesto en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, pues como se ha visto de una correcta interpretación de los preceptos legales en cita, en relación con el diverso artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal, solo puede ser de observancia obligatoria para los órganos jurisdiccionales del país y no obliga a las demás autoridades administrativas o legislativas que integran los restantes poderes de la Federación.

Para reforzar lo anteriormente establecido, resulta aplicable la tesis jurisprudencial siguiente:

No. Registro: 182,162
Tesis aislada
Materia(s):Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIX, Febrero de 2004

Tesis: XVII.1o.P.A.27 A

Página: 1080

JURISPRUDENCIA. LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ESTÁ OBLIGADA A ACATARLA CUANDO SEA FUNDAMENTO DE UNA RESOLUCIÓN DE LA SALA FISCAL, POR VIRTUD DEL PRINCIPIO DE AUTORIDAD DE COSA JUZGADA. Es verdad que la autoridad administrativa no se encuentra obligada a aplicar la jurisprudencia que dicten los órganos jurisdiccionales de la Federación para cumplir con la garantía de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, porque la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, tal como lo ha establecido la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al establecer la jurisprudencia 2a./J. 38/2002, de rubro: "**JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.**", ya que ella es obligatoria únicamente para los tribunales, en términos de lo dispuesto en los artículos 94, octavo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 192 y 193 de la Ley de Amparo. Sin embargo, en los casos en que los actos de las autoridades administrativas sean impugnados y resulten anulados por resolución de un órgano jurisdiccional en la que se aplique o acate cualquier criterio de jurisprudencia, entonces tales autoridades deben cumplir con los lineamientos contenidos en la nueva determinación cuando alcance la calidad de sentencia firme o ejecutoria, porque a ello sí les obliga el principio de autoridad (imperium) de la cosa juzgada y en caso de no hacerlo, incurrirán en responsabilidad que es sancionada por las leyes de la materia. Por ello, cuando una Sala Fiscal aplique en una sentencia una jurisprudencia y en ella apoye su determinación, la obligatoriedad de su observancia por las autoridades administrativas dimana del atributo de imperio de que están dotadas o investidas las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que hace exigible su cumplimiento cuando las autoridades de referencia emitan el nuevo acto administrativo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Revisión fiscal 56/2003. Administrador Local Jurídico de Chihuahua y otros. 19 de noviembre de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Uriel Torres Hernández. Secretario: David Fernando Rodríguez Pateén.

Nota: La jurisprudencia citada aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, mayo de 2002, página 175.

Sin embargo, se debe precisar que la autoridad administrativa a fin de no emitir una resolución ilegal, emite criterios internos a través de los cuales se dan a conocer los casos por los cuales se dejara sin efectos una resolución controvertida en el recurso por existir jurisprudencias a favor de los particulares, es decir, por existir casos particulares donde le es aplicable la jurisprudencia, por ende la normatividad que la misma autoridad emite es de observancia obligatoria para los servidores públicos en ejercicio de sus funciones, los cuales se toman en cuenta al resolver un recurso de revocación, ya que no se trata de defender lo indefendible, sino emitir una resolución apegada a derecho.

3.4.- ACTUACIÓN DEL SERVIDOR PÚBLICO AL RESOLVER EL RECURSO

El primer párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente: "La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto."

De lo transcrito anteriormente podemos destacar:

1. La resolución del recurso se debe fundar en derecho. Esto significa fundamentalmente que, al emitirse la resolución al recurso, la autoridad debe resolver lo que efectivamente le fue planteado, basándose en las disposiciones legales que fueron violadas y argumentadas jurídicamente por el recurrente.

2. La autoridad podrá invocar hechos notorios. La autoridad en su resolución ya sea favorable o desfavorable al particular, podrá invocar hechos notorios que tengan relación con la cuestión planteada, aun cuando no hayan sido planteados y hechos valer a su favor por dicho recurrente en su recurso. Bastará el estudio de uno de los agravios que sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado.

Es decir, se deben examinar todos los agravios y argumentos del escrito del recurso, pero si uno de ellos es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de él.

Si de su análisis se desprende la ilegalidad del acto, no será necesario atender a los otros expresados por el recurrente, pues de todas formas se le concedería la razón al recurrente.

El segundo párrafo del artículo 132 establece: "La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso".

Nos habla de la corrección de errores en la cita de preceptos violados por la autoridad, esto se refiere únicamente y fundamentalmente al número del artículo legal considerado violado. También habla de examinar en su conjunto los agravios, esto es, que el recurso es un todo integrado y como tal debe ser examinado, independientemente de que en la práctica hayan hecho que el escrito del recurso se estructure en un formato, organizándolo en diversas partes como el proemio, el fundamento, los hechos, agravios, pruebas y puntos petitorios.

Esto significa que el escrito del recurso es un todo, la autoridad deberá examinar todo el escrito independientemente de las divisiones en el formato que se haya empleado para expresar el recurso, esto quiere decir que, si existen argumentaciones jurídicas en la parte de hechos, deberán examinarse a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada.

En el mismo segundo párrafo del artículo en estudio se expresa: "Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los

agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución."

Esta revocación únicamente prosperará en el caso de que, existiendo la ilegalidad manifiesta, ésta, se haya planteado en los argumentos jurídicos o agravios, los cuales sean insuficientes. es decir, no logren con la argumentación jurídica expuesta crear convicción en la autoridad respecto de la ilegalidad del acto. Además de que el agravio sea insuficiente, la autoridad deberá fundar, no en el sentido jurídico, sino en el general, los motivos por los que consideró ilegal el acto impugnado.

El tercer párrafo del citado artículo señala: "No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente". Si el recurrente impugna una sola parte del acto o resolución administrativa, es lógico pensar que la parte no impugnada la está consintiendo, es decir esta de acuerdo con ella, y el último párrafo del artículo 132 señala: "La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente."

Visto lo anterior, se debe precisar que le compete a la Administración General Jurídica resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma, o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, y el de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.

De lo anterior se desprende que aunque la autoridad tributaria resulte ser juez y parte en el medio de defensa que ocupa nuestra atención, su actuación debe estar apegada a derecho, bajo un lineamiento de imparcialidad y objetividad al momento de resolverlo, puesto lo que busca la autoridad administrativa, es el buen ejercicio de

la función pública, para evitar su responsabilidad posterior deducida en un proceso ante los Tribunales respectivos.

En efecto, si el servidor público en ejercicio de sus funciones actúa de manera irregular al resolver un recurso de revocación, es decir no actúa con la debida legalidad, puede ser sujeto de responsabilidad, acorde a lo establecido en el artículo 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de Servidores Públicos, que marca las obligaciones que tiene todo servidor público para salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben ser observadas en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, y cuyo incumplimiento dará lugar al procedimiento y a las sanciones que correspondan, sin perjuicio de sus derechos laborales; es por ello, que la presente propuesta va encaminada a fortalecer la eficacia del recurso de revocación, implicando que el particular pueda acudir la revocación del acto administrativo ante la propia autoridad que lo emitió, con la convicción de que la autoridad administrativa, emitirá su resolución con estricto apego a derecho, lo que implica que la administración de justicia sea ágil, puesto que se evita que el particular acuda ante los tribunales a interponer juicio de nulidad.

Asimismo, corresponde al órgano Interno de Control del Servicio del Administración Tributaria, el practicar revisiones administrativas a las actuaciones de los servidores públicos adscritos a dicha Unidad Administrativa, para evaluar su desempeño y constatar su eficiencia y probidad en el cumplimiento de las disposiciones legales y administrativas aplicables. Por tanto, la actuación de las autoridades debe ajustarse a una forma de actuar imparcial y objetiva, ya que en caso de no hacerlo el contribuyente puede optar por interponer la queja ante el mencionado Órgano Interno de Control o ante la Secretaría de la Función Pública, con la perspectiva de así poderle fincar responsabilidad a la autoridad que haya emitido una resolución no apegada a derecho.

Finalmente, se debe precisar que la intención primordial del presente trabajo no es hacer un estudio en sentido estricto del procedimiento que se lleva a cabo para fincar

la responsabilidad administrativa de los servidores públicos, sino que la importancia se enfatiza sobre la eficacia jurídica que tiene el recurso de revocación como medio de defensa en materia fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO IV
PROBLEMÁTICA SOBRE LA EFICACIA JURIDIA DEL RECURSO
ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL.

CAPÍTULO IV

PROBLEMÁTICA SOBRE LA EFICACIA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL.

El propósito de este capítulo es analizar la problemática sobre la eficacia jurídica del recurso administrativo en materia fiscal, en donde se observará tal y como se mencionó en párrafos precedentes de esta introducción, como principalmente a raíz de la reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, la eficiencia del recurso en comento aminoró, ya que el contribuyente que prefiera interponer este medio de defensa y la resolución que le recaiga, no satisfaga su interés jurídico, podrá controvertirla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual puede hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, situación que se traduce en que el recurso de revocación carezca de la suficiente eficacia como para recurrir a éste con toda confiabilidad, más aún cuando es la propia autoridad hacendaria la encargada de resolverlo, razón por la cual a nuestro parecer se perdería la objetividad e imparcialidad en la impartición de la justicia.

4.1. IMPORTANCIA DE SU INTERPOSICIÓN.

4.1.1. VENTAJAS.

Es necesario precisar que una significativa ventaja que tiene la interposición del recurso de revocación es de que carece de requisitos complicados, ya que si bien es cierto que los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación establecen los lineamientos por cumplir en el escrito del requisito referido, éstos son sencillos de cumplimentar y no contienen características solemnes o formales como los que sí pudieran llegar a tener un escrito inicial de demanda presentado ante la autoridad jurisdiccional o judicial.

Es también de resaltar que en la situación de que se omitiera algún requisito, la autoridad se encuentra obligada a requerir al particular para que lo subsane,

otorgándole un plazo de diez días, tratándose de alguno de los que señala el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación y 5 días si se trata de los establecidos en el numeral 122 del citado ordenamiento.

También como una ventaja que tiene el citado recurso se encuentra la concerniente a su tramitación, en virtud de ésta resulta ser muy sencilla, ya que solo es necesario que se interponga cumpliendo con los requisitos mínimos que establecen los artículos 18, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, para que se admita.

Una vez que los requisitos de ley se han cumplido, el trámite del recurso en comento se inicia. Hay que tener en consideración que el recurso interpuesto debe resolverse en tres meses, tiempo que resulta mucho menor que la tramitación de un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De igual manera, podemos citar que otro punto a favor de este recurso es que su sola interposición hace suspender la ejecución del acto impugnado, sin que para ello exista previa garantía del interés fiscal.

Ahora bien, a continuación se citarán algunas otras ventajas que el recurso de revocación tiene a su cargo:

- Permite a la autoridad corregir sus propios errores administrativos.
- Proporciona a la autoridad un conocimiento pleno de las fallas en leyes y procedimientos.
- Las instancias se resuelven, presumiblemente, en forma más rápida, ya que supuestamente se exigen menos requisitos.
- Teóricamente, es un instrumento eficaz de las autoridades administrativas, para el control de la legalidad.
- Evita al contribuyente un conflicto costoso.
- Se elimina sobrecarga de trabajo para tribunales administrativos.
- El contribuyente puede ser beneficiado con una resolución justa.

- El contribuyente puede preparar el medio de combate, sin entrar en tecnicismos propios de los tribunales.

4.1.2. DESVENTAJAS.

Sobre el particular, se pueden enunciar las siguientes desventajas:

- El contribuyente desconfía de la justicia administrativa.
- Los servidores públicos le dan la razón a la propia autoridad administrativa, por ignorancia o por desconocimiento del procedimiento del recurso de revocación como medio de defensa.
- La autoridad no resuelve, o retarda su resolución.
- Existen tecnicismos jurídicos que sólo conocen los expertos en la materia, lo que hace riesgoso su agotamiento por personas que no lo conocen a fondo.

4.2. MEJORÍAS EN LA EFICACIA JURÍDICA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

4.2.1 FUSIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN CON EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.

Primeramente debemos señalar que conforme a lo dispuesto en los artículos 117 y 125 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas en las que se determinen contribuciones o sus accesorios, nieguen la devolución que conforme a la ley sea procedente, y contra cualquier otra resolución definitiva dictada por las autoridades aduaneras. Es importante destacar que la resolución que se impugne debe, necesariamente, ser una resolución definitiva, lo cual significa que no puede ser modificada unilateralmente por la autoridad.

Ya con anterioridad mencionamos que la interposición del presente recurso es optativa para el interesado, ya que puede, en todo caso, escoger entre esta vía y el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Si opta por interponer el recurso administrativo, contra la resolución que se dicte en éste puede promover el juicio de referencia.

Cuando exista conexidad entre la resolución que se pretenda impugnar y otra que se encuentre pendiente de resolver, el interesado deberá seguir la vía intentada en primer término, por ejemplo, cuando se quiera impugnar una multa impuesta por haber omitido contribuciones y ya se haya impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la resolución en la que se determinó dicha omisión, solamente procederá combatir dicha multa ante el propio Tribunal.

Por su parte, tenemos que el recurso de oposición al procedimiento administrativo sólo procede contra actos que se produzcan precisamente dentro de la fase inicial denominada procedimiento administrativo de ejecución, por lo que en este caso no es posible impugnar la ilegalidad de la resolución que dio origen a este procedimiento, ya que esta resolución es plenamente válida y ha quedado firme

Esta instancia se encuentra regulada por los artículos 117 fracción II inciso c), 127 y 128, del Código Fiscal de la Federación. Oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los siguientes actos:

- a)** Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- b)** Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

- c) Afecten el interés jurídico de terceros en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.
- d) Los que determinen el valor de los bienes embargados que estén sujetos a remate.

La oposición al procedimiento de ejecución "...se hará valer ante la oficina ejecutora y en él no podrá discutirse la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal. No procederá esta instancia contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantías de obligaciones fiscales de terceros".¹

En lo que toca a la oportunidad de imposición de dicha impugnación, éste deberá presentarse dentro de las cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo.

Cuando tal medio de impugnación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución, sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, o de lo previsto por el artículo 129 del citado Código Fiscal de la Federación, casos en los cuales el plazo para interponer el recurso se computará a partir del siguiente día en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo.

¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, 4ª edición, Editorial Trillas, México, 2001, p. 314.

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

Ahora bien, los terceros que se vean afectados por el procedimiento administrativo de ejecución, pueden hacer valer el recurso de revocación con forme a los artículos 117 fracción II inciso c) y 128 del Código Fiscal de la Federación, cuando se afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados. Podrá hacerse valer el recurso en cualquier tiempo hasta antes de que se finque el remate, se enajenen fuera del remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

Por otra parte, el tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran con preferencia a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo, pero antes de que se haya aplicado el producto de remate.

Las dos anteriores situaciones constituyen una excepción a la regla general respecto de la interposición del recurso, que es de cuarenta y cinco días.

Cabe agregar que desde la creación del Código Fiscal de la Federación este ordenamiento ha sufrido varias reformas, pero una de las más trascendentales, fue la realizada en 1995, puesto que con la reforma de ese año, se pretendía promover el ahorro, la inversión y la actividad productiva respecto a los medios de defensa, puesto que se señaló que a fin de otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, los recursos administrativos debían ser resueltos con mayor agilidad y sobre todo a efecto de evitar confusiones, se propuso fusionar el recurso de revocación, con el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, para que de esa fusión se estableciera como único recurso al primero, en consecuencia, el Código Fiscal de la Federación vigente para 1996, se estableció como único recurso al de revocación, regulado del artículo 116 al 128; en esos preceptos legales se señalaron los casos de procedencia de ese medio de defensa, requisitos que se deben cumplir en el escrito con que se promueve dicho medio de defensa.

Es necesario señalar que si en los argumentos expresados por la parte quejosa en el juicio de nulidad, se aduce que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a lo dispuesto en determinado precepto legal del Código Fiscal de la Federación, se actualiza la hipótesis prevista en el artículo 118, fracción II, del propio ordenamiento fiscal, razón por la cual, previamente a la promoción de dicho juicio, se debía agotar el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, como se puede observar de la tesis jurisprudencial emitida por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito².

4.2.2. REFORMAS AL ARTÍCULO 123 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación se establece la documentación que debe acompañarse al recurso de revocación, la cual citamos a continuación:

- La documentación que acredite la personalidad, cuando se actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.
- La documentación en que conste el acto impugnado.
- La constancia de notificación del acto impugnado, con excepción a cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. En caso de que la notificación se hubiera realizado por edictos, se deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano que la realizó.

² No. Registro: 227,231, Tesis aislada, Materia Administrativa, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: IV, Segunda Parte-1, Julio a Diciembre de 1989, Tesis: Página: 390, **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, CASO EN EL QUE DEBE AGOTARSE EL RECURSO DE OPOSICION AL, ANTES DE PROMOVERSE EL JUICIO DE NULIDAD.** Amparo directo 1756/89, Inmobiliaria Merooca, S.A. de C.V., 22 de noviembre de 1989, Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: César Thomé González.

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

Consideramos importante mencionar que la documentación anterior podrá ser rendida en copia simple, siempre y cuando el promovente, recurrente o demandante conserve en su poder los originales y en el caso de que la autoridad tenga indicios de que no existen o sean falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada para su cotejo.

Sin embargo, las pruebas documentales pueden ser rendidas aún cuando el contribuyente que pretende impugnar un acto, no las tenga en su poder, esto según el multicitado artículo 123, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, donde propiamente nos dice que el demandante tiene que señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para lo anterior, el contribuyente deberá identificar con toda precisión los documentos y, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos.

Por lo tanto, la autoridad fiscal entenderá que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada (copia certificada) de los originales o de las constancias de éstos.

En el mismo sentido, la autoridad fiscal, a petición del recurrente, podrá recabar las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

En el caso de que el escrito de interposición del recurso hiciera alusión a pruebas documentales cuando estas no acompañen el escrito, la autoridad fiscal le requerirá al promovente para que las presente en un término de cinco días, cuando estas fueran las del documento que acredite la personalidad del promovente; el documento en que conste el acto impugnado o constancia del acto impugnado si la hubiese y en caso de no presentados, se tendrá por no interpuesto el recurso, en caso de no

rendirlas en el anterior plazo. Por otro lado, si se trata de pruebas documentales distintas a las anteriores, la autoridad fiscal las tendrá por no ofrecidas restando con ello efectividad al recurso de revocación interpuesto.

Para efectos del recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Las autoridades fiscales recibirán las pruebas concernientes siempre y cuando no se haya dictado la resolución del recurso.

Se tendrán como pruebas plenas: la confesión expresa del recurrente, las presuncionales legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos siempre y cuando en estos se contengan declaraciones de verdad con manifestaciones de hechos de particulares; dichos documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones con manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren una convicción distinta acerca de los hechos del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo señalado anteriormente, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

El trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, será válido cuando se aplique lo dispuesto en el Título VI, Capítulo VII del Código Fiscal de la Federación, el cual propiamente nos establece cuáles serán las pruebas que se admiten en caso de interponer el recurso de revocación, es decir, se aplicará el

mismo criterio que para los juicios de nulidad que se admite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; dicho título expresa que serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los inconformes se limiten a hechos que consten de documentos que obren en poder de las autoridades.

a) **Documental pública:** Consiste en aportar y rendir todas aquellas pruebas documentales que emanen de una autoridad pública o persona acreditada como fedatario público, tal es el caso de los corredores públicos, notarios y jueces, etc., como ejemplo: las actas constitutivas de una entidad, los poderes otorgados a los representantes legales de las personas morales protocolizados ante fedatario público entre otros.

De la misma forma se consideran pruebas con carácter público todas aquellas emanadas de las autoridades, como son: los requerimientos de obligaciones, las actas de embargos, los citatorios, las actas levantadas con objeto de una visita domiciliaria, actas de notificación, etc.

Por otro lado, pueden rendirse al respecto todos aquellos documentos emanados por las autoridades fiscales al respecto del acto que se pretende impugnar vía recurso de revocación, teniendo con ello la condición de documentales públicos.

b) **Documental privada:** se integra por todos aquellos documentos como su nombre lo señala emanados del particular, que nos sirvan como pruebas para desvirtuar un acto de autoridad, algunas de ellas son las declaraciones de pagos provisionales (forma oficial I-D en el caso de persona moral, 1-D y 1-D1 si es persona física siempre y cuando el acto a impugnar sea derivado a partir del 1 de enero de 2002, en los demás casos se aportarán las declaraciones en las formas especiales que estuvieron vigentes para la presentación de pagos provisionales), en el mismo sentido podemos aportar las declaraciones anuales, las cuales pueden ser según sea el caso las presentadas en el formulario oficial 2 (declaración anual de persona

moral) y el 6 u 8 (el formato 6 es declaración anual persona física y el formato 8 es declaración anual simplificada para persona física).

También, es válido aportar según sea el caso reportes de contabilidad, integraciones de saldos, papeles de trabajo, y todos los papeles que integren la contabilidad.

En el caso del dictamen, este se considerará como una prueba de carácter privado debido a que es realizado por Contador Público Registrado, pues esta figura no se considera dentro de los sujetos con fe pública, de la anterior aseveración afirmamos que cuando sea necesario invocar como prueba documental el dictamen para efectos fiscales, éste invariablemente tendrá la condición de prueba documental privada.

c) **La pericial:** para definir este tipo de prueba es necesario invocar lo dispuesto en el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación (admisión de pruebas) último párrafo el cual textualmente señala:

“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”.

Que en otras palabras este argumento nos remite al capítulo de las pruebas del Título relativo al Juicio Contencioso Administrativo, de lo cual podemos hacer una aclaración diciendo que al rendir las pruebas correspondientes para la interposición del recurso de revocación, se someterán éstas a lo establecido para la demanda de nulidad interpuesta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En lo que respecta a la prueba pericial el Capítulo relativo señala en el artículo 231 que la prueba pericial se sujetará a lo siguiente:

- Cuando recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación, en un plazo de diez días las partes deberán presentar a sus peritos, con la finalidad de acreditar que reúnen los requisitos correspondientes, acepten el cargo y protesten

su legal desempeño, en caso de no hacerlo, o de que la persona propuesta no acepte el cargo o no reúna los requisitos de ley, sólo se considerará el peritaje de quien haya cumplido con los requisitos.

- Cuando a juicio del magistrado instructor, deba prescindir la diligencia y lo permita la naturaleza de ésta, se señalará lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial pudiendo pedir a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes así como exigirles la práctica de nuevas diligencias.
- En los acuerdos por los que se discierna a cada perito, el magistrado instructor les concederá un plazo mínimo de 15 días a la parte que lo propuso con la observación de que únicamente se considerarán los dictámenes rendidos dentro del plazo concedido.
- Sólo por una vez y por causa justificada y comunicada al instructor antes de vencer los plazos mencionados, las partes podrán solicitar la sustitución de su perito, para lo cual deberán señalar el nombre y domicilio de la nueva persona propuesta.

Después de hacer las aclaraciones pertinentes al respecto de la prueba pericial, podemos dar lo que en nuestra opinión se refiere a dicha prueba; tratándose de recurso de revocación, es aquella prueba (dictamen u opinión) que rinden terceros denominados peritos, los cuales deben acreditar su especialidad conforme a lo dispuesto en el ya mencionado artículo 231; en el mismo tenor, es importante hacer mención de que la prueba pericial se integrará por la opinión de dos personas que acrediten el cargo, uno por parte del quejoso y otro por parte de la autoridad demanda, los cuales tendrán que emitir el dictamen al respecto de la querella que se ventile en el acto impugnado.

d) **Presuncional, en su doble aspecto, legal y humana.** La presuncional desde nuestro punto de vista puede ser considerada como una prueba meramente

subjetiva, esto apoyado en el hecho de que se deja al libre arbitrio o criterio de los magistrados (en el caso de que se trate de una demanda de nulidad interpuesta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o abogados tributarios del departamento jurídico de la administración local en que se haya interpuesto el recurso de revocación; quienes determinarán si es procedente admitir tal prueba.

Por otro lado, analizar desde el punto de vista semántico encontramos que "presunción" se refiere a "suposiciones, conjeturas e hipótesis de los hechos controvertidos".

En materia legal se le denomina presunción a la conclusión que extrae el juez o magistrado de un hecho conocido para descubrir la verdad de un hecho desconocido o incierto y esto se conoce como *la presunción de hechos*. Dicha prueba para que se considere presuncional de hecho y de derecho será necesario que no exista prueba en contrario que pueda desvirtuarla.

e) **Instrumental de actuaciones.** La prueba instrumental se refiere propiamente a las pruebas documentales que son aportadas en el recurso de revocación o en la misma demanda de nulidad, pero esta prueba no es propia del Derecho Fiscal, es utilizada en todas las ramas del Derecho, debido a que en todos los procesos, ya sean civiles, mercantiles, penales, etc.; es necesario aportar las comentadas pruebas documentales para asegurar hechos o desvirtuarlos según se trate.

La instrumental de actuaciones como tal, es utilizada en Derecho Fiscal por un lado para catalogar a todas las demás pruebas documentales en sus dos vertientes: públicas y privadas, al igual que la prueba pericial etc.; éstas forman parte del expediente del recurso de revocación, dicho expediente será el encargado de recopilar todos los instrumentos (pruebas) utilizados en un litigio de esta índole.

Dicho en otras palabras, la prueba instrumental de actuaciones se compondrá de todos aquellos documentos utilizados en el desahogo del recurso, formando un

expediente de todo lo actuado, el cual también podrá ser aportado como prueba en apoyo de los hechos y agravios manifestados en el cuerpo del recurso de revocación.

Cabe aclarar que el último párrafo del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación (vigente a partir de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989), contiene una sanción rigorista y perjudicial para el gobernado, la cual no existía antes de la modificación aludida; supuesto que establece que cuando el promovente del recurso de revocación no acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones I a III de dicho precepto, que a saber son: "I.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales; II.- El documento en que conste el acto impugnado, y; III.- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta"; la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. Esta sanción desproporcionada, provoca un estado de indefensión al contribuyente, pues, el capítulo de recursos tiene una vital trascendencia porque con esto se da inicio al contencioso administrativo, en cuanto a que, una vez determinada una liquidación o fincado un crédito fiscal, son los recursos el medio para hacer valer las inconformidades. El desechamiento del recurso por la omisión de acompañar alguno de los documentos al escrito en que se interponga el recurso, sin previo requerimiento, niega el acceso a ser oído y vencido en juicio, de ahí que sea inconstitucional dicho precepto por ser violatorio de la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Tan es así, que el legislador reformó dicho precepto por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994, en el que ya se establece el respeto a la garantía aludida mediante el imperativo dirigido a la autoridad para que en el caso de que no se adjunten al recurso de revocación los documentos a que se refiere ese mismo numeral, de requerir previamente al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días.

Ahora bien, para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución, se deben considerar dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero, comprende los medios establecidos en el propio texto constitucional constituidos por la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El segundo, constituye el contenido, espíritu o fin último que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado con el acto privativo o en situación que afecte gravemente sus defensas. De ese modo, los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho fundamental de defensa deben facilitarse al gobernado, de manera que en cada caso no se produzca un estado de indefensión, erigiéndose en formalidades esenciales aquellas que lo garanticen. Por consiguiente, el procedimiento administrativo, acorde con esos requisitos, debe contener condiciones que faciliten al particular la aportación de los elementos en que funde su derecho para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa, de manera que si el artículo 123, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, no contempla la prevención al impugnante para que regularice su recurso y, en cambio, establece una sanción desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, por el hecho de no acompañar alguno de los documentos que precisa, como es el tener por no presentado el recurso de revocación, es evidente la violación a la garantía de audiencia, en tanto que tal disposición se aparta de los principios fundamentales que norman el debido proceso legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y de probar la argumentada ilegalidad.

4.2.3 REFORMAS DEL ARTÍCULO 130 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo 130 del Código Fiscal de la Federación textualmente señala lo siguiente:

“Artículo 130. En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

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

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

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

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

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”.

Cuando se hable de toda clase de pruebas, a excepción de la testimonial y confesional, se deben entender las previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual en su numeral 93 señala como pruebas las siguientes:

- La confesión.
- Los documentos públicos.

- Los documentos privados.
- Los dictámenes periciales.
- El reconocimiento o inspección judicial.
- Los testigos.
- Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- Las presunciones.

Las anteriores probanzas se admiten en el trámite del recurso de revocación. Sin embargo, el artículo que en este apartado capitular ocupa nuestra atención hace una salvedad al decir “excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posición”.

La prueba testimonial o testimonio es la declaración procesal de un tercero ajeno a la controversia, acerca de hechos que a ésta conciernen.

Así pues, se considera que dada la naturaleza de los procedimientos y actos tributarios-administrativos no sería posible tomar en cuenta tal prueba, pues resultaría muy difícil pensar que en alguna de las actividades realizadas por las autoridades en las que el testigo tenga un peso específico, tal circunstancia haga que su testimonio pudiera provocar la revocación de un acto.

La otra excepción que marca el artículo en mención es la prueba confesional, y resulta conveniente aclarar que sólo se refiere a la que hagan las autoridades y no así la de particulares y además se alude a que esta confesional sea mediante absolucón de posiciones, lo que quiere decir que cualquier otra confesión de las autoridades que conste en documentos públicos emitidos por la autoridad en el ejercicio de sus funciones es una prueba que sí puede ofrecerse y en consecuencia debe admitirse.

4.3. DISMINUCIÓN EN LA EFICACIA JURÍDICA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

4.3.1. REFORMAS A LA LEY ADUANERA.

Cabe precisar que tanto la Ley Aduanera como el Código Fiscal de la Federación destinan en sus contenidos, apartados capitulares relativos a los recursos administrativos.

Así tenemos, que el Código Fiscal de la Federación en el artículo 116 establece textualmente que: “Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal, se podrá interponer el recurso de revocación”.

Anteriormente el artículo 142 de la Ley Aduanera, a diferencia de lo que establecía el Código Fiscal de la Federación, indicaba que el recurso de revocación debía agotarse por el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Tal y como se expone en la siguiente tesis jurisprudencial que a la letra dice:

No. Registro: 214,262
Jurisprudencia
Materia(s):Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 71, Noviembre de 1993
Tesis: VIII.2o. J/17
Página: 76

RECURSO DE REVOCACION, ES OBLIGATORIO AGOTARLO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA). La Ley Aduanera establece que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y que este, en su artículo 120 al referirse a la interposición del recurso de revocación, prevé que sera optativa tal interposición para el

interesado, antes de acudir al tribunal fiscal de la federación; sin embargo, el artículo 142 de dicha ley, establece la salvedad por cuanto a la obligatoriedad de interponer dicho recurso, y estando previsto en la ley especial que lo es la ley aduanera, esta es aplicable frente a la norma general que prevé el diverso Código Fiscal de la Federación, de tal manera que aun cuando la resolución administrativa impugnada no proviene de tribunales judiciales, administrativos y del trabajo y emana de un procedimiento seguido en forma de juicio, en el caso no se esta frente a la resolución definitiva, para los efectos del amparo, puesto que la recurrida en vía de amparo indirecto, puede ser revocada, modificada o anulada mediante el recurso de revocación y más aún, a través del juicio de nulidad por el tribunal fiscal de la federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 496/91. Alicia Juárez Villarreal. 22 de enero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Amparo directo 23/92. José Rodríguez Vázquez. 12 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretario: Humberto de Jesús Siller Arras.

Amparo directo 227/92. Nacu Martínez Quiroz. 16 de septiembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Rodríguez Olmedo. Secretaria: Leticia R. Celis Saucedo.

Amparo en revisión 289/93. Teodoro Ariel Barrientos Castillo. 8 de septiembre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Camacho Reyes. Secretario: Alberto Caldera Macías.

Amparo directo 340/93. Urbanizadora Basaseachic, S.A. de C.V. 30 de septiembre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Rodríguez Olmedo. Secretario: Hugo Arnoldo Aguilar Espinosa.

Sin embargo con la publicación en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995, respecto del decreto por el que se expidieron nuevas leyes fiscales y se modificaron otras; entre las cuales tenemos que el apartado de los recursos administrativos una reforma importante, en el sentido de que será optativo su interposición para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal de la Federación, dando una nueva perspectiva a dicho medio de defensa, puesto que con ello disminuyó la eficacia en materia aduanera, puesto que

anteriormente el artículo 142 a diferencia de lo que establece el Código Fiscal de la Federación, indicaba que el recurso deberá agotarse por el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal, y con la modificación se estableció la opción de interponerlo antes de acudir al Tribunal como actualmente se establece en el artículo 203 de la Ley Aduanera.

Se recuerda que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se puede hacer valer por terceros que afirmen ser dueños de los bienes embargados o tener preferencia para que se les cubra un crédito antes que el fiscal, tal y como se dispone en el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien, teniendo presente que la Ley Aduanera, anteriormente en su artículo 142, establecía que el interesado, antes de promover el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe agotar el recurso de revocación, mientras que el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad fiscal, faculta al interesado para impugnar, si así lo desea, el acto por medio del recurso de revocación o acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a pedir su anulación (evento este último que no da motivo a declarar improcedente el juicio de nulidad), resulta evidente que con ello, disminuyó la eficacia, pues fue perdiendo la credibilidad del recurso como medio de defensa.

La Ley Aduanera establece que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y que este, en su artículo 120 al referirse a la interposición del recurso de revocación, prevé que será optativa tal interposición para el interesado, antes de acudir al tribunal fiscal de la federación; sin embargo, el artículo 142 de dicha ley, establece la salvedad por cuanto a la obligatoriedad de interponer dicho recurso, y estando previsto en la ley especial que lo es la ley aduanera, esta es aplicable frente a la norma general que prevé el diverso Código Fiscal de la Federación, de tal manera que aun cuando la resolución administrativa impugnada no proviene de tribunales judiciales, administrativos y del trabajo y emana de un

procedimiento seguido en forma de juicio, en el caso no se esta frente a la resolución definitiva, para los efectos del amparo, puesto que la recurrida en vía de amparo indirecto, puede ser revocada, modificada o anulada mediante el recurso de revocación y más aún, a través del juicio de nulidad por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

4.3.2. REFORMA AL ARTÍCULO 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Conforme a la exposición de motivos del decreto por el que se expidieron nuevas leyes fiscales y se modificaron otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 15 de diciembre de 1995, pone de manifiesto que lo que se pretendió con las reformas al artículo 197 y del Código Fiscal de la Federación de autorizar en el juicio de nulidad la introducción de cuestiones distintas o no planteadas ante las autoridades que resolvieron el recurso administrativo y obligar a las Salas del Tribunal Fiscal a resolverlas en la medida en que contarán con elementos suficientes para ello.

En efecto con la reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor el primero de enero de 1996, el contribuyente que promueve juicio de nulidad, puede hacer valer conceptos de impugnación no propuestos en el recurso administrativo de revocación, contrario a lo que sucedía bajo la vigencia del texto anterior, que solamente que para salvar la observancia de los principios de preclusión, definitividad, litis cerrada y paridad procesal, involucrados en los artículos 125, 132, 202, fracciones V y VI, y 215 del Código Tributario, el tercer párrafo de la misma disposición legal crea la ficción de que, en ese supuesto de conceptos de impugnación novedosos, se entenderá que el actor está controvirtiendo en la demanda de nulidad, simultáneamente, tanto la resolución recaída al recurso administrativo, como el acto atacado a través del recurso, a fin de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda pronunciarse sobre los nuevos motivos de anulación, creando una disminución de la eficacia jurídica del recurso de revocación.

El artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, contenía el principio de "litis cerrada" que impedía que se examinaran los argumentos dirigidos a demostrar la ilegalidad del acto administrativo contra el cual se enderezó el recurso, es decir, no permitía que el demandante hiciera valer o reprodujera argumentos relativos a la resolución recurrida; y, por ende, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación no estaba obligado a estudiar los conceptos de anulación que reiteraran argumentos ya expresados y analizados en el recurso ordinario; sin embargo, en el texto vigente del último párrafo del citado numeral se simplificó el procedimiento contencioso administrativo al cambiar el principio de "litis cerrada" por el de "litis abierta", el cual comprende no sólo la resolución impugnada, sino también la recurrida; los nuevos argumentos que pueden incluir los razonamientos que se refieran a la resolución recurrida, y los dirigidos a impugnar la nueva resolución; así como aquellas razones o motivos que reproduzcan agravios esgrimidos en el recurso administrativo en contra de la resolución originaria. Por tanto, todos estos argumentos, ya sean novedosos o reiterativos de la instancia administrativa, constituyen los conceptos de anulación propios de la demanda fiscal, lo cual implica que con ellos se combaten tanto la resolución impugnada como la recurrida en la parte que afecte el interés jurídico del actor, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está obligado a estudiarlos.

De conformidad con el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, que da la posibilidad de que la litis sea abierta, el actor tiene derecho a introducir en su libelo conceptos de impugnación novedosos no hechos valer en el recurso administrativo, con la única salvedad de que debe combatir también la resolución dictada en ese recurso, exponiendo conceptos de impugnación en su contra y señalando el porqué dicha resolución no satisface su interés, para que se entienda que simultáneamente impugna tanto la recaída en el recurso, como la controvertida mediante el mismo, por lo que si en el caso el contribuyente actor en el juicio de nulidad respectivo sólo se limitó a afirmar en la demanda origen del mismo que combate la recaída en el

recurso, sin hacer valer conceptos de anulación en su contra o señalar qué agravios no fueron examinados correctamente y, posteriormente, de existir alguna parte que no satisfizo su interés jurídico, impugnar la resolución originaria controvertida mediante el recurso, limitándose a plantear conceptos de impugnación nuevos, orientados a cuestionar esa resolución originaria, debe concluirse que los mismos son ineficaces, al no surtirse la hipótesis a que se refiere el aludido artículo 197, porque tales conceptos no se enderezan contra ambas resoluciones, sino sólo respecto a la determinación originaria que motivó el recurso administrativo.

De la interpretación al principio de la litis abierta contemplado en el último párrafo del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación que textualmente dice: "... Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.", se desprende que la autorización para formular conceptos de anulación impugnándose tanto la resolución que pone fin al recurso, como la reclamada dentro de diverso medio ordinario de defensa, no autoriza el demandar la nulidad de ésta, dado que se subsume en la nueva, aunque la litis abierta permita tomar en consideración los conceptos de nulidad destinados a combatir los fundamentos de la primeramente dictada cuando el agraviado considere que le continúa afectando.

De lo anterior encontramos que con la modificación que se hizo al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación en 1995, se disminuyó la eficiencia jurídica del recurso de revocación, puesto que el contribuyente que opte por interponer este medio de defensa y la resolución que no le recaiga, no satisfaga su interés jurídico, podrá controvertirla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual puede hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, situación que implica que el recurso de revocación carece de la suficiente eficacia como para recurrir a éste con toda confiabilidad, más aún cuando es la propia autoridad hacendaria la encargada de resolverlo.

4.3.3. PUBLICACIÓN DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Con la publicación de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2005, vigente al 1° de enero de 2006, se derogo el procedimiento del Juicio Contencioso Administrativo previsto en el Título VI del Código Fiscal de la Federación, trayendo como consecuencia una vez más la disminución de la eficacia del recurso de revocación, puesto que el artículo 1° de la Ley en comento, permite la litis abierta también en el caso de la resolución a un recurso administrativo, cuando el mismo se declare como “no interpuesto” o se deseche por improcedente por la autoridad resolutora.

En efecto se debe tener que cuando la resolución que pone fin a un recurso de revocación y este fue desechado o se tuvo por no interpuesto, y la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que conozca de su interposición en juicio de nulidad deberá desestimar los agravios encaminados a atacar los actos originalmente recurridos, puesto que el medio de defensa intentado por un contribuyente no procedió, lo que resulta violatorio al principio de igualdad de partes, debido a que la Sala únicamente debe resolver el juicio de nulidad, respecto a la legalidad del desechamiento o en su caso de la no interposición del recurso de revocación, a fin de no dejar en estado de indefensión de la autoridad administrativa que conoció del recurso.

Acorde a lo anterior, es de señalar que la litis en el juicio de nulidad se debe dilucidar cuando la autoridad administrativa al resolver un recurso de revocación lo tuvo por no presentado o desechado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, solamente deberá estudiar la legalidad del desechamiento o de la no interposición, puesto que de entrar al estudio de los agravios hechos valer en contra de los actos originalmente recurridos dejaría en estado de indefensión a la autoridad, porque no entró a su estudio.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis publicada en las páginas 2845 y 2856 de la Segunda parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1988, que dice:

“LITIS EN EL JUICIO DE NULIDAD FISCAL.- La litis del juicio de oposición a una resolución fiscal debe integrarse con los motivos y fundamentos de la propia resolución y los argumentos de impugnación de la parte demandante, así como con la contestación de la demanda, referidos a esos motivos y fundamentos.”

En este sentido, se tiene que el artículo 1° último párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo violenta fragantemente el principio de igualdad de partes, puesto que si la resolución que recayó al recurso de revocación no procedió, por lo que se desechó o se tuvo por no interpuesto, el particular no puede hacer valer en juicio agravios en contra de un acto que no fue admitido a estudio en el recurso de revocación, por no ser una resolución definitiva.

Por lo tanto, tenemos que si el recurso de revocación intentado por la persona afectada por el acto emitido por la autoridad fiscal, fue desechado por improcedente o se tuvo por no presentado, éste no existió legalmente, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no debe estudiar los agravios de fondo, puesto que se aceptaría aceptando la legalidad de una instancia intentada a través de una vía inexistente, es decir, se estaría tácitamente creando un recurso fuera de la ley.

Sirve de apoyo el criterio del Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, correspondiente al mes de Marzo de 2002, Página 1458.

“SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. CARECEN DE FACULTADES PARA RESOLVER EL FONDO DE LA CONTROVERSIA CUANDO SE DESECHÓ EL RECURSO ADMINISTRATIVO. El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, reformado por decreto publicado el treinta y uno de diciembre de dos mil en el Diario Oficial de la Federación, dispone que las

sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; sin embargo, de ninguna manera concede a dicho tribunal la facultad de sustituir a la autoridad administrativa y pronunciarse sobre las cuestiones no analizadas por la misma, en razón de haber desechado los recursos de revocación, sino que corresponde a dicho tribunal resolver la cuestión planteada, la que se constriñe a decidir si fue legal o no la determinación de la autoridad administrativa, en el sentido de desechar los recursos de revocación interpuestos por el contribuyente, ya que esas son las resoluciones impugnadas, máxime que dicha autoridad no se pronunció respecto de la inconformidad de fondo planteada por el recurrente, por lo que si la Sala, a fin de resolver la pretensión del actor, deducida de la demanda, más que pronunciarse respecto de las resoluciones impugnadas de nulidad, resuelve el fondo, en atención a los agravios planteados, se aparta de la litis que forma el juicio de nulidad, transgrediendo así lo que establece el precepto legal citado, con la consecuente violación a la garantía de legalidad.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 92/2001. Administrador Local Jurídico de Celaya en el Estado de Guanajuato, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otros. 23 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Gabriel Montes Alcaraz. Secretario: Juan Antonio Gutiérrez Gaytán.”

Apoya lo anterior, el criterio del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, correspondiente al mes de Junio de 2001, Página 763:

“SALAS FISCALES. LA OBLIGACIÓN DE ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA MEDIANTE EL RECURSO ADMINISTRATIVO, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 197, ÚLTIMO PÁRRAFO Y 237, PÁRRAFO FINAL, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACTUALIZA CUANDO EL RECURSO NO SE ESTUDIÓ DE FONDO, POR HABERSE DESECHADO. Los artículos 197, último párrafo y 237, párrafo final, del Código Fiscal de la Federación, vigentes a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y seis, establecen, respectivamente: "Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso." y "Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución

dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda." La interpretación armónica de estos numerales hace estimar que tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, las Salas Fiscales tienen la obligación de pronunciarse sobre el tema de fondo propuesto en el recurso administrativo, a través del análisis de la resolución recaída en él, siempre y cuando cuenten con los elementos suficientes para hacerlo. Ahora bien, si tal resolución versa sobre la procedencia del recurso administrativo, ello constituye una excepción a la regla contenida en el invocado artículo 237, de que la Sala tiene la obligación de analizar la legalidad de la resolución combatida mediante el recurso administrativo, cuando cuente con los elementos suficientes para hacerlo, toda vez que si tal recurso fue desechado por la autoridad fiscal, la Sala responsable se encuentra imposibilitada para estudiar argumentos esgrimidos en contra de la resolución debatida en el recurso, porque esta determinación no ha sido analizada por la autoridad administrativa, y por eso lógicamente no es posible establecer que hay alguna parte no satisfactoria de los intereses del promovente, puesto que su insatisfacción es absoluta merced al desechamiento de su instancia. El estudio de aquellos argumentos por la Sala, únicamente cabe cuando se realiza un estudio de fondo en el recurso administrativo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO

Amparo directo 601/2000. Nuga Construcciones, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Alfonso Álvarez Escoto. Secretaria: Claudia de Anda García.

Amparo directo 592/2000. Roberto León Esparza. 20 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Alfonso Álvarez Escoto. Secretaria: Claudia de Anda García."

Es igualmente aplicable la tesis sustentada por el: Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XV, Abril de 2002, Página 1329, que a la letra dice:

“RECURSO ADMINISTRATIVO. LA OBLIGACIÓN QUE TIENEN LAS SALAS FISCALES DE PRONUNCIARSE SOBRE LA CUESTIÓN DE FONDO PROPUESTA EN ÉL, ANALIZANDO LA RESOLUCIÓN RECAÍDA SE ACTUALIZA SIEMPRE Y CUANDO CUENTEN CON LOS ELEMENTOS SUFICIENTES PARA HACERLO Y ESE MEDIO DE

IMPUGNACIÓN HAYA SIDO PROCEDENTE. La hipótesis que viene a constituir una excepción a lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 197, así como el numeral 237, ambos del Código Fiscal de la Federación, relativa a la obligación que tienen las Salas Fiscales de analizar la legalidad de la resolución combatida mediante el recurso administrativo, cuando cuenten con los elementos suficientes para hacerlo, se actualiza cuando tal recurso administrativo se tiene por no interpuesto por la autoridad demandada, pues en este caso la Sala responsable no está obligada a estudiar los argumentos planteados en contra de la resolución debatida por estar imposibilitada para hacerlo, como consecuencia de no haber sido analizada esta cuestión por la autoridad administrativa, esto es, si no existe pronunciamiento en cuanto al fondo, no se puede considerar que exista alguna parte no satisfactoria a los intereses de la promovente, al constituir, en todo caso, una insatisfacción absoluta con motivo de haberse tenido por no interpuesto el mencionado recurso.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 4019/2001. Alimentaria Mexicana Bekarem, S.A. de C.V. 23 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretario: Amado Lemus Quintero.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, junio de 2001, página 763, tesis III.1o.A.82 A, de rubro: "SALAS FISCALES. LA OBLIGACIÓN DE ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA MEDIANTE EL RECURSO ADMINISTRATIVO, CONFORME A LOS ARTÍCULOS 197, ÚLTIMO PÁRRAFO Y 237, PÁRRAFO FINAL, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACTUALIZA CUANDO EL RECURSO NO SE ESTUDIÓ DE FONDO, POR HABERSE DESECHADO."

CONCLUSIONES

PRIMERA. La administración siempre debe ajustar sus actos a las normas jurídicas que regulen su actividad; sin embargo, en ocasiones no cumple con esos requisitos, ya sea por inexacta aplicación de la ley, por su indebida interpretación o, incluso, por arbitrariedad. Ante esta realidad ha sido necesario crear medios idóneos de defensa que estén al alcance del particular afectado. A dicho medio se les conoce como recurso administrativo.

SEGUNDA. El recurso como medio de defensa es efectivo por que esta estructurado con técnica, clara, sencilla y rápida; clara en cuanto a sus requisitos, sencilla en su tramitación y rápida en su resolución para que los particulares puedan acudir en forma confiada y segura de que en caso de existir alguna violación, ésta será anulada.

TERCERA. El recurso administrativo de revocación es un medio de defensa sin muchas complicaciones, al alcance de todos los particulares, ya que, aunque se tienen que cubrir ciertos requisitos básicos, el propio agraviado puede preparar el medio de defensa sin entrar en muchos tecnicismos propios de los Tribunales y que se puede traducir en un ahorro dentro de un costoso conflicto.

CUARTA. El origen de los medios de impugnación es de gran importancia para la comprensión del tema de estudio, toda vez que desde tiempos remotos han existido para salvaguardar los derechos de los gobernados, pues siempre se han dado violaciones a sus derechos administrativos y en ese sentido ha resultado necesario contar con los instrumentos jurídicos que los protejan de los actos de autoridad, aunque dichos recursos administrativos evidentemente a lo largo del tiempo han sufrido diversas modificaciones.

QUINTA. Desde una perspectiva histórica, tenemos que los primeros antecedentes del recurso de revocación se ubican en la antigua Roma, en donde se encontraban

figuras tales como la *revocatio in duplum*, en la cual una sentencia que se diera volando la ley debía ser nula. El demandado condenado ilegalmente no tenía más que esperar la ejecución del juicio para prevalecerse de la nulidad, aunque podía también tomar la iniciativa y pedir que fuese comprobada la nulidad de la sentencia.

SEXTA. En México, el antecedente más remoto que se tiene sobre los recursos administrativos se dio durante la Colonia, etapa en la cual los medios de impugnación tenían por objeto cambiar los abusos de las autoridades fiscales y eran interpuestos directamente ante el Virrey, e iban dirigidos en especial a atacar aquellas resoluciones que no se ajustaban a la disposición impositiva.

SÉPTIMA. Sin embargo, no fue sino hasta la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación de 1938, cuando concretamente se comenzó a regular en materia de recursos, y en ese entonces se le llegó a denominar instancia de reconsideración, la cual no procedería en contra de las resoluciones dictadas en materia fiscal, salvo lo que previnieran las disposiciones especiales, así como también no producirían ningún efecto jurídico.

OCTAVA. Concretamente, fue hasta el Código Fiscal de la Federación de 1967 cuando expresamente se reguló por primera vez al recurso de revocación, que se dirigía en contra de las resoluciones dictadas en materia fiscal.

NOVENA. El recurso de revocación es un medio de defensa legalmente establecido en el Código Fiscal de la Federación, al alcance de los particulares para impugnar los actos o resoluciones administrativas definitivas por la autoridad en perjuicio de aquellos. Este medio de defensa permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de la parte interesada, cuando se considere lesionada por una resolución o acto administrativo definitivo que estime ilegal. De tal manera, que si resulta fundado su agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los particulares.

DÉCIMA. A lo largo de la presente investigación, se pudo constatar las ventajas y desventajas que presentan los medios de impugnación, de lo que resulta que realmente sí representan muchas más ventajas que perjuicios el contar con ellos, toda vez que en el caso del recurso de revocación, consagrado en el Código Fiscal de la Federación requiere de la realización de unos trámites muy cortos y sencillos antes de acudir al juicio de nulidad. Por tal razón, considero que es indispensable la existencia de los recursos administrativos en específico del recurso de revocación, pues para interponerlo sólo se deben satisfacer algunos requisitos contemplados por el Código Fiscal de la Federación, lo cual lo hace un medio de impugnación relativamente sencillo, comparado con un juicio normal como podría ser el de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

DÉCIMA PRIMERA. Considero que con la reforma al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, se disminuyó la eficiencia jurídica del recurso de revocación, puesto que el contribuyente que opte por interponer este medio de defensa y la resolución que no le recaiga, no satisfaga su interés jurídico, podrá controvertirla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual puede hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso, situación que implica que el recurso de revocación carece de la suficiente eficacia como para recurrir a éste con toda confiabilidad, más aún cuando es la propia autoridad hacendaria la encargada de resolverlo.

DÉCIMA SEGUNDA. El recurso administrativo de revocación no sólo se establece en interés de los particulares sino también en beneficio de la propia autoridad administrativa, ya que la misma debe procurar la depuración jurídica de su actividad, pues de esa manera facilita su funcionamiento y se evita su responsabilidad posterior deducida en un proceso ante los Tribunales respectivos.

DÉCIMA TERCERA. Aunque legalmente se permite que la autoridad tributaria, sea juez y parte en la resolución del recurso de revocación, también se debe reconocer que la actuación de éstas debe apegarse a lo que dispone la normatividad correspondiente, ya que existen los ordenamientos jurídicos que establecen que en caso de que los servidores públicos que no actúen con imparcialidad, objetividad y honradez puedan ser sancionados. Por tanto, el recurso de revocación debe considerarse como un medio de impugnación eficaz, puesto que las autoridades que emitan la resolución conducente deben apegarse a estricto derecho.

DÉCIMA CUARTA. Para que el recurso de revocación tenga una mayor eficiencia, se le debe dar un carácter obligatorio antes de acudir al juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es por ello que resulta necesario reformar el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA

ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. **Proceso Autocomposición y Autodefensa**, 2ª edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1970.

ÁLVAREZ TABIO, Fernando. **El Proceso Contencioso Administrativo**, Editorial, La Habana, Cuba, 1954.

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. **Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos**, 3ª edición, Editorial Porrúa, México, 1996.

BRAVO GONZÁLEZ, Agustín y BIALOSTOSKY, Sara. **Compendio de Derecho Romano**, México, 1996.

BRISEÑO SIERRA, Humberto. **Derecho Procesal Fiscal**, México, 1964.

BUCHANAN M., James. **Hacienda Pública**, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1978.

CARRILLO FLORES, Antonio. **La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México**, Editorial Porrúa, México, 1989.

CUENCA, Humberto. **Procesal Civil Romano**, Buenos Aires, Argentina, 1957.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**, Editorial Porrúa, México, 1996.

DIEP DIEP, DANIEL, **Fiscalística**, Editorial Cedrus Libant, S.A. de C.V., México, 1991.

FIX ZAMUDIO, Héctor. **Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano**, El Colegio Nacional, México, 1983.

FLORES BARROETA, Benjamín. **Lecciones de Primer Curso de Derecho Civil**, Universidad Iberoamericana, México, 1985.

FRAGA, Gabino. **Derecho Administrativo**, 20ª edición, Editorial Porrúa, México, 1980.

GALINDO CAMACHO, Miguel. **Derecho Administrativo**, Tomo II, 2ª edición, Editorial Porrúa, México, 1998.

GALINDO GARFIAS, Ignacio. **Derecho Civil, Primer Curso**, 21ª edición, Editorial Porrúa, México, 2002.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al Estudio del Derecho**, 43ª edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

GÓMEZ LARA, Cipriano. **Teoría General del Proceso**, 8ª edición, Editorial Trillas, México, 1991.

GONZÁLEZ, Juan Antonio. **Elementos de Derecho Civil**, Instituto Tecnológico de México, Ediciones Galaxia, México, 1973.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **Derecho Procesal Administrativo**, Tomo II, Madrid, España, 1957.

GONZÁLEZ RIVAS, Alejandro. **Los Contratos Administrativos**, Universidad Abierta, San Luis Potosí, México, 2000.

GUTIÉRREZ ARAGÓN, Raquel y RAMOS VERÁSTEGUI, Rosa María. **Esquema Fundamental del Derecho Mexicano**, 14ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

IBARROLA, Antonio de. **Cosas y Sucesiones**, 8ª edición, 4ª reimpresión, Editorial Porrúa, México, 1999.

MARGADANT, Guillermo F. **El Derecho Privado Romano**, 11ª edición, Editorial Esfinge, México, 1982.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**, Universidad Potosina, México, 1983.

MARTÍN LÓPEZ, Luis. **Derecho Fiscal Mexicano**, Editorial Clasa, México, 1989.

MOTO SALAZAR, Efraín. **Elementos de Derecho**, 45ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

PETIT, Eugene. **Tratado Elemental de Derecho Romano**, Editorial Porrúa, México, 1966.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. **Derecho Tributario Mexicano**, 4ª edición, Editorial Trillas, México, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho Fiscal Mexicano**, 3ª edición, Editorial Porrúa, México, 2003.

SERRA ROJA, Andrés. **Derecho Administrativo**, 4ª edición, Editorial Porrúa, México, 1968.

TENA RAMÍREZ, Felipe. **Leyes Fundamentales de México**, Editorial Porrúa, México, 1957.

VECCHIO, Giorgio del y RECASENS SICHES, Luis, **Filosofía del Derecho y Estudios de Filosofía del Derecho**, Tomo II, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, México, 1946.

LEGISLACIONES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, México, 2006.

Código Fiscal de la Federación, Editorial Porrúa, México, 2006.

Compilación de Legislación Fiscal, Suplemento, Editorial Dofiscal Editores, México, 2006

Ley Aduanera, Editorial Mc Graw Hill, México, 2006.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 01 de diciembre de 2005.

OTRAS FUENTES

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**, 9ª edición, Editorial Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1993.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Diccionario de Derecho Fiscal**, 1ª edición, Editorial Oxford, México 1998.

DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL, Tomo III, 2ª edición, Editorial Heliastica, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1989.

ESCRICHE, Joaquín. **Diccionario de Legislación y Jurisprudencia**, Editorial UTEHA, Buenos Aires, 1979.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, **Enciclopedia Jurídica Mexicana**, 12 Tomos, Editorial Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004.

MALUQUER DE MOTES, Carlos, "Persona Jurídica", **Enciclopedia Jurídica Española**, Tomo XIX, Editorial Francisco Seix, Barcelona, España, 1989.

MANUAL DEL JUSTICIABLE MATERIA ADMINISTRATIVA, Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, Octubre de 2003.

PALLARES, Eduardo. **Diccionario de Derecho Procesal Civil**, 20ª edición, Editorial Porrúa, México, 1993.

PINA VARA, Rafael y PINA, Rafael, **Diccionario de Derecho**, 30ª edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, **Diccionario de la Lengua Española**, Editorial Espasa Calpe, Madrid, España, 1992.

SOLDEVILLA, Carlos. "Persona jurídica", **Enciclopedia Jurídica Española**, Editorial Francisco Seix, Barcelona, España, 1989.

JURISPRUDENCIA

Tres Discos Compactos **IUS 2004, Junio de 1917-Diciembre de 2004, Jurisprudencia y Tesis Aisladas**, Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2004.