



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

“Análisis del Recurso de Revocación en Materia Fiscal”

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal

Presenta: Arturo Moreno Rivera

Tutor: M.A. Benito Rivera Rodríguez

México, D.F. a 30 de Mayo de 2016.



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.

Agradecimientos

A Dios, por regalarme la vida, los sueños, la fuerza para ir...

A la Universidad Nacional Autónoma de México, División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración, por regalarme lo mejor que un ser humano puede recibir: conocimiento que contribuye a mejorar la vida de sus egresados.

A cada uno de mis profesores del Posgrado, me llevo tanto de ustedes que no puedo más que dejarles mi eterno respeto y admiración...

Al Maestro Benito Rivera Rodríguez por el tiempo dedicado a la revisión del presente trabajo pero sobre todo por el tiempo compartido en todos estos años...

A mis Padres que siempre han confiado en mí pero sobre todo por su amor, su ejemplo y cuidados, los amo de manera eterna...

A mis hermanos, por apoyarme en los momentos más difíciles de la vida y por compartir las más grandes alegrías...

A Camila Moreno B. porque sin saberlo tú, y sin saberlo yo, todo lo que he logrado hasta hoy, es en gran medida inspirado en ti y para ti, ten por seguro que jamás soltaré tu mano, aun en la distancia cuidaré de ti, TE AMO...

A mis amigos que jamás me dejan y que son mi apoyo en la tormenta y mi refugio cuando a veces las cosas no van bien, los abrazo con amor, respeto y admiración...

INDICE

| | |
|---|-----------|
| Planteamiento del problema | 5 |
| Objetivos | 6 |
| Hipótesis..... | 7 |
| Introducción | 8 |
| CAPÍTULO 1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES..... | 10 |
| 1.1. Principio de obligatoriedad tributaria..... | 10 |
| 1.2. Principio de legalidad tributaria..... | 12 |
| 1.3. Principio de proporcionalidad tributaria..... | 15 |
| 1.4. Principio de equidad tributaria | 19 |
| CAPÍTULO 2. RECURSO ADMINISTRATIVO | 22 |
| 2.1. Concepto de recurso administrativo..... | 22 |
| 2.2. Antecedentes del recurso administrativo..... | 22 |
| 2.3. Principios del recurso administrativo..... | 24 |
| 2.4. Ventajas y desventajas del recurso administrativo..... | 25 |
| CAPÍTULO 3. RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN | 27 |
| 3.1. Concepto de recurso administrativo de revocación | 27 |
| 3.2. Concepto de acto administrativo..... | 27 |
| 3.3. Requisitos de los actos administrativos | 28 |
| 3.4. Resoluciones y actos contra los que procede interponer el recurso administrativo de revocación | 37 |
| 3.5. Plazos, lugares y formas para interponer el recurso administrativo de revocación | 40 |
| 3.6. Suspensión de los plazos para interponer el recurso administrativo de revocación..... | 41 |
| 3.7. Requisitos que debe contener el escrito de interposición del recurso de revocación | 44 |
| 3.8. Documentación que debe acompañarse al escrito de interposición del recurso de revocación | 45 |
| 3.9. Improcedencia y sobreseimiento del recurso..... | 55 |
| 3.10. Resolución al recurso de revocación..... | 66 |
| 3.11. Formas de resolver el recurso administrativo de revocación | 66 |
| 3.11.1. Desecharlo por improcedente..... | 67 |
| 3.11.2. Tenerlo por no interpuesto | 68 |

| | | |
|---------|--|-----|
| 3.11.3. | Sobreseer el recurso..... | 70 |
| 3.11.4. | Confirmación del acto impugnado | 70 |
| 3.11.5. | Mandar reponer el procedimiento administrativo. | 71 |
| 3.11.6. | Que se emita una nueva resolución | 73 |
| 3.11.7. | Dejar sin efectos el acto impugnado..... | 75 |
| 3.12. | Reglas para el cumplimiento de las resoluciones dictadas al recurso de revocación... | 76 |
| 3.12.1. | Vicios de forma..... | 76 |
| 3.12.2. | Vicios de fondo..... | 77 |
| 3.13. | Motivos o causas de revocación o ilegalidad de los actos o resoluciones administrativas..... | 78 |
| 3.13.1. | Incompetencia del funcionario. | 79 |
| 3.13.2. | Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes | 81 |
| 3.13.3. | Vicios de procedimiento..... | 82 |
| 3.14. | Ejemplo de escrito de recurso de revocación | 87 |
| | Conclusiones | 100 |
| | Bibliografía | 104 |
| | Cibergrafía | 104 |

Planteamiento del problema

La autoridad fiscal, en el desempeño de sus funciones, está expuesta a cometer errores en la aplicación de la legislación fiscal vigente, sea esto por los constantes y muy variados cambios que sufren las leyes tributarias en México o por desconocimiento, por parte de sus funcionarios, de dichas leyes, o incluso, porque se vea orillada a cometer abusos de autoridad dada la necesidad financiera del Estado para sufragar el gasto público, sea cual fuere la justificación que pudiéramos buscar a dicha situación, es innegable, que de manera frecuente el Fisco vulnera los principios tributarios y formalidades exigidas por las leyes en la realización de sus actos administrativos, lo cual compromete en ocasiones la estabilidad económica de los gobernados, pues encarece los créditos fiscales que éstos deben enterarle, por lo que es preciso conocer la forma en que el contribuyente puede defenderse obligando a la autoridad fiscal a actuar en un marco completamente legal.

Objetivos

Para dar solución al problema antes planteado, la presente tesina tiene como objetivo principal estudiar el Recurso de Revocación, sus requisitos formales y en general conocer cómo elaborarlo y contra qué actos de autoridad procede su interposición, presentando con ello al contribuyente un instrumento de defensa legal contra la autoridad fiscal cuando así lo considere pertinente, porque vea afectados ilegalmente sus intereses económicos.

Este trabajo también persigue, en un primer momento, analizar los principios tributarios y las formalidades legales que debe cumplir la autoridad al llevar a cabo actos administrativos, esto con la finalidad de que el contribuyente conozca sus derechos y con ello pueda identificar cuando éstos son vulnerados, surgiendo con ello la necesidad de defenderse de dichos actos de autoridad, lo cual puede hacerse a través del Recurso Administrativo de Revocación.

Hipótesis

El Recurso Administrativo de Revocación es un instrumento adecuado de defensa fiscal del gobernado contra los actos de molestia de la autoridad fiscal.

Introducción

Como todos sabemos, el Derecho, entre muchas acepciones, proviene del término latino *directum*, que significa lo que está conforme a la regla, esta expresión, aun cuando parece simple y genérica, encierra un gran significado y en sí misma el objetivo más importante del derecho que es lograr la convivencia armónica de la sociedad, lograr que el actuar de todas las partes integrantes en un estado de derecho se de en un entorno con reglas claras que delimiten el comportamiento de cada una de ellas, en este orden de ideas, las reglas que rigen la relación entre particulares se encuentran establecidas en el derecho privado y sus distintas ramas como son el derecho civil, el derecho mercantil, el derecho laboral, etc., pero existe una rama del derecho, que deriva del derecho público, que rige de manera especial la relación que se da entre particulares y gobierno en su carácter de contribuyente y fisco, respectivamente, esa rama del derecho es conocida como derecho fiscal que en palabras de Adolfo Arrijo Vizcaino *“es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco”*, y cuyo objeto es evitar que el Estado abuse de su potestad tributaria obligándolo a observar en todo momento las normas jurídicas contenidas en las distintas leyes que regulan su derecho a percibir, por parte de los gobernados, lo necesario para mantener un estado funcional que a su vez garantice el derecho para éstos de contribuir de manera proporcional y equitativa.

Recordemos que el artículo 31 Fracción IV de nuestra Carta Magna establece que es obligación de los mexicanos *“contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”* y de la cual derivan los principios de obligatoriedad, proporcionalidad, equidad y legalidad, a los cuales debe sujetarse la relación jurídico tributaria entendida, ésta, como el vínculo jurídico que se da entre sujeto Activo (estado) y sujeto Pasivo (gobernado) enlazados a través del hecho imponible o hipótesis normativa, que no es más que el supuesto jurídico establecido en una ley cuya realización, por parte del sujeto pasivo, origina el derecho para el Estado de percibir por parte de aquél una prestación a manera de tributo, la cual está regulada por esas normas jurídicas y esos principios constitucionales aludidos en renglones anteriores y que en el presente trabajo analizaremos de manera puntual por considerarlos el origen de las reglas a que debe sujetarse la autoridad fiscal en el desempeño de sus funciones, ya que será, precisamente su incumplimiento, lo que origine la necesidad de interponer un medio de defensa, como puede ser el Recurso Administrativo de Revocación, entre otros que tiene a su alcance el sujeto pasivo.

Una vez analizados los principios tributarios de obligatoriedad, legalidad, proporcionalidad y equidad, estudiaremos el Recurso Administrativo, sus antecedentes y principios que lo rigen, así como sus ventajas y desventajas, de esta manera estaremos en posibilidades de acotar el presente trabajo al tema central que es *El Recurso Administrativo de Revocación*, no sin antes definir de manera clara lo que debemos entender por Acto Administrativo y los requisitos que éste debe tener, de inmediato abordaremos de manera enfática los actos y resoluciones contra los que procede interponer el recurso administrativo de revocación, los plazos, lugares y formas para interponerlo además de señalar los requisitos y documentos adjuntos que debe tener el escrito del citado medio de defensa, también estudiaremos cuando es improcedente su interposición y en qué casos debe sobreseerse, finalmente señalaremos las formas en que la autoridad fiscal puede resolver el recurso administrativo de revocación así como los motivos o causas que pueden originar que dicha resolución sea fundada en la ilegalidad de los actos o resoluciones administrativas.

Pues bien, el presente trabajo tiene por objeto llevar a cabo un estudio analítico e integral del Recurso Administrativo de Revocación, por ser éste un importante instrumento o medio de defensa que el particular tiene para defenderse de los excesos, vicios y en general de toda ilegalidad en la que pudiera incurrir la autoridad fiscal en el desempeño de sus funciones.

CAPÍTULO 1. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1.1. Principio de obligatoriedad tributaria

Para entender el por qué debemos pagar impuestos y, en general contribuciones, es necesario citar de manera textual lo que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

...

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Del análisis de la fracción IV del artículo 31 de nuestra carta magna resulta por demás claro que es **obligación** de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, es decir, no es una opción ni está en la esfera jurídica del gobernado el decidir si quiere o no contribuir al gasto público, ya que el texto antes citado es de carácter imperativo, lo cual no deja ninguna duda de que el hecho de pagar contribuciones es un hecho obligatorio.

Para Guillermo Barnes García el gasto público implica el conjunto de erogaciones que realizan los gobiernos Federal, Estatal y Municipal, el sector paraestatal y los Poderes Legislativo y Judicial, en el ejercicio de sus funciones¹, el cual se cubre, de manera esencial con dos tipos de ingresos: Los ingresos tributarios (contribuciones) y los ingresos financieros.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece la clasificación de las contribuciones de la siguiente manera:

Artículo 2o.- *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

I. *Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.*

¹ <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>

- II. *Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.*
- III. *Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*
- IV. *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

Es de resaltar que cada una de las fracciones del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación arriba transcritas contiene la expresión “*contribuciones establecidas en Ley*” lo cual hace sentido con la fracción IV del artículo 31 constitucional que establece que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, en ese orden de ideas solo resta observar los ingresos contenidos en la Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2016 y que son los siguientes:

| INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL CONCEPTO | MILLONES DE PESOS | PORCENTAJE CON RELACIÓN AL TOTAL |
|---|----------------------|-------------------------------------|
| <i>Impuestos</i> | 2,407,716.70 | 50.54% |
| <i>Cuotas y aportaciones de seguridad social</i> | 260,281.10 | 5.46% |
| <i>Contribuciones de mejoras</i> | 31.70 | 0.00% |
| <i>Derechos</i> | 41,761.60 | 0.88% |
| <i>Productos</i> | 5,651.30 | 0.12% |
| <i>Aprovechamientos</i> | 161,743.00 | 3.40% |
| <i>Ingresos por ventas de bienes y servicios</i> | 791,912.00 | 16.62% |
| <i>Participaciones y aportaciones</i> | 0.00 | 0.00% |
| <i>Transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas</i> | 485,536.00 | 10.19% |
| <i>Ingresos derivados de financiamientos</i> | 609,240.60 | 12.79% |
| SUMAS | 4,763,874.00 | 100.00% |

Si sumamos los porcentajes que representan en el total de ingresos de la federación los conceptos: Impuestos 50.54%, Cuotas y aportaciones de seguridad social 5.46%,

Contribuciones de mejoras 0% y Derechos 0.88% (Contribuciones de acuerdo al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación) encontramos que dichos conceptos representan el 56.88% del total de ingresos que la federación pretende obtener en el ejercicio fiscal 2016, es decir, los ingresos tributarios representan más de la mitad de los ingresos del Estado, de ahí la importancia de los mismos y su justificación obligatoria que tiene por cuanto al pago se refiere, obligatoriedad que queda por demás clara con el análisis de los dispositivos legales antes transcritos y que como ya señale reiteradamente, dicha obligatoriedad nace en el artículo 31 fracción IV de nuestra constitución y se legitima, por un lado, con su estricta vinculación al gasto público y, por otro, en cada una de las leyes que regulan cada una de las contribuciones señaladas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, dando lugar al principio de legalidad de los tributos que analizaremos en adelante.

1.2. Principio de legalidad tributaria

Este principio, como lo señala Adolfo Arrijo Vizcaíno contiene un doble efecto:

“1. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.

2. Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren.”²

De la lectura de los dos numerales anteriores podemos advertir que el principio de legalidad limita el actuar del fisco al impedirle llevar a cabo algún acto que se encuentre fuera de la esfera jurídica que de manera expresa le dan campo de acción las leyes previamente aprobadas, lo cual se traduce en que el fisco no puede llevar a cabo ninguna acción que este fuera de la ley ya que en contraparte el contribuyente no estaría obligado a ser sujeto de coacción alguna, pues se configuraría de inmediato un acto ilegal, susceptible de ser recurrido mediante algún medio de defensa, a través del cual éste último sólo puede exigir los derechos que previamente le confieren las leyes.

Ahora bien, debemos recordar que “La Ley” es fuente formal del derecho y, por lo que al derecho fiscal se refiere, es la fuente formal por excelencia del mismo, ya que se traduce

² Arrijo, Vizcaíno Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima edición. México 2007.página 23

como la manera por la cual, de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben establecerse contribuciones y las sanciones correspondientes al incumplimiento de pago de las mismas (*nullum tributum sine lege* y *nullum crimen et poena sine lege*).

La ley abarca la creación o configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación de tributar; así mismo la obligación del hecho imponible a un sujeto determinado; la determinación del sujeto pasivo o contribuyente de derecho; la alícuota o monto del tributo y también sus exenciones, así como la configuración de un ilícito tributario en cualquiera de sus distintas variantes, así como sus sanciones que lo repriman, de cualquier tipo que sean.³

Al efecto conviene citar la siguiente tesis jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

[J]; 7a. Época; Pleno; S.J.F.; 91-96 Primera Parte; Pág. 172

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. *Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.*

Séptima Época: Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

³ García, Belsunce Horacio A, Temas de Derecho Tributario, Ed. Abedelo-Perrot, Buenos Aires, 1995, pag. 79.

De la transcripción textual de la tesis anterior, donde por cierto no debemos olvidar que la jurisprudencia también es fuente formal del derecho, resulta por demás claro que el principio de legalidad tiene por objeto principal, delimitar el actuar de la autoridad fiscal, al constituirse como un freno que el poder legislativo supone a la acción fiscalizadora, ya que si bien es cierto reconoce la obligación de contribuir al gasto público otorgándole facultades de cobro, también reconoce las reglas de que cada impuesto debe señalar, en la ley que lo regula, los elementos esenciales del mismo que son SUJETO, OBJETO, BASE, TASA O TARIFA Y EPOCA DE PAGO, lo anterior para dar certeza a los gobernados de en qué momento y circunstancias exactas el hecho imponible les es aplicable y se convierte en “hecho generador” de pago del impuesto correspondiente.

Recordemos que, por disposición del artículo 72 de nuestra Carta Magna, la facultad de expedir leyes está reservada única y exclusivamente al poder legislativo, situación que le da mayor importancia al principio de legalidad, pues no se deja al arbitrio de la autoridad fiscal la imposición de las contribuciones, ya que ésta no las impone, solo las cobra y debe hacerlo de acuerdo a las leyes expedidas por el poder legislativo, siendo el poder legislativo quien le reconoce al estado el derecho a percibir recursos de sus gobernados, pero también reconoce a éstos la importancia de tener certeza de la obligación señalada, ambas situaciones se materializan en una ley, dando vida de ésta manera al principio de legalidad, pilar fundamental del estado de derecho.

Por su parte el artículo 14 constitucional dispone lo siguiente:

Artículo 14.

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

Como puede observarse, el primer párrafo del artículo 14 constitucional señala que no podrá darse efecto retroactivo a ninguna ley en perjuicio de persona alguna, luego entonces si puede darse si es en beneficio, es decir, la retroactividad de la ley está

prohibida si es en perjuicio del sujeto de la misma, pero estará permitida si es en beneficio de éste, por lo tanto, si la autoridad fiscal aplicara una ley retroactivamente y esto le causa perjuicios al contribuyente tal situación sería jurídicamente inoperante y, en su momento, motivo de defensa.

1.3. Principio de proporcionalidad tributaria

El principio de proporcionalidad responde especialmente a “la necesidad de asegurar la Supremacía del contenido de las normas relativas a derechos fundamentales frente a la necesaria regulación legislativa. Estriba en que toda providencia de autoridad restrinja el alcance de un derecho fundamental solo en la medida estrictamente indispensable para alcanzar un fin constitucionalmente lícito, de conformidad con la prohibición de exceso en el ejercicio de poder, inherente al Estado constitucional; así que es un criterio que sirve para determinar si la intervención legislativa en un derecho fundamental es legítima o no.

De este modo, el principio de proporcionalidad cumple una función argumentativa en la interpretación de los principios fundamentales afectados en un caso concreto, para determinar el significado preciso de las disposiciones constitucionales que los contienen.

Para establecer los límites de la relación entre dos bienes jurídicos (sobre todo si son de carácter constitucional) es indispensable aplicar el principio de proporcionalidad, pues por la precisión de conceptos ideas y situaciones que aporta a los casos concretos, es un instrumento metodológico apropiado para establecer si es legítima una medida legislativa que necesariamente debe promover un bien público, en que intervienen los derechos fundamentales, asegurando al máximo posible la objetividad del operador jurídico. “Con la proporcionalidad es posible establecer resultados o decisiones de manera racional que son bastante aceptables, lo que justifica totalmente el método”.⁴

Señala Adolfo Arrijo Vizcaíno que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado confisque bienes a los ciudadanos. Los gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos, y reducidos recursos; Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la

⁴ Sánchez Gil, Rubén, El Principio de Proporcionalidad, edición: 2007 Universidad Nacional Autónoma de México, pág. 20

que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

Al efecto conviene citar la siguiente jurisprudencia:

Séptima Época

Registro: 388036

Instancia: Sala Auxiliar

Jurisprudencia

Fuente: Informes

Informe 1969,

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis:

Página: 45

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1799, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "**las**

contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o del Estatuto Orgánico Provisional expedido por don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El proyecto de la Constitución de la comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció en su artículo 36 que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación surgida por el diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria". El artículo 36 del proyecto de Constitución, que la comisión de estilo dispuso en dos fracciones y quedo, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus Servicios en el Ejército o Guardia nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El proyecto de Constitución presentado por don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La comisión integrada por los diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras, y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México esta fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que

Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que **"todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad"**. Estos **"criterios de progresividad"** son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 3160/57. Bajío, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 2835/57. Edificios Kodak, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 5397/59. Ascamil, S. A. 5 de noviembre de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

El resaltado es nuestro.

Tres son los puntos medulares que la jurisprudencia antes transcrita nos incita a analizar:

- 1. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente.**

Este punto resalta la esencia del principio de proporcionalidad al argumentar que los impuestos tendrán como punto de partida el ingreso del contribuyente, es decir, a medida que el contribuyente manifieste obtener mayores ingresos, mayor será también su

aportación al gasto público.

2. **"Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos"**

El segundo punto a resaltar de la jurisprudencia en comento, refiere que las contribuciones son una obligación del ciudadano, pero el cumplimiento de esta obligación jamás debe suponerle una extorsión, es decir, no debe poner en riesgo la fuente del ingreso que permite el cálculo de la proporción que del mismo le corresponde al estado, dicho en otros términos, las contribuciones no deben ser confiscatorias, es decir, deben imponerse en proporción del ingreso obtenido, permitiéndole al contribuyente conservar lo suficiente de ese ingreso para sí, que le aseguren la satisfacción de sus necesidades personales y, además de su sobrevivencia, su supervivencia como fuente de ingresos, sin que la parte que deba pagar al fisco sea excesiva en proporción al ingreso que le queda para sí.

3. **"Todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México.**

Este tercer punto concreta muy bien la esencia del principio de proporcionalidad, ya que como ha quedado claro, ésta indica que quienes más ingresos obtengan mayor debe ser su contribución al gasto público, en ese sentido solo a través de impuestos progresivos logrará su objetivo el principio de proporcionalidad.

1.4. Principio de equidad tributaria

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Este principio significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico

en lo concerniente a hipótesis de causación , acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica , la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas , es decir, las normas jurídico-tributaria no deben establecer distinciones.

Por otro lado tenemos a los tratadistas que critican la separación de los principios de proporcionalidad y equidad, quienes consideran que debe haber unanimidad entre estos principios para poder hablar de justicia tributaria; una opinión de Servando Garza nos dice: “Es preciso examinar los principios de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido consiente o de conceptos contrarios o excluyentes... La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide en equidad... En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica de su idéntico sentido conceptual... Si estos conceptos fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los objetivos mediante la conjunción copulativa”

También encontramos la postura contraria la cual argumenta que los principios de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos como dos principios distintos; y respecto al Dr., Ramón Reyes Vera nos dice lo siguiente: “Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcionalidad y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.

En este orden de ideas me permito citar la siguiente tesis aislada:

161312. 1a. CXLII/2011. Primera Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV, Agosto de 2011, Pág. 223.

EQUIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE EL LEGISLADOR NO OTORGUE UN TRATO RECÍPROCO ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES NO PUEDE SER ANALIZADO A LA LUZ DE ESE PRINCIPIO.

Para determinar si una norma cumple o no con el principio de equidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los reclamos formulados por la quejosa deben referirse a un trato diferenciado que estime injustificado respecto de un grupo de contribuyentes frente a otro diverso, es decir, que exista desigualdad en cuanto a distintos causantes de un mismo tributo. En ese sentido, no puede analizarse a la luz de dicho principio constitucional, el hecho de que el legislador no otorgue un trato recíproco entre el fisco y los contribuyentes, ya que ambas partes se encuentran en planos distintos. En efecto, el Estado cuenta con diversas facultades como las recaudatorias y sancionadoras que -cuando actúa en uso del ius imperium- lo sitúan en un plano de supra a subordinación respecto de los gobernados, de

manera que cuando el Estado actúa como sujeto activo de las relaciones tributarias o administrativas, y los particulares como sujeto pasivo, no aplica el indicado principio. Amparo directo en revisión 1707/2006. Nicolás Yáñez Vázquez. 22 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Esta tesis aislada deja ver de manera implícita que los contribuyentes de un mismo impuesto deben ser tratados de igual manera en condiciones similares, ya que un trato desigual puede ser permitido únicamente si existen justificaciones para ello, si la distinción es justificada entonces no se transgrede el principio de equidad, ya que se estaría tratando igual a los iguales pero si esa distinción no se encuentra justificada entonces se actualizaría la falta de equidad tributaria,

Como hemos analizado en líneas anteriores, el Estado tiene legalmente facultades para percibir y, en su caso, exigir el cobro de contribuciones que el gobernado debe hacer a éste, y es imperante que la autoridad fiscal se sujete a los principios y formalidades que las diversas leyes le señalan, ya que de no hacerlo se estaría dejando al contribuyente en estado de indefensión, situación que puede hacer valer a través de los diversos medios de defensa que tiene a su alcance, como pueden ser el Recurso Administrativo de Revocación, el Juicio Contencioso Administrativo y, en su caso, el Juicio de Garantías Constitucionales; nuestro tema versa de manera particular sobre el Recurso Administrativo de Revocación.

CAPÍTULO 2. RECURSO ADMINISTRATIVO

2.1. Concepto de recurso administrativo

El recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó para que lo revoque, anule o reforme.⁵

El recurso administrativo constituye un medio del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener, en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme, en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.⁶

El recurso administrativo es un procedimiento represivo que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos.⁷

Como puede observarse, las definiciones anteriores de Recurso Administrativo coinciden en que éste es un medio de defensa legal, que se interpone ante la propia autoridad que lo emite, situación que no agrada mucho a los especialistas en materia jurídica por considerar que, al ser la misma autoridad quien emite el acto y quien lo revisa cuando se interpone el Recurso Administrativo, ésta no dará la razón al particular, sin embargo, como iremos viendo en el presente trabajo, el Recurso Administrativo nos ofrece algunas ventajas antes de acudir a medios de defensa legal más elaborados, incluso la posibilidad de no acudir a ellos, en virtud de que la autoridad puede concedernos la razón desde la interposición de este primer medio de defensa legal.

2.2. Antecedentes del recurso administrativo

El recurso administrativo surge como la forma en que los gobernados pueden hacer valer sus derechos a través de un procedimiento práctico y sencillo, con pocas formalidades y poder ser empleado por todas las personas que se vean afectadas en sus intereses por alguna autoridad del Estado.

Desde la época de la colonia los recursos tenían como finalidad evitar los abusos de la autoridad fiscal, mismos que eran interpuestos ante el virrey, turnándose a una comisión que revisara la tasación, previo traslado al encomendero y en otras ocasiones con un magistrado para que éste decidiera sobre el mismo; pero realmente no fue sino hasta la

⁵ Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo. Ed. Librería de Manuel Porrúa, México, 1959, p. 779.

⁶ Fraga, Gabino, Derecho Financiero Mexicano. 13ª edición, Editorial Porrúa, México 1985, p. 817.

⁷ Ibídem

época de la revolución mexicana cuando los recursos administrativos adquieren cierta firmeza.

Algunos antecedentes lejanos pero trascendentales de los recursos los encontramos en la Ordenanza General de las Aduanas Marítimas y Fronterizas del 28 de enero de 1885, la cual contenía un Recurso de Revisión contra las resoluciones dictadas por los Administradores de Aduanas.

Posteriormente, ya en la Constitución de 1917 sobrevinieron diversas disposiciones fiscales, donde se consignaron diversos recursos administrativos:

- La Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de Penas de 1929.
- 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.
- La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925.
- La Ley de Organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal en 1929 que preveía, por medio de un jurado de revocación, las inconformidades de los particulares.
- La Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936, que en su exposición de motivos señalaba de manera prioritaria y general, que todas las leyes deben conceder al particular un recurso para hacer valer sus derechos, el cual será competencia de la autoridad distinta de la judicial.⁸
- Posteriormente en el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 73 establecía el recurso administrativo contra violaciones a la notificación, asimismo el artículo 111 del mismo ordenamiento señalaba las *tercerías* pero sin denominarlas expresamente como recurso, sino como simples medios de defensa, y en el artículo 19 también del mismo ordenamiento se alude que no procede la instancia de reconsideración.
- La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953 señalaba en su artículo 197 que los particulares podían, por escrito, y dentro del término de quince días, interponer ante el Director del Impuesto Sobre la Renta, Recurso de Reconsideración, contra las resoluciones emitidas por los organismos calificadores.

⁸ Paz López, Alejandro. El Recurso de Revocación en materia Fiscal. Ediciones Fiscales ISEF. México 2001. p. 31.

- El Código Fiscal de la Federación de 1967 en sus artículos 160 y 161 señalaba en forma expresa los recursos administrativos en materia fiscal: la Revocación, la Oposición al Procedimiento Ejecutivo de Notificaciones, en el artículo 158 del citado código se reitera lo señalado en el Código de 1938, en el sentido de que no se procederá la reconsideración administrativa.
- En el Código Fiscal de 1983 dentro del Capítulo I se prevén los recursos, y su regulación se delimita en el Título V; por su parte el artículo 116 expresamente contempla los recursos de: Revocación, de Nulidad de Notificaciones y Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Los decretos de 1988 que adicionan y derogan determinadas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y en el de 1995 que expide nuevas leyes fiscales y modifica otras, no entrañan radical cambio en los recursos, pero sí las siguientes variantes:

- No contempla expresamente la nulidad de notificaciones como recurso, pero la señala respectivamente como impugnación de notificaciones en el artículo 129.
- Deroga el artículo 118 del mismo Código y por tal motivo el recurso de Oposición al Procedimiento de Ejecución, pero contemplando su procedencia a través del recurso de Revocación.
- Además se hace hincapié en forma genérica a la procedencia del Recurso de Revocación contra resoluciones con carácter de definitivas.

En materia fiscal, el Recurso Administrativo que procede interponer cuando se precisa defender de algún acto administrativo de la autoridad fiscal, es el denominado Recurso Administrativo de Revocación, el cual se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación en su título V Capítulo I.

2.3. Principios del recurso administrativo

De legalidad. El interés público siempre prevalecerá sobre el del promovente.

De impulsión oficiosa. Significa que basta la presentación del escrito que contiene el recurso y su tramitación seguirá sin necesidad de que el recurrente haga promociones o diligencias.

De instrucción. Aquí se procede a definir la razón y la verdad y no sólo el particular aporta elementos probatorios, sino que la propia autoridad que tramita el medio de defensa puede aportar medios de prueba y obtenerlos.

De la verdad material. Debe prevalecer la realidad y la justicia, aunque el promovente del recurso no la demuestre o alegue con claridad, toda vez que la autoridad debe resolver completa y correctamente en beneficio del administrado.

De informalidad. Principio basado en que no se le deben exigir formalidades exageradas al particular, en la presentación de su recurso.

Lo anterior no significa que cualquier escrito se considerará recurso, sin cubrir los requisitos que señale la ley de la materia. El principio de informalidad no opera hacia la autoridad, la cual debe seguir un procedimiento, según lo estipule el ordenamiento jurídico aplicable.

De infinalidad. Este principio consiste en que el acto recurrido no puede ser alterado de oficio por la autoridad que lo dictó, sino que tiene que impugnarse para poder ser dejado sin efectos, o alterarlo.

2.4. Ventajas y desventajas del recurso administrativo

Existen una gran cantidad de ventajas y desventajas de los recursos administrativos. Entre las primeras se encuentran las siguientes:

1. Permite corregir a la autoridad errores administrativos, sin que otras personas se percaten de ellos y de esta manera logra corregir y prevenir errores y ser más eficiente en sus futuros actos de molestia.
2. Proporciona a la autoridad un conocimiento pleno de las fallas en las leyes y procedimientos administrativos;
3. Se evita recargar de trabajo a otros entes de tipo judicial, como los tribunales administrativos;
4. El particular puede ser beneficiado con una resolución justa, no necesariamente apegada a derecho;
5. Las instancias se resuelven, presumiblemente, en forma más rápida;
6. Es un instrumento eficaz de las autoridades administrativas, para el control de la legalidad; y
7. Evita al gobernado un conflicto costoso, ya que el mismo puede preparar el medio de combate, sin entrar a los tecnicismos propios de los procedimientos ante los tribunales.
8. No hay obligación de garantizar el interés fiscal, de conformidad con el artículo 144 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Entre las desventajas es posible citar las siguientes:

1. En muchos casos los servidores públicos que conocen el recurso, le dan la razón a la propia autoridad administrativa. Por tanto, muchos particulares desconfían de la justicia administrativa, ya que consideran que es una pérdida de tiempo;
2. Muchas veces la autoridad no resuelve, porque debe darle la razón al recurrente y retarda su resolución, y
3. Aunque no se exigen requisitos exagerados para el trámite de los recursos, si existen ciertos tecnicismos jurídicos que sólo conocen los expertos en la materia, lo que vuelve un poco riesgoso su agotamiento por personas que no lo conocen a fondo.

CAPÍTULO 3. RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

3.1. *Concepto de recurso administrativo de revocación*

Como ya señale con antelación, en materia fiscal el Recurso Administrativo que procede interponer cuando se precisa defender de algún acto administrativo de la autoridad fiscal, es el denominado Recurso Administrativo de Revocación, el cual se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación en su título V Capítulo I.

En este sentido debemos entender que el Recurso de Revocación es el medio de defensa en el que puede apoyarse el particular al pretender combatir los efectos de un acto administrativo emitido de manera ilegal y definitiva por alguna autoridad fiscal, y según el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación procede interponerlo contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, por lo tanto no procede contra actos dictados en la esfera local, en su caso, habrá que revisar que medios de defensa nos dispone la legislación aplicable.

Para la autoridad fiscal el Recurso Administrativo de Revocación “es el medio legal con que cuenta el contribuyente que se siente afectado por una resolución administrativa, para obtener de la autoridad una revisión a fin de que esta revoque, anule o modifique, en caso de encontrar ilegal la misma”⁹

Es de señalarse que este medio de defensa es de carácter optativo y podrá interponerse, según lo dispone el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa, instancia ante la cual deberá interponerse el Juicio Contencioso Administrativo también conocido como Juicio de Nulidad.

3.2. *Concepto de acto administrativo*

Para **Andrés Serra Rojas** el acto administrativo es *“una declaración de voluntad, de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: La Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general”*.¹⁰

Al respecto **García Oviedo** se pronuncia de la siguiente manera: el acto administrativo *“es una declaración de voluntad de un órgano público, preferentemente de un órgano*

⁹ México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, folleto Medios de Defensa ante el Fisco, México, septiembre de 1996, p. 16.

¹⁰ Citado por Jorge Enrique Calafell en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>

*administrativo encaminado a producir, por vía de autoridad un efecto de derecho para la satisfacción de un interés general”.*¹¹

Y por último **Miguel Acosta Romero** nos dice que el acto administrativo *“Es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general”.*¹²

Como puede observarse, los tres autores antes citados coinciden en que un acto administrativo es una manifestación de voluntad unilateral emanada de la autoridad administrativa en el ejercicio de su potestad pública con el fin de satisfacer el interés general, en este orden de ideas, la autoridad fiscal, al ser una autoridad administrativa, posee esa potestad pública para producir actos administrativos encaminados a la satisfacción del interés general, que en este caso sería, en un esencial sentido, la eficiente recaudación tributaria a fin de sufragar el gasto público.

Luego entonces y, asumiendo que la autoridad fiscal tiene facultad para emitir actos administrativos, revisemos los requisitos que dichos actos deben cumplir para considerarse legales, y entender así, *a contrario sensu*, cuándo un acto administrativo puede carecer de legalidad y afectar la esfera jurídica del gobernado, dejándole en estado de indefensión y colocándolo en el camino de la interposición del recurso administrativo de revocación.

3.3. Requisitos de los actos administrativos

Es aquí donde se hace conveniente citar los artículos 14 y 16 constitucionales, que fortalecen el principio de legalidad antes estudiado y que representan el origen de las formalidades que deben cumplir los actos administrativos al establecer lo siguiente:

Artículo 16. *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.*

El primer párrafo del artículo 16 constitucional, transcrito en el párrafo que antecede, es pilar fundamental del principio de legalidad al que deben sujetarse los actos administrativos de la autoridad fiscal, ya que señala con claridad meridiana que cuando la

¹¹ Citado por Jorge Enrique Calafell en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/24/pr/pr4.pdf>

¹² ACOSTA ROMERO MIGUEL. Teoría General de la Concesión. Revista Archivo de Derecho Público y Ciencias de la Administración. Vol II, Venezuela

autoridad pretenda llevar a cabo un acto de molestia debe hacerlo cumpliendo los siguientes requisitos:

1. Tener competencia para emitir el acto de molestia
2. Hacerlo por escrito
3. Señalar, dos tipos de fundamentos legales, en primer lugar aquellos que le otorgan facultades (competencia) para emitir el acto administrativo y, en segundo lugar, aquellos que fueron vulnerados por el sujeto pasivo o contribuyente.
4. Señalar los motivos que originan el acto administrativo.
5. Cumpliendo lo anterior tendrá lugar la legalidad del acto de molestia.

Continuando con el análisis del artículo 16 constitucional tenemos:

Artículo 16 antepenúltimo párrafo

.....

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Este párrafo es de suma importancia en el principio de legalidad que deben tener los actos administrativos, ya que faculta a las autoridades fiscales para llevar a cabo visitas domiciliarias así como para exigir la exhibición de los libros y papeles que comprueben el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, pero condiciona su actuar al marco de las disposiciones contenidas en la leyes fiscales, incluido el código fiscal de la Federación, que como ya mencionamos anteriormente son responsabilidad, en su elaboración, del H. Congreso de la Unión, lo cual garantiza el principio de legalidad al ser un ente quien elabora y aprueba las leyes y otro quien tenga que someterse al procedimiento dictado en ellas para llevar a cabo los citados procedimientos.

En este contexto el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo 42.- *Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:*

- I.- *Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.*

- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo su revisión.*
- III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*
- IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.*

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

- VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.*

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales o se compensen saldos a favor, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo, informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.

Vale la pena comentar que la autoridad fiscal solo está facultada para llevar a cabo los actos enunciados en éste artículo 42 (entre otros que señala el Código fiscal de la Federación en otros artículos) y para ello deberá observar en todo momento los

procedimientos dictados por el Código fiscal de la Federación, ya que de no ser así, sus actos se afectarían de ilegalidad dando lugar a la posibilidad de ser recurridos mediante algún medio de defensa.

Con relación a los requisitos que deben cumplir los actos administrativos de la autoridad fiscal el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación indica lo siguiente:

Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Además de lo anterior, la notificación del acto debe hacerse en días y horas hábiles, entendiéndose como días inhábiles según el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación los sábados; los domingos; el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre; y como horas hábiles las que van de las 7:30 a las 18:00 horas, de conformidad con el artículo 13 del citado ordenamiento legal.

Por lo que hace a la obligación que tiene la autoridad para citar los motivos que originan el acto de molestia, ya que es un requisito que el propio artículo 16 constitucional impone a

la autoridad que pretenda ejercitar un acto de tal naturaleza en contra de un particular, me permito transcribir las siguientes tesis aisladas:

Novena Época

Registro: 180221

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XX, Octubre de 2004,

Materia(s): Administrativa

Tesis: IV.3o.A.21 A

Página: 2419

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. EN SU RESOLUCIÓN NO PUEDE SUBSANAR LAS DEFICIENCIAS EN EL FUNDAMENTO Y MOTIVACIÓN DEL ACTO DE LA AUTORIDAD CUYA NULIDAD SE DEMANDA.

De conformidad con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la autoridad competente quien debe fundar y motivar debidamente su acto o resolución, por lo que para considerar legal dicho acto no es suficiente que existan las circunstancias específicas y las razones particulares que se puedan tener en consideración para su emisión, y que las disposiciones legales aplicables estén vigentes, sino que es necesario, además, que tales datos se precisen en el propio documento que contiene el acto de autoridad y no en otro diverso, y menos en la resolución dictada en el juicio de nulidad, ya que en ésta el análisis debe circunscribirse precisamente a la satisfacción de esos requisitos. En consecuencia, las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su resolución, no pueden, motu proprio, expresar las consideraciones de motivación y fundamento que no se contienen en el acto cuya nulidad se reclama y luego determinar que con base en tales consideraciones el acto anulable se encuentra debidamente fundado y motivado, debido a que con tal actuar subsanarían las deficiencias de motivación y fundamento del acto reclamado que ocasionan su nulidad, en contravención al artículo 16 constitucional aludido.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 88/2004. Seguridad Privada Profesional Delsag, S.A. de C.V. 17 de junio de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús R. Sandoval Pinzón. Secretario: Juan Carlos Amaya Gallardo.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 658, tesis 860, de rubro: "JUICIO FISCAL. EN ÉL NO PUEDE MEJORARSE EL FUNDAMENTO DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA."

Aunque es una tesis aislada conviene citarla porque alude que si la autoridad no precisó los motivos que originan su actuar, ni siquiera el tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa, máximo árbitro en asuntos fiscales, podría reconocerle como válido el acto de molestia, ya que es la autoridad quien tiene la obligación primaria de respetar el requisito de la debida motivación en todos sus actos, y en ese sentido el tribunal no podría subsanar las deficiencias en la misma, pues estaría dotando de legalidad un acto ilegal.

Novena Época
Registro: 182001
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIX, Marzo de 2004,
Materia(s): Administrativa
Tesis: IV.2o.A.69 A
Página: 1535

CONTRIBUCIONES FEDERALES. PARA MOTIVAR LAS RESOLUCIONES QUE LAS AUTORIDADES FISCALES EMITAN EN ESA MATERIA, ES MENESTER QUE PRECISEN CLARAMENTE CUÁLES SON LOS EXPEDIENTES Y DOCUMENTOS QUE TOMARON EN CUENTA Y LOS HECHOS DE ELLOS ADVERTIDOS.

Conforme a lo previsto en el artículo 63 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales están facultadas para motivar las resoluciones que emitan en materia de contribuciones federales, en los hechos que consten en expedientes o documentos que tengan en su poder. Ahora bien, en el caso de que dichas autoridades ejerciten esa facultad, y a fin de dar cumplimiento al requisito de la debida motivación, del que debe estar investido todo acto de autoridad en términos de lo establecido en el artículo 16 de la Constitución Federal, es menester que precisen claramente cuáles son los expedientes y documentos que tomaron en cuenta y los hechos de ellos advertidos, pues si la autoridad fiscal, al determinar un crédito a cargo de un particular, se limita a señalar genéricamente, con fundamento en el artículo 63 precitado, que para expedir tal resolución se apoyó en los hechos y circunstancias que se desprendieron de "los documentos e información que tiene en su poder o registros", sin mencionar en qué consisten éstos, es evidente que conculca en perjuicio del contribuyente afectado la garantía individual de seguridad jurídica consagrada en el dispositivo constitucional antes invocado, ya que como consecuencia de tal omisión se le impide conocer la causa, la razón y los datos que tuvo en cuenta para emitir el acto de molestia, y la posibilidad de defenderse.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 332/2003. Fomento Divasa, S.A. de C.V. 9 de enero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretaria: María Elena Cardona Ramos.

Resulta por demás claro que la autoridad debe señalar con toda precisión los expedientes y documentos que tomaron en cuenta para motivar su actuar.

Para el caso del requisito de competencia que tiene la autoridad fiscal se distingue en tres tipos: competencia en razón de materia, competencia en razón de grado y competencia en razón de territorio, y lo más importante es que la autoridad está obligada a citar los preceptos legales que le otorgan competencia para llevar a cabo el acto administrativo de lo contrario éste estaría vulnerando el principio de legalidad y certeza jurídica, al efecto se transcriben las siguientes jurisprudencias:

Octava Época
Registro: 205463
Instancia: Pleno

Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

77, Mayo de 1994,

Materia(s): Común

Tesis: P./J. 10/94

Página: 12

Genealogía:

Apéndice 1917-1995, Tomo IV, Primera Parte, Materia Común, tesis 165, página 111.

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.

Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes diecinueve de abril en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores Ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Miguel Angel García Domínguez, Carlos Sempé Minvielle, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 10/1994, la tesis de jurisprudencia que antecede. El señor Ministro Miguel Angel García Domínguez integró el Pleno en términos de lo dispuesto en el artículo tercero de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y en virtud del Acuerdo Plenario de cinco de abril del año en curso. Ausentes: Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, José Antonio Llanos Duarte e Ignacio Magaña Cárdenas. México, Distrito Federal, a veintidós de abril de mil novecientos noventa y cuatro.

Novena Época

Registro: 177347

Instancia: Segunda Sala

Jurisprudencia

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*
XXII, Septiembre de 2005,
Materia(s): *Administrativa*
Tesis: *2a./J. 115/2005*
Página: 310

COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.

De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94 del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número 77, mayo de 1994, página 12, con el rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se advierte que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad fundar en el acto de molestia su competencia, pues sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que la validez del acto dependerá de que haya sido realizado por la autoridad facultada legalmente para ello dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen; por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, es necesario que la autoridad precise exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; sin embargo, en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario significaría que el gobernado tiene la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si tiene competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma en que lo hace, dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio.

Contradicción de tesis 114/2005-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Tercer Circuito, el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 2 de septiembre de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alfredo Aragón Jiménez Castro.

Tesis de jurisprudencia 115/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil cinco.

Resulta por demás evidente que la autoridad fiscal debe, en todo caso, citar de manera exacta, clara y precisa las facultades con que cuenta y el dispositivo legal que le confiere tales facultades, ya que de no hacerlo estaría faltando al principio de legalidad y, por lo tanto, el acto administrativo que de ella emane, podría ser válidamente recurrido a través del recurso administrativo de revocación, toda vez que deja al contribuyente en un estado de incertidumbre con relación a si la autoridad tiene o no facultades para emitir el acto de molestia en cuestión.

Es importante mencionar que el escrito que contiene el acto de molestia, debe señalar de manera clara la autoridad que lo emite así como identificar plenamente al sujeto, persona física o persona moral, a quien va dirigido, además de notificarlo en días y horas hábiles, y cumplir con los demás requisitos establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación ya que de no cumplir con las formalidades establecidas en el citado ordenamiento legal, la notificación estaría afectada de ilegalidad y, por lo tanto, los actos que deriven de ella serían fruto de actos viciados.

Al efecto se cita la jurisprudencia 13 del Tribunal Colegiado en Materia Administrativa de Primer Circuito, que a continuación se transcribe:

“FRUTO DE ACTOS VICIADOS; “Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado le resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los tribunales no deben darle valor legal, ya que de hacerlo por una parte alentaría prácticas viciosas, cuyo frutos serían aprovechados por quienes las realizan y por otra parte los tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal”.

3.4. Resoluciones y actos contra los que procede interponer el recurso administrativo de revocación

Con fundamento en el Artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación procede contra las siguientes **resoluciones y actos**:

1. **RESOLUCIONES.** Procede contra 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, pero no procederá contra resoluciones que la autoridad fiscal emita a las solicitudes de aclaraciones de los particulares en términos del artículo 33 A del C.F.F.: Que se refieran a multas impuestas por la omisión en la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que se encuentran obligados según el artículo 41 fracción I del C.F.F., que se refieran a multas impuestas por omisión de pago derivado de errores aritméticos en las declaraciones en términos del artículo 78 del C.F.F., que se refieran a infracciones relacionadas con el R.F.C. en términos del artículo 79 del C.F.F., o que se refieran a infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias según lo dispone el artículo 81 de C.F.F.; Tampoco procede el Recurso de Revocación contra resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular modificadas por el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales en donde dicho tribunal ahora les otorgue el carácter de no favorables, en términos del artículo 36 del C.F.F. y, de igual manera tampoco procederá el recurso administrativo de revocación contra la resolución emitida por la autoridad fiscal que niegue la condonación de multas solicitada por el contribuyente en términos del artículo 74 del C.F.F.

2. **ACTOS.** Procede contra los Actos dictados por autoridades fiscales federales que:

- 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 por cheque girado y no pagado a la autoridad fiscal a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados. De conformidad con el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro

de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo. Por lo que se refiere al valor de los bienes embargados, el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación señala que la base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento del Código Fiscal de la Federación y en los demás casos, la autoridad practicará avalúo pericial, en todos los casos, la autoridad notificará personalmente o por medio del buzón tributario el avalúo practicado. Si el embargado o terceros acreedores no están conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del mencionado Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo antes señalado, o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas no se presente el dictamen dentro del plazo de 5 días si se trata de bienes muebles, 10 días en el caso de bienes inmuebles o 15 días en tratándose de negociaciones, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código, esto quiere decir que el tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

Cabe aquí señalar que el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación establece que **el recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas** otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

3.5. Plazos, lugares y formas para interponer el recurso administrativo de revocación

¿Cuándo se presenta?

Antes de comentar los plazos para la interposición del recurso administrativo de revocación es importante señalar que, según lo establece el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto es, el recurrente puede decidir entre interponer primero el Recurso Administrativo de Revocación ante la propia autoridad que emitió la resolución o el acto administrativo, o acudir directa e inmediatamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a interponer el Juicio Contencioso Administrativo, o Juicio de Nulidad, como también se le conoce, en los propios términos y plazos que para ello establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en éste último caso es importante señalar que de conformidad con la fracción III del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, cuando se acuda directamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa vía Juicio de Nulidad, ya no procederá interponer el Recurso de Revocación, ni siquiera contra la resolución desfavorable que pudiera recaer al citado juicio, ya que como mencionamos anteriormente, el recurso administrativo de revocación procede contra actos o resoluciones emitidas por autoridades fiscales federales, y en este sentido, la resolución que dicte el Tribunal es una resolución que, por no ser dictada por una autoridad fiscal federal, no puede ser recurrida a través del Recurso Administrativo de Revocación, en todo caso lo que procede conforme a derecho sería interponer el Juicio de Garantías constitucionales, conocido también como Juicio de Amparo.

Dicho lo anterior, es preciso comentar que de conformidad con el primer párrafo del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el Recurso Administrativo de Revocación debe interponerse, de manera general, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto administrativo a recurrir, excepción a dicho plazo se presenta en los casos en que el recurso de revocación se interponga contra las violaciones cometidas antes del remate cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, pues en este supuesto, según lo advierte el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, el Recurso de Revocación sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Otra excepción al plazo general de treinta días para la interposición del Recurso Administrativo de Revocación, según lo previene el artículo 175 del Código Fiscal de la

Federación, se da cuando el embargado o terceros acreedores no están conformes con la valuación hecha por la autoridad fiscal a los bienes inmuebles embargados o a las negociaciones embargadas, ya que en este caso se podrá hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo en el caso de bienes inmuebles o el avalúo pericial en el caso de negociaciones, debiendo designar en el citado recurso algún perito de su parte que, de conformidad con el artículo 3 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, deberá ser alguna institución de crédito, el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, corredor público, empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública, que obtengan su registro ante el Servicio de Administración Tributaria, el cual se realizará en los términos que establezca dicho órgano desconcentrado en las reglas de carácter general que emita para tal efecto. Tratándose de poblaciones en donde no se cuente con los servicios de los valuadores antes mencionados, los avalúos se podrán realizar por personas o instituciones versadas en la materia que obtengan el referido registro.

Cabe señalar que cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo de los diez días o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro los 5 días si se trata de bienes muebles, 10 días si son inmuebles y 15 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

El plazo general de 30 días que establece el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación también se ve exceptuado en el caso de tercería, que se presenta cuando un tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal, lo anterior con fundamento en el artículo 128 del mencionado dispositivo legal.

3.6. Suspensión de los plazos para interponer el recurso administrativo de revocación

Suspensión del plazo por fallecimiento del particular afectado

En el caso de que el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallezca durante los plazos que conforme a los artículos 121, 127 y 175 se señalan, se suspenderá el plazo para interponer el recurso hasta por un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

Suspensión del plazo por interposición de procedimiento para resolución de controversias

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.

Suspensión por incapacidad o declaración de ausencia

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación, esto es, si durante ese año de suspensión no se señala representante, una vez cumplido el año se reanuda el plazo para interponer el recurso de revocación con el riesgo de no interponerlo en tiempo y forma por carecer, precisamente de la representación citada.

¿Dónde y cómo se presenta?

De conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación el recurso de revocación deberá presentarse (remitirse a la autoridad fiscal) de las siguientes maneras:

- **BUZÓN TRIBUTARIO.** Al respecto el artículo 17-K del código Fiscal de la federación indica que el buzón tributario consiste en un sistema de comunicación electrónico que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) asignará a las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes, el cual está ubicado en la página de Internet del SAT¹³ a través del cual:
 - I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.*
 - II. **Los contribuyentes presentarán promociones**, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.*

¹³ www.sat.gob.mx

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

Es de precisar que de conformidad con la fracción VII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación vigente para 2014 publicado el día 9 de diciembre de 2013, el uso del buzón tributario entró en vigor únicamente para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014 y para las personas físicas a partir del 1 de enero de 2015, no obstante lo anterior los contribuyentes, en términos de los artículos 134, fracción I y 135 del CFF, podían optar voluntaria y expresamente por recibir notificaciones electrónicas por documento digital a través del apartado “Notificación Electrónica”, disponible en la página de Internet del SAT, lo anterior con fundamento en la regla II.2.8.7 de la resolución miscelánea fiscal vigente para 2014 que de manera literal indica lo siguiente:

II.2.8.7. *En tanto entre en vigor la notificación a través del Buzón Tributario a que se refieren los artículos 17-K, fracción I del CFF y segundo transitorio, fracción VII del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, los contribuyentes, en términos de los artículos 134, fracción I y 135 del CFF, podrán optar voluntaria y expresamente por recibir notificaciones electrónicas por documento digital a través del apartado “Notificación Electrónica”, disponible en la página de Internet del SAT.*

Previo a la realización de la notificación, se enviará al contribuyente un aviso electrónico indicándole que tiene un documento digital pendiente de notificación; dicho aviso será enviado al correo electrónico que el contribuyente proporcionó al SAT al momento de generar su Fiel, o bien, al que señale cuando ingrese por primera vez al apartado “Notificación Electrónica”.

Los contribuyentes contarán con 3 días hábiles para abrir los documentos digitales pendientes de notificar, dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el SAT le envíe el aviso a que se refiere el párrafo anterior.

Las notificaciones electrónicas a que se refiere esta regla se tendrán por realizadas cuando se genere acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar y surtirán sus efectos al día siguiente a aquél en que fueron hechas.

Cuando las notificaciones electrónicas se realicen en día u hora inhábil, las mismas se tendrán por practicadas al día y hora hábil siguientes en términos de los artículos 12, primer y segundo párrafos y 13 del CFF, para lo cual, se considerará la hora del Centro independientemente del uso horario de la localidad en donde se haya llevado a cabo la notificación.

Resulta importante destacar que la regla anteriormente transcrita únicamente establecía la opción para que el contribuyente recibiera notificaciones a través del buzón tributario, aun cuando el uso del buzón tributario no había entrado en vigor de acuerdo a las fechas antes señaladas, pero no establecía la opción para presentar promociones, solicitudes, avisos, etc. por lo tanto se concluye que el recurso administrativo de revocación puede presentarse a través del buzón tributario a partir del 30 de junio de 2014 si el recurrente es persona moral o a partir del 01 de enero de 2015 si es persona física.

Cabe señalar que cuando el recurso de revocación se presente a través del Buzón Tributario el horario de presentación comprende las 24 horas del día, cuando el contribuyente haga uso del Buzón Tributario en día inhábil, las promociones se tendrán por recibidas la primera hora del día hábil siguiente, lo anterior con fundamento en la regla 2.1.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 publicada el 30 de diciembre de 2014.

- **ESCRITO LIBRE.** El escrito del Recurso de Revocación puede presentarse de manera directa, esto es, de manera personal, a través de la ventanilla de oficialía de partes de la autoridad fiscal competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, según lo previene el segundo párrafo del artículo 121 del Código fiscal de la Federación en correlación con la regla 2.18.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 que de manera textual señala lo siguiente:

2.18.1. *Para los efectos del artículo 121, segundo párrafo del CFF, el recurso administrativo de revocación podrá presentarse a través de escrito libre que reúna los requisitos previstos en los artículos 18, 122 y 123 del citado ordenamiento, ante la autoridad competente en razón del domicilio fiscal del contribuyente o la que emitió o ejecutó el acto.*

Asimismo, 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 este caso, 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.

3.7. Requisitos que debe contener el escrito de interposición del recurso de revocación

Conforme a los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso de revocación deberá contener lo siguiente:

- Nombre, denominación o razón social del recurrente.
- Domicilio fiscal
- Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.)
- Señalar la autoridad a la que se dirige el recurso administrativo de revocación y el propósito del mismo.

- Indicar la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- La resolución o el acto que se impugna.
- Los agravios que le causen al recurrente la resolución o el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- Señalar el nombre del representante legal cuando no se gestione en nombre propio (deberá acreditarse dicha representación)

Cuando se omita señalar el nombre, denominación o razón social, el domicilio fiscal, la autoridad a la que se dirige o la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones; la autoridad fiscal requerirá al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido, **en caso de no subsanar la omisión el recurso administrativo de revocación se tendrá por no presentado.**

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

3.8. Documentación que debe acompañarse al escrito de interposición del recurso de revocación

El artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece que el escrito en que se interponga el recurso de revocación deberá acompañarse con los siguientes documentos (podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales):

- **Documentos que acrediten la personalidad** del promovente cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que dicha personalidad ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada. Al respecto el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación establece que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios y señala que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante **escritura pública o mediante carta poder** firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público,

acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.

- **Documento en el que conste el acto impugnado.** Al efecto el artículo 38 del CFF señala los requisitos que deben contener los actos administrativos y son:
 - Constar por escrito en documento impreso o digital.
 - Señalar la autoridad que lo emite.
 - Señalar lugar y fecha de emisión.
 - Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
 - Ostentar la firma del funcionario competente (autógrafo o electrónica)
 - Nombre (s) de la (s) persona (s) a quien vaya dirigido o los datos suficientes que permitan su identificación.

- **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.

Es el artículo 134 del multicitado Código en donde se establecen las formas de notificación de los actos administrativos y son las siguientes:

- ✓ **Personalmente.** Al efecto el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales, dentro del plazo de seis días contado a partir de aquel en que fue dejado el citatorio, **o bien, la autoridad comunicará el citatorio de referencia a través de buzón tributario.** El citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se opongá a la diligencia de notificación, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

De igual forma, según lo dispone la fracción V del artículo 110 del C.F.F. cuando el contribuyente desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, (se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia). sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación, la notificación del requerimiento de pago y/o la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

Es de resaltar que si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento honorarios en cantidad de \$426.01 (Cuatrocientos veintiséis pesos 01/100 M.N.) según lo establece el artículo 92 del reglamento del Código Fiscal de la Federación.

✓ **Por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario.**

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por el contribuyente en términos del último párrafo del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, que de conformidad con la regla 2.2.6 de la Resolución

Miscelánea Fiscal para 2015 establece que la autoridad fiscal Previo a la realización de la notificación, enviará al contribuyente un aviso electrónico indicándole que tiene un documento digital pendiente de notificación; dicho aviso será enviado al correo electrónico que el contribuyente proporcionó al SAT al momento de generar su Fiel, o bien, al que señale cuando ingrese por primera vez al apartado “Notificación Electrónica”, cabe señalar que la citada regla de resolución miscelánea fiscal señala que en los casos en que los contribuyentes que no elijan el mecanismo de comunicación (correo electrónico) y por ello, no sea posible llevar a cabo la notificación a través de buzón tributario, se actualizará el supuesto de oposición a la diligencia de notificación en términos del artículo 134, fracción III del CFF., en este caso, se le notificará por estrados.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado de tres días, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario del documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V del Código fiscal de la Federación, esto es, que las notificaciones que consten en documento digital deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Es de precisar que de conformidad con la fracción VII del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación vigente para 2014 publicado el día 9 de diciembre de 2013, el uso del buzón tributario entró en vigor

únicamente para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014 y para las personas físicas a partir del 1 de enero de 2015, no obstante lo anterior los contribuyentes, en términos de los artículos 134, fracción I y 135 del CFF, podían optar voluntaria y expresamente por recibir notificaciones electrónicas (antes de las citadas fechas) por documento digital a través del apartado “Notificación Electrónica”, disponible en la página de Internet del SAT, lo anterior con fundamento en la regla II.2.8.7 de la resolución miscelánea fiscal vigente para 2014 que de manera expresa indica lo siguiente:

II.2.8.7. *En tanto entre en vigor la notificación a través del Buzón Tributario a que se refieren los artículos 17-K, fracción I del CFF y segundo transitorio, fracción VII del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, los contribuyentes, en términos de los artículos 134, fracción I y 135 del CFF, podrán optar voluntaria y expresamente por recibir notificaciones electrónicas por documento digital a través del apartado “Notificación Electrónica”, disponible en la página de Internet del SAT.*

Previo a la realización de la notificación, se enviará al contribuyente un aviso electrónico indicándole que tiene un documento digital pendiente de notificación; dicho aviso será enviado al correo electrónico que el contribuyente proporcionó al SAT al momento de generar su Fiel, o bien, al que señale cuando ingrese por primera vez al apartado “Notificación Electrónica”.

Los contribuyentes contarán con 3 días hábiles para abrir los documentos digitales pendientes de notificar, dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el SAT le envíe el aviso a que se refiere el párrafo anterior.

Las notificaciones electrónicas a que se refiere esta regla se tendrán por realizadas cuando se genere acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar y surtirán sus efectos al día siguiente a aquél en que fueron hechas.

Cuando las notificaciones electrónicas se realicen en día u hora inhábil, las mismas se tendrán por practicadas al día y hora hábil siguientes en términos de los artículos 12, primer y segundo párrafos y 13 del CFF, para lo cual, se considerará la hora del Centro independientemente del uso horario de la localidad en donde se haya llevado a cabo la notificación.

- ✓ **Por correo ordinario o por telegrama.** Esta modalidad sólo aplica cuando no se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
- ✓ **Por estrados.** Esta forma de notificación puede utilizarse cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal (después de la notificación de la orden de visita o después de la notificación de un

crédito fiscal que no haya sido garantizado, pagado o quedado sin efectos o se trate de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones) sin presentar el correspondiente aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes. Al respecto el artículo 139 del Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación y publicando además el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.

- ✓ **Por edictos.** Este medio de notificación procede en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión y según lo señala el artículo 140 del Código Fiscal de la Federación las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante tres días en el Diario Oficial de la Federación (no señala si son consecutivos o no) ó a través de publicación por un día en el diario de mayor circulación o bien mediante publicación durante quince días en la página electrónica de las autoridades fiscales, la o las publicaciones contendrán un extracto de los actos que se notifican y se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.
- ✓ **Por Instructivo.** El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación señala que tratándose de la notificación de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, dicho citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales personalmente o por correo certificado o mensaje de datos en el buzón tributario, por correo ordinario o telegrama o por edictos, por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los

medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones personalmente, cumpliendo con las formalidades previstas en el Código fiscal de la Federación y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales o por terceros habilitados, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

- **Las pruebas documentales que se ofrezcan y el dictamen pericial, en su caso.** Es de resaltarse que si bien cierto, el artículo 123 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, impone la obligación de adjuntar al escrito del recurso de revocación las pruebas documentales que se ofrezcan con relación al caso recurrido, éstas no son el único tipo de pruebas que pueden aportarse ya que el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación establece que 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, por lo tanto puede inferirse que además de la pruebas documentales pueden aportarse otro tipo de pruebas siempre que no sean testimoniales y/o confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones.

Por lo que hace a las pruebas documentales tenemos que: "*Documento consiste en cualquier cosa que tenga algo escrito con sentido inteligible*"¹⁴

El Código Federal de Procedimientos Civiles prevé dos tipos de documentos: documentos públicos y documentos privados.

Documentos Públicos.

"ARTICULO 129.- *Son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un*

¹⁴ Pallares, Eduardo, Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, p. 360 citado por Paz López Alejandro en El *Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 257.

funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones".

El artículo 129 antes citado establece en su segundo párrafo lo siguiente:

La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de los sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

Documentos Privados.

Con relación a los documentos privados el Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 133 manifiesta lo siguiente:

"ARTICULO 133.- *Son documentos privados los que no reúnen las condiciones previstas por el artículo 129".*

Por lo tanto, en palabras de Alejandro Paz López se puede decir que documentos privados lo son aquellos que derivan o se emiten por personas que no son funcionarios públicos o revestidos de fe pública, o que siendo no los emiten ejerciendo función pública alguna.¹⁵

en este sentido podemos concluir que el recurrente puede aportar en el recurso de revocación, todo tipo de pruebas, con excepción de la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones, y por lo que se refiere a las pruebas de carácter documental éstas pueden ser documentos públicos (emitidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones encomendadas legalmente) o privados (emitidos por particulares o funcionarios públicos sin hacer uso de su encomienda legal).

Por lo que refiere a la prueba consistente en dictamen pericial el procesalista Ovalle Favela, citando a Becerra Bautista, señala que: *"El dictamen pericial es el juicio emitido por personas que cuentan con una preparación especializada en alguna ciencia, técnica o arte, con el objeto de esclarecer algún o algunos de los hechos materia de la controversia".*¹⁶

Para Fernández Sagardi, "La modalidad de la prueba pericial es que se desahoga con la presentación del dictamen. Por esta modalidad se presenta una fuente de riqueza procesal. la naturaleza jurídica de esta probanza es clara, es una opinión técnica, pero pierde su característica de tal para convertirse en una prueba

¹⁵ Paz López, Alejandro; El Recurso de Revocación en Materia Fiscal, 3a. edición, México, Ediciones Fiscales ISEF S.A., 2009, p. 257.

¹⁶ Ovalle Favela, José, Derecho Procesal Civil, 3a. ed., México, Editorial Harla, 1989, p. 159 citado por Paz López Alejandro en El Recurso de Revocación en Materia Fiscal, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 258.

documental ante el T.F.J.F.A. en caso de demanda ante el T.F.J.F.A. contra la resolución que recaiga al recurso. Esto se debe a que el ofrecimiento de la pericial ante dicho tribunal obedece a reglas diferentes como primeramente el ofrecimiento y después su desahogo, el señalamiento de perito por la contraparte para, admitir, en su caso, un perito tercero en discordia, situación que no se daría en el caso comentado. Consideramos que es una prueba técnica contenida en un documento y deberá ofrecerse como prueba documental que, si fue rebatida por la autoridad en la resolución al recurso perderá mucho de su fuerza probatoria y ameritará, en su caso, el ofrecimiento expreso de la prueba pericial con las reglas formales del procedimiento contencioso, pero si no fue rebatida por la autoridad, esta probanza será una documental privada con gran valor probatorio."¹⁷

Es claro que el dictamen pericial es una prueba documental aceptada en el recurso de revocación según lo previene la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, y que según palabras de Fernández Sagardi, puede perder valor probatorio en el supuesto de tener que acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa (T.F.J.F.A.) si la autoridad lo rebatió en la resolución que dé al Recurso de revocación, caso en el cual su ofrecimiento en el Juicio Contencioso Administrativo tendrá que hacerse de manera expresa a través de las reglas formales del procedimiento contencioso, si la autoridad que resuelve el recurso no rebatió el mencionado dictamen pericial, entonces éste cobrará un gran valor probatorio. En ambos casos considero que, si es posible aportarlo como prueba, desde el recurso de revocación, el dictamen pericial siempre ofrecerá ventajas, una de ellas es que, lo rebata o no la autoridad fiscal que debe resolver sobre el recurso de revocación, ya se tiene elaborado y en su caso puede ser aportado con mayor oportunidad y profundidad en el juicio contencioso administrativo, o quizá derivado de que la autoridad fiscal resuelva en favor del recurrente el recurso de revocación, entender hasta qué punto dicha resolución fue apoyada en la mencionada prueba documental.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

¹⁷ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 258.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Es muy importante comentar que si el promovente no acompaña el recurso de revocación con los documentos que acrediten su personalidad, donde conste el acto impugnado, la constancia de notificación y las pruebas documentales que ofrezca, la autoridad fiscal le requerirá para que los presente dentro del término de cinco días. Si en dicho plazo no presenta aquellos documentos que acrediten su personalidad, donde conste el acto impugnado y/o la constancia de notificación **se tendrá por no interpuesto el recurso**; si se trata de las pruebas documentales y el dictamen pericial éstas **se tendrán por no ofrecidas**.

Debo resaltar que si el recurso de revocación se tiene por no interpuesto podría tramitarse nuevamente su admisión ante la autoridad correspondiente, siempre que se esté dentro de los plazos para su interposición.

Cuando el recurrente haya presentado el escrito de recurso de revocación, podrá, dentro del mismo escrito que contiene el recurso o a más tardar dentro de los quince días posteriores a la fecha de presentación del recurso, **anunciar que exhibirá pruebas adicionales** a las ya presentadas, para lo cual en términos del tercer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente.

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

El quinto párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación establece que harán prueba plena la confesión expresa del recurrente (por ello es importante redactar adecuadamente el escrito de interposición del recurso administrativo de revocación para no afirmar situaciones que vayan en contra del recurrente), las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal, a través del cual se puedan impugnar las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, en tanto no se opongan a lo dispuesto en el

Capítulo I del Título V del Código Fiscal de la Federación, que es el que regula el procedimiento administrativo de revocación.

El recurso de revocación

| SE TENDRÁ POR NO PRESENTADO SI EL PROMOVENTE NO SEÑALA: | SE DESECHARÁ POR LA AUTORIDAD FISCAL SI EL PROMOVENTE : |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Nombre, denominación o razón social del recurrente. • Domicilio fiscal. • La autoridad a la que se dirige el recurso administrativo de revocación y el propósito del mismo. • La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones. • El acto que se impugna • No acreditar documentalmente la personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales • No exhibir el documento en que conste el acto impugnado. • No exhibir constancia de notificación del acto impugnado | <ul style="list-style-type: none"> • No expresa los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado. • Lo interpone contra actos establecidos en el artículo 124 del C.F.F. • Lo interpone contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas a favor de la autoridad fiscal. |

Cuadro elaborado con fundamento en los artículos 18, 122, 123, 124 y 126 del Código Fiscal de la Federación y que se analiza de manera más detallada en el apartado Resolución al Recurso de Revocación.

3.9. Improcedencia y sobreseimiento del recurso

Improcedencia del recurso

De acuerdo al artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, es improcedente, es decir, no procede presentar el recurso de revocación contra actos administrativos que:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente. Conviene aquí analizar que es el interés jurídico, ya que si éste no se ve afectado, no procederá interponer el recurso de revocación, así tenemos la siguiente tesis:

*EL INTERES JURIDICO A QUE ALUDE EL ARTICULO 73, FRACCION V, DE LA LEY DE AMPARO, CONSISTE EN EL DERECHO QUE LE ASISTE A UN PARTICULAR PARA RECLAMAR, EN LA VIA DE AMPARO, ALGUN ACTO VIOLATORIO DE GARANTIAS INDIVIDUALES EN SU PERJUICIO, ES DECIR, SE REFIERE A UN **DERECHO SUBJETIVO PROTEGIDO POR ALGUNA NORMA LEGAL QUE SE VE AFECTADO POR EL ACTO DE AUTORIDAD OCASIONANDO UN PERJUICIO***

A SU TITULAR, ESTO ES, UNA OFENSA, DAÑO O PERJUICIO EN LOS DERECHOS O INTERESES DEL PARTICULAR. EL JUICIO DE AMPARO SE HA INSTITUIDO CON EL FIN DE ASEGURAR EL GOCE DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES ESTABLECIDAS EN LA CONSTITUCION GENERAL DE LA REPUBLICA, CUANDO LA VIOLACION ATRIBUIDA A LA AUTORIDAD RESPONSABLE TENGA EFECTOS MATERIALES QUE SE TRADUCEN EN UN PERJUICIO REAL AL SOLICITANTE DEL AMPARO. EN CONCLUSION, EL INTERES JURIDICO SE REFIERE A LA TITULARIDAD DE LOS DERECHOS AFECTADOS CON EL ACTO RECLAMADO DE MANERA QUE EL SUJETO DE TALES DERECHOS PUEDA OCURRIR AL JUICIO DE GARANTIAS Y NO OTRA PERSONA.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

AMPARO EN REVISION 410/88. ENRIQUE MORENO VALLE SANCHEZ. 14 DE DICIEMBRE DE 1988. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: GUSTAVO CALVILLO RANGEL. SECRETARIO: MARIO MACHORRO CASTILLO.

AMPARO EN REVISION 341/89. HUGO PORFIRIO ANGULO CRUZ. 9 DE NOVIEMBRE DE 1989. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: JOSE GALVAN ROJAS. SECRETARIO: ARMANDO CORTES GALVAN.

AMPARO EN REVISION 93/90. MIGUEL ABITI ABRAHAM. 18 DE ABRIL DE 1990. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: JOSE GALVAN ROJAS. SECRETARIO: ARMANDO CORTES GALVAN.

AMPARO DIRECTO 179/90. DISTRIBUIDORA POBLANA DE CARNES DE TABASCO, S. A. DE C. V. 11 DE MAYO DE 1990. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: GUSTAVO CALVILLO RANGEL. SECRETARIO: JORGE ALBERTO GONZALEZ ALVAREZ.

AMPARO DIRECTO 295/90. ESTEBAN MEJIA MORALES, EN SU CARACTER DE COORDINADOR GENERAL Y REPRESENTANTE LEGAL DE LA ESCUELA PREPARATORIA NOCTURNA LICENCIADO BENITO JUAREZ GARCIA DE LA UNIVERSIDAD AUTONOMA DE PUEBLA. 7 DE AGOSTO DE 1990. UNANIMIDAD DE VOTOS. PONENTE: GUSTAVO CALVILLO RANGEL. SECRETARIO: JORGE ALBERTO GONZALEZ ALVAREZ.

NOTA: ESTA TESIS TAMBIEN APARECE PUBLICADA EN LA GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, NUMERO 35 NOVIEMBRE DE 1990, PAG. 96.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, OCTAVA EPOCA, TOMO VI, JULIO-DICIEMBRE DE 1990, SEGUNDA PARTE-1, P. 364.

Como puede apreciarse en la tesis anteriormente transcrita, el interés jurídico se refiere a la titularidad de los derechos afectados con el acto reclamado, en este orden de ideas, el interés jurídico se le considera como un derecho subjetivo protegido por una norma legal, y cuando se ve afectado por un acto de autoridad, ocasionando un perjuicio a su titular, es decir, que le produce una ofensa, daño o perjuicio en sus derechos e intereses particulares, entonces debe considerarse que se le afecta en su interés jurídico, de esta forma, cuando los actos de autoridad no

vulneren u ocasionen daño a los intereses jurídicamente tutelados del contribuyente, se estará ante una falta de afectación al mencionado interés y por lo tanto, ante la causal de improcedencia del recurso de revocación.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias. Lo anterior es lógico, ya que si existe resolución dictada a un recurso de revocación interpuesto ante la misma autoridad que emitió el acto y ahora, se pretendiera interponer nuevamente recurso de revocación por el mismo acto, y, obviamente, ante la mismas autoridad, el resultado o sentencia sería la misma, por lo tanto lo anterior no tendría sentido y se estaría ante la presencia de un círculo vicioso e interminable, por lo tanto es causal de improcedencia del recurso de revocación, aunque si me permiten, yo diría que la fracción II del artículo 124 en lugar de decir "Que sean resoluciones dictadas en recurso de revocación..," podría decir "no podrá interponerse el recurso de revocación de nueva cuenta por un mismo acto que ya hubiera sido recurrido en recurso de revocación y por el cual la autoridad ya hubiera emitido resolución".

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Recordemos que el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación señala que "*El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*", si atendemos al sentido literal de lo anteriormente transcrito, la única opción es presentar el recurso de revocación primero y antes del juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad como también se le conoce, o en su caso presentar directamente el juicio de nulidad, sin haber agotado antes la presentación del recurso de revocación, advirtiéndose que en ningún caso, el artículo 125 al menos sugiera, que puedan presentarse al mismo tiempo los dos medios de defensa, esto es, que no se pueden presentar de manera simultánea, por un mismo acto, el recurso de revocación y el juicio de nulidad, ya que la fracción II del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación sólo da la opción de presentar primero el recurso de revocación antes del multicitado juicio, en este sentido, podemos comprender que si no se tomó la opción de presentar primero el recurso de revocación y se acude directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a presentar el Juicio de Nulidad, el recurrente quedará imposibilitado para presentar el recurso de revocación, ni siquiera contra la resolución que no le favorezca en el juicio contencioso administrativo, como también se le conoce al juicio de nulidad, ya que el artículo 117 del Código fiscal de la Federación señala que el recurso de revocación procederá contra resoluciones o actos dictados por la autoridad fiscal, pero jamás indica que proceda contra resoluciones que emita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo tanto si no se tomó la opción de presentar el recurso de revocación antes del Juicio de Nulidad, ya no procederá presentar el multicitado recurso de revocación, pues se le estaría restando envergadura al poder judicial.

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

Recordemos que de conformidad con el primer párrafo del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el Recurso Administrativo de Revocación debe interponerse, de manera general, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto administrativo a recurrir, excepción a dicho plazo se presenta en los casos en que el recurso de revocación se interponga contra las violaciones cometidas antes del remate cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, pues en este supuesto, según lo advierte el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, el Recurso de Revocación sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Otra excepción al plazo general de treinta días para la interposición del Recurso Administrativo de Revocación, según lo previene el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, se da cuando el embargado o terceros acreedores no están conformes con la valuación hecha por la autoridad fiscal a los bienes inmuebles embargados o a las negociaciones embargadas, ya que en este caso se podrá hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo en el caso de bienes inmuebles o el avalúo pericial en el caso de negociaciones, debiendo designar en el citado recurso algún perito de su parte que, de conformidad con el artículo 3 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, deberá ser alguna institución de crédito, el Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, corredor público, empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública, que obtengan su registro ante el Servicio de Administración Tributaria, el cual se realizará en los términos que establezca dicho órgano desconcentrado en las reglas de carácter general que emita para tal efecto.

Es de señalarse que el hecho de pagar el crédito fiscal que se impugna no implica consentimiento alguno sobre el acto impugnado, y por lo tanto, en el supuesto de que un crédito fiscal hubiese sido pagado por el contribuyente no actualiza la hipótesis de improcedencia para la interposición del recurso, al efecto me permito reproducir la siguiente tesis:

PAGO DE UN CRÉDITO. NO SIGNIFICA CONSENTIMIENTO.-El hecho de que una persona pague un crédito, que le fue determinado por la autoridad antes de la

presentación de la demanda ante este Tribunal, no da lugar a la improcedencia ni al sobreseimiento del juicio, por no configurarse ninguna de las hipótesis enumeradas limitativamente por los artículos 202 y 203 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que para que exista consentimiento por la persona afectada, acorde a lo dispuesto por la fracción IV del primero de los citados preceptos, únicamente puede entenderse consentido el acto, cuando no promueve dicho medio de defensa en el plazo establecido por el artículo 207 del referido Ordenamiento legal, pero no cuando el promovente haya pagado el crédito con anterioridad y presentado dentro del término legal la demanda.(15)

Juicio Atrayente No. 311/93/4334/93.- Resuelto en sesión de 16 de febrero de 1995, por mayoría de 6 votos a favor y 2 con los resolutivos.- Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga.- Secretaria: Lic. María del Carmen Cano Palomera. (Texto aprobado en sesión de 16 de febrero de 1995).

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. La palabra conexo deriva del latín *conexus*, de *conectare*, conectar y significa la cosa que está unida, enlazada o relacionada con otras¹⁸.

Respecto del tema de la conexidad como una causal de improcedencia, aplicable tanto al recurso de revocación como al juicio de nulidad. Lucero Espinosa¹⁹ comenta: "*La conexidad obedece a la necesidad de impedir que para un solo asunto litigioso haya más de un solo proceso, y su finalidad es la de evitar que existan sentencias contradictorias sobre la misma controversia, lo que sólo se evita acumulando en un solo expediente tales controversias, para que sea un solo juzgador, con el mismo criterio, el que resuelva el fondo del asunto, para que mantenga la continencia de la causa*"

Aplicando este comentario a esta causal de improcedencia del recurso de revocación podemos decir que lo que se persigue es que, tratándose de actos vinculados entre sí, éstos se resuelvan conjuntamente por la misma vía, evitando a su vez que puedan existir resoluciones contradictorias si se siguieran diversos procedimientos por tales actos conexos.

Tal situación de la conexidad se ve reforzada por lo previsto en el artículo 125, en la segunda parte de su primer párrafo, el cual señala que:

¹⁸ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 168.

¹⁹ Citada en Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 168.

"...Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro acto..."

Cabe destacar que si bien en esta parte del artículo en comento no se habla de conexidad, la finalidad que se persigue es que no se elijan diversas vías para impugnar actos antecedentes o consecuentes de otros, con la consiguiente posibilidad de que se obtengan resoluciones contradictorias.²⁰

Al Respecto me permito citar la siguiente Tesis aislada:

Séptima Época
Registro: 248859
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
187-192 Sexta Parte,
Materia(s): Administrativa
Tesis:
Página: 53

Genealogía:

Informe 1984, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 12, página 60.

CRÉDITOS CONEXOS FISCALES, IMPUGNACION DE LOS, MEDIANTE EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTICULO 161 DEL CODIGO TRIBUTARIO DE VIGENCIA ANTERIOR.

En el artículo 161 del Código Fiscal de la Federación de vigencia anterior el legislador no condicionó la procedencia del recurso de revocación en contra de resoluciones conexas, a otras ya impugnadas en esa misma vía, a la posibilidad o imposibilidad de acumulación de juicios, o de contradicción de resoluciones, sino que, partiendo del supuesto de que era optativo para el interesado acudir al recurso de revocación, o al juicio de nulidad, podían interponerse uno u otro, pero una vez agotado ese derecho de optar, para casos subsecuentes y relacionados con el mismo problema, ya no era legalmente posible volver a escoger entre las dos vías, pues si en principio se había escogido la contenciosa ante el Tribunal Fiscal, en ella debían continuar todas las defensas relativas, al igual que si se había optado por la vía de la revocación, debía ésta agotarse, en casos posteriores; máxime que el artículo 161 que se comenta, en la parte final de su segundo párrafo, establecía: "por lo tanto, será improcedente este recurso, contra resoluciones administrativas que determinen créditos fiscales, directamente impugnados en juicio de nulidad".

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 202/83. Ingsam, S.A. de C.V. 12 de julio de 1984. Unanimidad de votos. Ponente: Angel Suárez Torres. Secretario: Antonio Meza Alarcón.

²⁰ Op. cit., p. 169.

Nota: En el Informe de 1984, la tesis aparece bajo el rubro "CREDITOS CONEXOS, PROCEDE IMPUGNARLOS MEDIANTE EL RECURSO DE REVOCACION PREVISTO EN EL ARTICULO 161 DEL CODIGO TRIBUTARIO."

VI. (Derogada).

VII. Si son revocados los actos por la autoridad. Gabino Fraga, citando a Resta y Alessi, dice que: *"El acto administrativo se extingue también cuando es revocado. La revocación es el retiro unilateral de un acto válido y eficaz, por un motivo superveniente"*.

Como evidentemente puede apreciarse, la revocación viene a ser una forma de extinción del acto administrativo; al darse la revocación, el acto jurídico deja de existir legalmente.

Al dejar de existir, como consecuencia lógica, dicho acto que hubiere afectado a algún particular ya no le causaría más perjuicio en su esfera jurídica; al ocurrir esto, no habría una afectación o menoscabo a su interés jurídico²¹.

En este orden de ideas, podemos entender la revocación como un acto unilateral en el que la autoridad se desiste en su intención de introducirse en la esfera jurídica del gobernado y con ello causarle molestia, si no existe el acto administrativo porque éste es revocado por la propia autoridad de manera unilateral, entonces la interposición del recurso de revocación es improcedente pues carece de materia de estudio.

Al respecto reproduzco de manera textual la siguiente tesis:

Novena Época
Registro: 205099
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Tesis Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
I, Junio de 1995,
Materia(s): Administrativa
Tesis: VIII.2o.5 A
Página: 532

RESOLUCIONES FISCALES. REVOCACION DE, REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE LA. Conforme a su naturaleza jurídica, el acto administrativo es considerado como una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, la cual puede crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar o extinguir derechos u

²¹ Op. cit., p. 174

obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone satisfacer el interés general. El acto administrativo puede extinguirse por diferentes medios, el normal es su cumplimiento voluntario, pero puede también extinguirse por medios que no culminan con su cumplimiento, sino que lo modifican, impiden su realización o lo hacen ineficaz, estos medios son: la revocación administrativa, rescisión, prescripción, caducidad, término y condición, renuncia de derechos, irregularidades e ineficacia del acto administrativo, y extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en procesos ante Tribunales administrativos y federales en materia de amparo. Tratándose de la revocación administrativa, viene a ser el retiro unilateral de un acto válido y eficaz por un motivo superveniente, mediante un nuevo acto de esa naturaleza, haciéndose hincapié en que el acto administrativo no tiene atribuida la autoridad de cosa juzgada, tal como ocurre con la sentencia judicial, ya que la actividad de la administración no tiene por finalidad la de precisar la certidumbre jurídica, ésta es misión de la sentencia judicial, y su fin es alcanzar un resultado material útil para el Estado en los límites del derecho; luego, es revocable; sin embargo, una vez que el acto se ha emitido y ha producido efectos, su autor ya no puede disponer en forma ilimitada, por una exigencia superior de la vida social, la seguridad de las resoluciones jurídicas y, por consecuencia, la estabilidad de los actos que la engendran, por ende la revocación tiene un límite, y es por tanto inadmisibles cuando el acto original ha engendrado derechos adquiridos o derechos patrimoniales. La naturaleza revocable del acto administrativo está contenida en el código fiscal federal, en los artículos 203, fracción IV, y 215 último párrafo, del código mencionado, en donde se prevé que la autoridad demandada, hasta antes del cierre de la instrucción puede revocar la resolución impugnada produciendo entonces como consecuencia jurídica el sobreseimiento en el juicio. Como una variante a la anterior regla el artículo 36 del mismo ordenamiento legal prevé que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán modificarse por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante un juicio iniciado por las autoridades fiscales, de lo que se sigue que fuera del caso citado no cabe ni aun por analogía incluir como caso similar al mismo, las resoluciones que no son favorables al gobernado. El presente criterio interrumpe la tesis jurisprudencial sustentada por este Tribunal Colegiado, publicada en la página 76 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación 57, septiembre de 1992, Octava Epoca, de rubro: "REVOCACION DE LAS RESOLUCIONES FISCALES LESIVAS AL PARTICULAR. REQUISITOS DE LA", en la que en síntesis llegó a sostenerse que las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones lesivas a un particular, sino sólo a través de la modificación de la resolución por parte del Tribunal Fiscal de la Federación en forma similar a como lo prevé el artículo 36, del Código Fiscal de la Federación, tratándose de resoluciones administrativas de carácter individual favorables al particular; pues además de que ello resulta contrario a la naturaleza jurídica del acto administrativo, lleva como consecuencia considerar infundadamente inaplicables los artículos 203, fracción IV y 215, último párrafo del código mencionado, en cuanto el primero faculta a la autoridad demandada a revocar la resolución impugnada hasta antes del cierre de instrucción, y el segundo establece una causal de sobreseimiento como consecuencia de la revocación del acto administrativo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 134/95. Raquel Martínez Fuentes y coagraviado. 27 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio Novales Castro. Secretario: José Elías Gallegos Benítez.

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior puede entenderse en el sentido de que será improcedente el recurso de revocación contra actos que hayan sido dictados en el aludido procedimiento de resolución de controversias, siempre y cuando éste se haya iniciado con posterioridad a la resolución del recurso de revocación, por lo que, interpretado a *contario sensu*, si dicho procedimiento de resolución de controversias se inició antes y se resuelve, el acto o resolución que se emita y de por terminado el procedimiento se podrá impugnar mediante el recurso de revocación.

Es de resaltarse lo que de manera textual establece el tercer párrafo del artículo 125 del Código Fiscal de la Federación al señalar que: *"Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa"*, con relación a este precepto Fernández Sagardi, citado por Alejandro Paz López²² comenta que *"...Lo que vale la pena resaltar es la posibilidad de llevar a cabo estos procedimientos de resolución de controversias aun cuando hayan sido resueltos los medios de defensa ordinarios en contra de los intereses de los contribuyentes, se llega a esta conclusión por la referencia que el artículo en comento hace al respecto de que podrán ser solicitados con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios ordinarios de defensa. Pero debemos observar que será intentado contra el acto original de la autoridad que viole el tratado, no contra la resolución dictada a los medios de defensa."*

Lo que quiere decir es que el procedimiento de resolución de controversias procede aún después de interpuesto y resuelto un medio de defensa pero su objeto no será la resolución que recaiga a tales medio de de defensa, si no el acto que originalmente dictó la autoridad.

²² Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 178.

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte. Regresando nuevamente al jurista Fernández Sagardi, una de las voces más autorizadas en esta materia, comenta que: *"No procederá el recurso de revocación en contra de estas resoluciones, según indica la fracción IX del artículo en comentario lo que se antoja apegado a derecho toda vez que dichos créditos debieron haber sido impugnados por los interesados en el país de donde se originaron y con base en las disposiciones legales del país extranjero. Sin embargo, el juicio de amparo indirecto podría ser el medio de impugnación si se violaran garantías individuales del interesado dentro del territorio nacional por autoridades mexicanas..."*

Coincidimos con lo manifestado por el ilustre jurista, ya que, como se puede apreciar, la causal de improcedencia del recurso administrativo de revocación está enfocada a las resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, lo cual resulta lógico puesto que las autoridades fiscales mexicanas no se pueden erigir en autoridades administrativas resolutoras de recursos o jurisdiccionales respecto de actos administrativos dictados por autoridades extranjeras.²³

Sobreseimiento del recurso

Sobreseimiento según Rafael de Pina en su Diccionario de Derecho lo define como *"acto en virtud del cual una autoridad judicial o administrativa da por terminado un proceso (civil o penal) o un expediente gubernativo con anterioridad al momento que deba considerarse cerrado el ciclo de las actividades correspondientes al procedimiento de que se trate"*

En este sentido el Jurista Fix-Zamudio en el Diccionario Jurídico Mexicano expresa que: *"Es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia"*.

En este orden de ideas, es claro que sobreseer significa resolver un asunto sin llegar al análisis del fondo del mismo, es decir que no se analizan los agravios hechos valer en el recurso por existir un impedimento jurídico para ello.

De conformidad con el artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación las causas de sobreseimiento son las siguientes:

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

²³ Op. cit., p. 179

Rafael de Pina en su Diccionario Jurídico señala que desistimiento *"En términos generales, es ejercicio de la facultad reconocida legalmente a una persona para hacer dejación, por propia voluntad, de un derecho, pretensión, cosa o ventaja, Acto jurídico que pone fin al ejercicio de un derecho o una actuación jurídica cualquiera"*.

Es en función de lo anterior que podemos inferir que esta causal de sobreseimiento ocurre cuando el recurrente renuncia al derecho de obtener por parte de la autoridad fiscal una resolución, favorable o no, a su recurso de revocación, sea porque ya no siente afectación en su interés jurídico o porque ha decidido interponer algún otro medio de defensa, por ejemplo, el Juicio Contencioso Administrativo.

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

Resulta que si al presentarse el recurso administrativo de revocación la autoridad se da cuenta de la existencia de una causal de improcedencia, dicha autoridad deberá sobreseer el recurso interpuesto, es decir, en este caso no entra al análisis de la cuestión planteada; ejemplo de ello sería que en contra del mismo acto impugnado esté tramitándose un juicio de nulidad o dentro del trámite del recurso la autoridad emisora del acto impugnado lo revoque.²⁴

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

Resulta un tanto ilógico o difícil de concebir, la sola idea de que no exista el acto o resolución impugnada, ya que un requisito de procedencia de la interposición del recurso es el hecho de que al mismo se adjunte la constancia del acto impugnado, y más aún, le resulta inoperante imaginar siquiera que alguien pudiera recurrir algo que no existe, sin embargo Alejandro paz López, en su obra "El Recurso de Revocación en Materia Fiscal" señala que *"Variadas y demasiadas pueden ser las razones para que se surta dicha causal de sobreseimiento; algunas de ellas son: la desorganización administrativa que ha ocasionado que en algunos expedientes no aparezca la resolución o acto impugnado, que en el expediente se encuentre alguna declaratoria de prescripción y/o caducidad, que el acto se haya revocado o dejado sin efectos por algún motivo, etcétera"*.²⁵

²⁴ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 190.

²⁵ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 191.

En tal sentido, es de resaltarse que será la autoridad quien declare el sobreseimiento del recurso por encontrar la inexistencia del acto impugnado y solo después de haberle causado un acto de molestia al particular al grado tal, que lo obligó a defenderse de algo que no es cierto y que de suyo propio le represente disponer de tiempo y recursos monetarios para iniciar la citada defensa.

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

Por varios motivos pueden cesar los efectos del acto o resolución impugnada, ya sea porque no tiene validez jurídica o porque teniéndola en un principio, ahora ya no la tienen, sea por causas imputables a la autoridad fiscal o sea por causas imputables al recurrente, lo que sí es de resaltarse es que no existiendo la parte esencial del recurso de revocación, es decir, el acto administrativo, no existe razón para su interposición o, si ya se interpuso, para su tramitación, quedando como única alternativa, sobreseer el mencionado medio de defensa, por carecer de objeto de estudio.

3.10. Resolución al recurso de revocación

La Resolución al Recurso Administrativo de Revocación puede entenderse como el acto en virtud del cual, la autoridad fiscal ante la cual se interpuso el recurso, se pronuncia de manera definitiva sobre el acto impugnado, cuando el recurso de revocación fue procedente, o, en su caso, sobre la improcedencia del mismo.

De acuerdo al artículo 131 del multicitado Código Fiscal de la Federación, la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Por confirmación del acto impugnado debemos entender que la autoridad se asume como titular de la razón del asunto legal en cuestión.

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

3.11. Formas de resolver el recurso administrativo de revocación

Al respecto el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece que la resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.*
- II. Confirmar el acto impugnado.*

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

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

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

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

3.11.1. Desecharlo por improcedente

De conformidad con los artículos 122, 124 y 126 del Código Fiscal de la Federación se tienen las siguientes razones para que la autoridad deseche por improcedente el recurso de revocación, y ocurren:

- Cuando no se expresen agravios (Artículo 122 C.F.F.)
- Cuando, según el artículo 124 del C.F.F., se haga valer contra actos administrativos:
 - Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
 - Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
 - Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
 - Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
 - Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
 - Si son revocados los actos por la autoridad.
 - Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o

después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.
- Cuando se trate de actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros. (Artículo 126 del C.F.F.)

Por lo que hace a la causal de desechar el recurso por no expresar agravios, es de comentar que con fundamento en el segundo párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días subsane tal omisión, es decir, que exprese los agravios que le causen el acto impugnado, de no hacerlo, el recurso se desechará por improcedente, situación completamente válida, primero porque el Código así lo indica, pero además lógica, porque si el recurrente no expresa en qué forma le afecta el acto impugnado, la autoridad fiscal no tendrá materia para pronunciarse de fondo, recordando que el expresar agravios en el recurso administrativo de revocación es requisito esencial del mismo.

En cuanto a desechar el recurso por improcedente en tratándose de actos de la autoridad cuyo objeto sea hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, esta disposición tiene destinatario directo, que son las afianzadoras, disposición que tiene por objeto no hacer más tardado el cobro que se les exige a las mismas empresas afianzadoras por parte de la misma autoridad y lo cual se traduce en eliminar una instancia que pudieran utilizar dichas empresas en contra del procedimiento de cobro que la autoridad fiscal hubiera ya iniciado.²⁶

3.11.2. Tenerlo por no interpuesto

Con fundamento en los artículos 18, 122, y 123 del Código Fiscal de la Federación se tienen las siguientes razones para que la autoridad tenga por no interpuesto el recurso de revocación, y ocurren cuando el contribuyente:

- No señale su nombre, denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

²⁶ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 358.

- Omite Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

Para estos dos casos anteriores el artículo 18 del C.F.F. establece que cuando no se señalen estos datos las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada

- No indique la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones. En este supuesto el Código Fiscal de la Federación no señala plazo para subsanar la omisión por lo que se sugiere siempre poner la dirección de correo electrónico. (Art. 18 C.F.F.)
- No señale la resolución o el acto que se impugna. (Artículo 122 del C.F.F.)

De conformidad con el artículo 122 del C.F.F. cuando el recurrente no señale la resolución o el acto que se impugna la autoridad fiscal lo requerirá para que en un plazo de cinco días subsane tal omisión, de no hacerlo en dicho plazo, el recurso se tendrá por no presentado.

- No acompañe a su escrito los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.(Art. 123 C.F.F.)
- No acompañe a su escrito el documento en que conste el acto impugnado.(Artículo 123 C.F.F.)
- No acompañe a su escrito la 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.(Artículo 123 C.F.F.)

Con Fundamento en el artículo 123 del C.F.F. cuando el contribuyente no acompañe a su escrito los documentos que acrediten su personalidad, el documento en el que conste el acto impugnado o la constancia de notificación del mismo, la autoridad fiscal lo requerirá para que los presente en un plazo de cinco días, de no hacerlo en dicho plazo, el recurso se tendrá por no presentado.

3.11.3. Sobreseer el recurso

Conforme al artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación procede sobreseer el recurso de revocación en los siguientes casos:

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

Como nota característica en esta forma de resolver, está el hecho de que la autoridad administrativa resolutora del recurso dará por terminada la tramitación del recurso, sin resolver la cuestión de fondo planteada en el mismo, porque existen circunstancias que así lo impiden.²⁷

3.11.4. Confirmación del acto impugnado

Parafraseando a Alejandro Paz López, esta forma de resolver por parte de la autoridad puede resultar en primer lugar por una deficiente expresión de agravios, los cuales pueden ser calificados por dicha autoridad como infundados por inoperantes, insuficientes, insubsistentes o improcedentes y que por lo mismo no logran probar que el acto o resolución impugnada carecen de la legalidad que debe revestir todo acto de autoridad, por lo que, al acontecer lo anterior, la misma autoridad resolutora del recurso confirmará la validez o legalidad el acto impugnado.

Por otro lado, no siempre por las razones anteriores se confirma el acto impugnado, pues existen ciertos servidores públicos a cargo de la unidad administrativa que resuelven estos medios de defensa, porque asumen siempre o invariablemente una postura confirmatoria, porque consideran que al actuar de tal forma están siendo leales y fieles a la administración pública tributaria, lo cual, no es una postura legal, pues lo que debe prevalecer es el Estado de Derecho, lo cual se traduce en la juridicidad de los actos autoritarios, cualidad que debe cuidarse en dichos actos, pues es un bien de gran importancia y de orden público.

²⁷ Paz López Alejandro, Op. cit., p. 359

3.11.5. Mandar reponer el procedimiento administrativo.

De acuerdo a la primera parte de fracción III del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, esta forma de resolver el recurso de revocación por parte de la autoridad fiscal se actualiza cuándo, durante el desarrollo del procedimiento administrativo de la autoridad fiscal, sea éste el Procedimiento Administrativo de Ejecución, Visita Domiciliaria o Revisión de Gabinete, se presenten vicios en el mismo, tal situación afectaría de ilegalidad la resolución al recurso de revocación pues el acto recurrido es ilegal desde el procedimiento que lo produjo, por lo tanto el Código Fiscal de la Federación prevé, protegiendo a la autoridad fiscal, que ésta pueda resolver el recurso ordenando reponer el procedimiento, es decir, le da facultad para equivocarse y luego corregirlo; cabe señalar que cuando el Recurso de Revocación se resuelva para efectos procede la interposición del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Al efecto me permito transcribir las siguientes tesis

REVOCACION PARA EFECTOS. EN CASO DE EXISTIR VICIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, QUE DIO ORIGEN A LA RESOLUCION IMPUGNADA EN EL RECURSO. INTERPRETACION DEL ARTICULO 133 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

De resultar fundado el argumento hecho valer en el recurso administrativo, relativo a vicios existentes durante el procedimiento, ello no es motivo para que se deje sin efectos en forma absoluta el acto recurrido, ya que el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, establece que al resolver los recursos administrativos, la autoridad puede: I. Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso; II. Confirmar el acto impugnado; III. Mandar reponer el procedimiento administrativo; IV. Dejar sin efectos el acto impugnado; y V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente a favor del recurrente, de lo que se deduce, entre otras circunstancias, que al resultar fundados los argumentos hechos valer en el recurso, la autoridad puede dejar sin efectos el acto impugnado, lisa y llanamente (fracción IV), o puede modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, en la misma resolución al recurso (fracción V), u ordenar que se reponga el procedimiento administrativo, obviamente, cuando se estime que se incurrió en una violación al mismo (fracción III).(7)

Juicio No. 1173/94. Sentencia de 17 de agosto de 1995, por unanimidad de votos. Magistrado Ponente: Lorenzo Javier Gómez Torres. Secretaria: Lic. Alma Orquídea Reyes Ruiz.

PROCEDIMIENTO. SÓLO DEBE REPONERSE CUANDO LA VIOLACIÓN AL MISMO TRASCIENDA AL RESULTADO DE LA SENTENCIA DEFINITIVA. *Es cierto que conforme al artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo, si en la revisión de una sentencia definitiva apareciere una violación a las reglas fundamentales que norman el procedimiento en el juicio de amparo, o bien, que se incurrió en alguna omisión que hubiere dejado sin defensa al recurrente o que pudiera influir en la sentencia que deba dictarse en definitiva, se deberá ordenar la reposición del procedimiento; sin embargo, tal disposición debe interpretarse en el sentido de que la reposición únicamente cabe decretarla cuando la violación relativa efectivamente trascienda al resultado de la sentencia definitiva y cause*

perjuicio a la parte recurrente, pues de lo contrario, se llegaría al extremo de retardar el trámite y solución de los juicios de amparo sin ningún resultado práctico.

Amparo en revisión 2632/98. Mónica Tome Coyopol y coags. 10 de noviembre de 1998.

Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer MacGregor Poisot. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el tres de diciembre en curso, aprobó, con el número CXII/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a tres de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, septiembre de 1998, página 366, tesis 2a./J. 69/98, de rubro: "PROCEDIMIENTO. SÓLO DEBE REPONERSE CUANDO LA VIOLACIÓN AL MISMO TRASCIENDA AL RESULTADO DE LA SENTENCIA DEFINITIVA."

PROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- NO SE SATISFACE EL INTERÉS JURÍDICO DEL RECURRENTE, CUANDO LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA ES FAVORABLE, PERO ORDENA REPONER EL PROCEDIMIENTO.

Si en la resolución impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la autoridad resuelve dejar sin efectos el acto combatido y a la vez ordena subsanar los vicios cometidos en la etapa previa a la liquidación, debe concluirse que no satisface el interés jurídico de la actora, en los términos de lo dispuesto en el artículo 197, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, puesto que al interponer el recurso de revocación, lo que pretendía la actora era que se revocara el acto impugnado, en tanto que al resolverse el recurso, se le ordena a la autoridad que actúe en un determinado sentido; entonces, no se actualiza la causal de improcedencia que aducen las autoridades demandadas, ya que la resolución recaída al recurso administrativo de que se trata, no satisfizo el interés jurídico del recurrente; por lo que, de no existir diversa causal de improcedencia, contra la misma es procedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
(13)

Juicio de nulidad No. 100(14)105/98/19375/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 2 de febrero de 1999, por unanimidad de 4 votos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Luisa de Alba Alcántara.

(Tesis aprobada en sesión privada de 16 de febrero de 1999).

R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No.10. Mayo 1999. p. 112

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- ES PROCEDENTE CUANDO LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA ES FAVORABLE AL ACTOR, PERO NO SATISFACE PLENAMENTE SU INTERÉS JURÍDICO.- Si al resolver el recurso de revocación interpuesto con fundamento en el Código Fiscal de la Federación, la autoridad deja sin efectos los actos recurridos, en atención a la existencia de una violación de carácter formal y, ordena su reposición, sin haber resuelto el fondo, por tanto, la resolución impugnada es favorable al particular, pero no satisface plenamente su interés jurídico, en cuanto que la pretensión planteada en el recurso consistía en que se revocaran en forma lisa y llana los actos recurridos; por consiguiente, en este caso no se surte la causal de improcedencia prevista en el artículo 202, fracción I, del Código Fiscal mencionado.

Juicio No. 19968/97-11-08-3/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 23 de marzo de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 1 más con los resolutivos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Miguel Ángel Luna Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 23 de marzo de 1999)

R.T.F.F. Cuarta Epoca. Año II. No.13. Agosto 1999. p. 112

3.11.6. Que se emita una nueva resolución

Esta forma de resolver el recurso de revocación cobra vida cuando la resolución que al mismo dé la autoridad fiscal, no se apegue a derecho o contenga vicios de fundamentación y motivación, en este sentido, es claro que no se cuestiona la legalidad del acto impugnado ni del procedimiento que le dio origen, sino más bien, de la manera en que se expresa la resolución del recurso de revocación sobre dicho acto, por lo tanto la segunda parte de la fracción III del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, le da a la autoridad la oportunidad de corregir la resolución al recurso.

Revisemos las siguientes tesis:

RECURSO DE REVOCACIÓN. LA DETERMINACIÓN TOMADA AL RESOLVERLO DEBE DE CUMPLIRSE EN LOS TÉRMINOS QUE INDICA.- Si al resolverse el recurso de revocación planteado, la autoridad resolutora determina dejar sin efectos la resolución impugnada para que la autoridad liquidadora

dicte una nueva que la sustituya, en la que tome en consideración los argumentos y pruebas ofrecidas por el contribuyente fiscalizado, resulta ilegal la actuación de dicha autoridad al reponer el procedimiento administrativo, pues éstos no fueron los efectos que se señalaron al resolver el citado medio de defensa por lo que procede declarar la nulidad de dichos actos. (16)

Juicio No. 508/98.- Sentencia de 19 de agosto de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez.- Secretario: Lic. Juan Carlos Encinas Valdez.

R.T.F.F. Cuarta Época. Año II. No. 6. Enero 1999. p. 238

Época: Novena Época, Registro: 195579, Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VIII, Septiembre de 1998 Materia(s): Común Tesis: 2a./J. 69/98 Página: 366

REVOCACION PARA EFECTOS.- SI PUEDE CAUSAR AGRAVIOS A LA ACCIONANTE.- *Si bien es cierto que en tratándose de resoluciones favorables al accionante, este Tribunal ha sostenido en varios precedentes que el promovente carece de interés jurídico para impugnarlas a través del juicio de nulidad. Sin embargo, atendiendo a que existen casos en los cuales no obstante que el acto impugnado lo constituye una resolución favorable para la accionante ésta puede causarle una lesión en su esfera jurídica reparable a través del juicio de nulidad, por lo que se pueden establecer cuatro excepciones a la regla general que son: 1.- Cuando la autoridad administrativa en la resolución reclamada, haya estudiado agravios que conducían a la revocación lisa y llana del acto administrativo, los declara infundados y declara fundado el que sólo conduce a su revocación para efectos. 2.- Cuando la autoridad del conocimiento introduzca en la resolución reclamada cuestiones ajenas a la litis originalmente planteada, que por la misma razón causen perjuicios al recurrente. 3.- Cuando en contra de una resolución favorable el recurrente promueva juicio de nulidad por advertir que dicha resolución no fue debidamente emitida. 4.- Cuando la autoridad responsable al considerar fundado un agravio, revoca para efectos el acto impugnado y el recurrente impugna la resolución, no porque se dejaron de estudiar o se declararon infundados aquellos agravios que conducirían a una nulidad lisa y llana, sino porque estima que precisamente por el agravio fundado debió declararse esa revocación lisa y llana y no para efectos. Por lo que el interés jurídico del actor queda acreditado al tratarse de una resolución que no le es todo lo*

favorable que debería de ser, atribuyendo tal circunstancia a un vicio de ilegalidad cometido por la autoridad demandada, razón por la cual el acto reclamado sí le depara perjuicio.(56)

Juicio No. 353/93.- Sentencia de 29 de abril de 1994, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lic. María de los Angeles Garrido Bello.- Secretario: Lic. Jesús Rodríguez Hernández.

R.T.F.F. Tercera Epoca. Año VIII. No. 86. Febrero 1995. p. 67

Esta Ultima tesis, en el escrito viene catalogada como una Tesis Jurisprudencial, pero es necesario corregir el error que en el que se incurre, dado que solo es una tesis aislada.

3.11.7. Dejar sin efectos el acto impugnado

De acuerdo a la fracción IV del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación la resolución al recurso de revocación puede ser en el sentido de dejar sin efectos el acto impugnado, esto puede darse cuando el acto carezca de un requisito de validez, planteado mediante agravios de fondo en el recurso, como lo serían aquellos agravios en lo se haga valer, por ejemplo, la ausencia de firma autógrafa del funcionario o la incompetencia del funcionario de la misma, requisitos cuya ausencia invalidan absolutamente el acto.

Al resolver la autoridad fiscal de tal forma, el acto impugnado deja de tener existencia jurídica, aunque cabe señalar que quedan a salvo las facultades de la autoridad emisora del acto impugnado, que fue dejado sin efecto, para que, si ella lo considera conveniente, emita otro nuevo, lo cual se puede equiparar a lo que señala la fracción III, pero en este caso se estaría en presencia de una cumplimentación a la resolución del recurso que ordena que se emita una nueva resolución y en el caso en análisis no, porque se emite en uso de sus facultades discrecionales y no como facultad reglada de cumplimentación.²⁸

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

Esta forma de resolver el recurso la previene la fracción V del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, y considero que de nueva cuenta el multicitado ordenamiento le confiere a la autoridad fiscal facultades para corregir parcial o totalmente el acto impugnado, es decir, para equivocarse y luego desdecirse, lo cual puede dar lugar a un círculo vicioso e interminable si es que la autoridad fiscal resolviera siempre con apego a esta fracción.

²⁸ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 367.

3.12. Reglas para el cumplimiento de las resoluciones dictadas al recurso de revocación

La resolución al Recurso de Revocación puede encontrar su sustento en vicios de forma y/o en vicios de fondo, en ambos casos, el plazo que tiene la autoridad para cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación es de 4 meses aun cuando hubieran transcurrido los plazos de caducidad establecidos por el Código Fiscal de la Federación, esto es, aun cuando las facultades que tiene la autoridad en términos generales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales hubieran ya caducado, en este sentido, se entiende que el plazo de 4 meses que el referido ordenamiento legal establece en su artículo 133-A para que la autoridad cumpla con las resoluciones dictadas al recurso de revocación es independiente del plazo de caducidad aludido en el artículo 67 del multicitado dispositivo jurídico.

Se hace conveniente transcribir de manera textual el artículo 133-A del Código Fiscal de la Federación:

3.12.1. Vicios de forma

Al respecto el artículo 133-A del Código Fiscal de la Federación señala que:

I. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, éstos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación. Si se revoca por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

a) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios de procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

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

.....

b) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede

dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede.

Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

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

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

3.12.2. Vicios de fondo

II. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar un nuevo acto o resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto o una nueva resolución. En ningún caso el nuevo acto o resolución administrativa puede perjudicar más al actor que el acto o la resolución recurrida.

Para los efectos de esta fracción, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución recaída al recurso hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia. Asimismo, se suspenderá el plazo para dar cumplimiento a la resolución cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

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

3.13. Motivos o causas de revocación o ilegalidad de los actos o resoluciones administrativas

Considero importante analizar las causas o motivos que debe considerar la autoridad fiscal para resolver que el acto impugnado es ilegal, debiendo otorgar con ello la razón al recurrente.

Señala Alejandro Paz López en su libro el Recurso de Revocación en Materia Fiscal que En las Resoluciones que regulan el recurso administrativo de revocación y que se encuentran comprendidas dentro del Título V de los Procedimientos Administrativos, Capítulo I del Recurso Administrativo, Sección I del Recurso de Revocación y de los artículos 116 al 133 A, no se establecen de manera expresa y tampoco de manera implícita las causales de revocación; por lo anterior, tenemos que acudir supletoriamente a lo estipulado en esta materia (causales de ilegalidad) a lo que se establece para el procedimiento contencioso-administrativo²⁹.

Tales causales se encuentran claramente previstas en el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que de manera textual señala lo siguiente:

"ARTICULO 51. SE DECLARARA QUE UNA RESOLUCION ADMINISTRATIVA ES ILEGAL CUANDO SE DEMUESTRE ALGUNA DE LAS SIGUIENTES CAUSALES:

I. INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE LA HAYA DICTADO, ORDENADO O TRAMITADO EL PROCEDIMIENTO DEL QUE DERIVA DICHA RESOLUCION.

II. OMISION DE LOS REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS POR LAS LEYES, SIEMPRE QUE AFECTE LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDA AL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA, INCLUSIVE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACION O MOTIVACION, EN SU CASO.

III. VICIOS DEL PROCEDIMIENTO SIEMPRE QUE AFECTEN LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDAN AL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.

IV. SI LOS HECHOS QUE LA MOTIVARON NO SE REALIZARON, FUERON DISTINTOS O SE APRECIARON EN FORMA EQUIVOCADA, O BIEN SI SE DICTO EN CONTRAVENCION DE LAS DISPOSICIONES APLICADAS O DEJO DE APLICAR LAS DEBIDAS, EN CUANTO AL FONDO DEL ASUNTO.

²⁹ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 305.

V. CUANDO LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA DICTADA EN EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES NO CORRESPONDA A LOS FINES PARA LOS CUALES LA LEY CONFIERA DICHAS FACULTADES.

..."

El resaltado es nuestro.

En este sentido, analicemos cada una de las causales de ilegalidad establecidas en el artículo 51 de la Ley federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

3.13.1. Incompetencia del funcionario.

La competencia, es el conjunto de atribuciones o facultades que el orden jurídico le otorga a una autoridad y, en este sentido, se considera que dichas facultades en primer lugar deben tener su base jurídica en la Constitución, para de manera más específica señalarse en la Ley ordinaria respectiva y sustentarse con mucho mayor detalle en el reglamento correspondiente y, a su vez cumplido todo lo anterior, se puede otorgar mediante un acuerdo delegatorio de facultades y también en uno en el que se señale la circunscripción territorial, este último para determinar la competencia en ese aspecto.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado con las siguientes jurisprudencias:

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.

Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Contradicción de tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos de Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO. La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente administrado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido.

Novena Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIV, octubre de 2001. Tesis 2a. CXCVI/2001 p. 429.

Inconformidad 292/2001. Víctor Hugo Bravo Pérez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

INCOMPETENCIA. CASO EN QUE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA PUEDE REALIZAR SU ESTUDIO OFICIOSO (ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).- De lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación se advierte, entre otras cosas, que por ser de orden público el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, únicamente tiene la facultad de analizar de oficio la incompetencia de la autoridad emisora del acto impugnado, cuando ésta sea manifiesta y no requiera de mayor estudio; de no ser así, la actora debe plantear vía concepto de anulación la causa por la cual considere que la autoridad carece de ella para emitir el acto impugnado. OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XVI, JULIO de 2002. Tesis I.8o.A p. 1315.

Amparo directo 8/2001.-Afianzadora Insurgentes, S.A. de C.V.-17 de abril de 2001.- Unanimidad de votos.-Ponente: María Guadalupe Saucedo Zavala.-Secretario: David Rodríguez Matha. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, julio de 2002, página 1315, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.8o.A.28 A.

Del análisis de la jurisprudencias antes transcritas, resulta fácil entender que la autoridad fiscal, al emitir un acto administrativo, debe contar con las facultades necesarias para ello

pero además debe citar de manera clara los dispositivos legales donde se sustentan tales facultades, ya que de no hacerlo o de no ser competente para emitir tal acto, dicho acto no debe producir efecto jurídico alguno; además resulta importante comentar que la revisión del tema de la competencia de la autoridad fiscal debe ser de oficio, lo cual la reviste de mayor importancia.

Al respecto el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece que *"cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana"*.

3.13.2. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes

Fundamentada en la fracción II del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo como causal resolución de ilegalidad del acto administrativo, es preciso señalar lo que al respecto expresa el doctor Humberto Delgadillo³⁰ *"Es conveniente precisar que la referencia a "los requisitos formales" debe ser entendida en un sentido estricto, es decir, solamente respecto a los datos que deben constar en la resolución impugnada, que son los relativos a la forma del acto, no a los que tradicionalmente se identifican como las formalidades del acto en su sentido genérico, ya que en esta concepción se incluirían las actividades referentes al procedimiento, las cuales quedan perfectamente encuadradas en la fracción III del artículo 238 (actualmente la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contenciosos Administrativo) del Código Fiscal de la Federación"*.

Es de aclararse que es el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación el que establece, de manera general, los requisitos que deben contener los actos administrativos y son:

Artículo 38.- *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

I. *Constar por escrito en documento impreso o digital.*

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. *Señalar la autoridad que lo emite.*

III. *Señalar lugar y fecha de emisión.*

IV. *Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

³⁰ Citado por Paz López Alejandro en su libro *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 309.

- V. *Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.*

Por su parte y complementando los requisitos que establece el artículo antes citado, de manera particular en cuanto a visitas domiciliarias se refiere, el artículo 43 del multicitado ordenamiento legal establece, además, los siguientes requisitos:

Artículo 43.- *En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:*

- I.- *El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.*
- II.- *El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.*

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

- III. *Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.*

Por lo tanto, si el acto administrativo no cumple con los requisitos antes señalados, procede declararlo ilegal cuando así se solicite interponiendo el recurso de revocación.

3.13.3. Vicios de procedimiento

Fundamentada en la fracción III del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso administrativo es de señalar, según lo comenta el Lic. Alejandro Paz López en

su libro *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal* que esta causal de ilegalidad resulta interesante comentarla, ya que, como se puede apreciar aquí, no se está haciendo alusión al acto en sí, sino al procedimiento que se sigue para la emisión del mismo por parte de la autoridad administrativa.

Como ya se ha comentado, se define al procedimiento administrativo como "*ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo...*"

Considerando lo anterior, el doctor Delgadillo Gutiérrez comenta: "*Con respecto a los vicios del procedimiento, podemos afirmar que es el resultado de la violación a una disposición legal que regula la forma de realización de los actos que preceden y preparan el acto administrativo*".

La importancia del procedimiento en general, incluido el administrativo, se encuentra señalada en los dos artículos constitucionales de mayor trascendencia en nuestro sistema normativo, los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna.

En el primero se señala que para ser molestado, entre otros requisitos, se debe fundar y motivar la causa legal del procedimiento, y en el segundo se establece que para ser privado de ciertos bienes, derechos y valores se deberá cumplir con ciertas formalidades esenciales del procedimiento.

Pero, ¿cuáles son esas formalidades esenciales? La propia Constitución no las señala expresamente, por lo que tenemos que acudir a la Ley de Amparo, que en su artículo 159 (actualmente artículo 172) señala, entre otras, las siguientes:

Artículo 172. En los juicios tramitados ante los tribunales administrativos, civiles, agrarios o del trabajo, se considerarán violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, cuando:

I. No se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley;

III. Se desechen las pruebas legalmente ofrecidas o se desahoguen en forma contraria a la ley;

VI. No se le concedan los plazos o prórrogas a que tenga derecho con arreglo a la ley;

VIII. Previa solicitud, no se le muestren documentos o piezas de autos para poder alegar sobre ellos;

Como se puede advertir, en el encabezado del citado artículo se expresa que se violan las leyes del procedimiento y defensas del quejoso de manera separada, situación que en materia del procedimiento fiscal se da en forma integrada, es decir, la violación del

procedimiento para que se considere causal de ilegalidad deberá a su vez afectar las defensas del particular y trascender el sentido de la resolución impugnada.

Cabe mencionar que, en relación al artículo 172 de la Ley de Amparo, hemos hecho referencia únicamente a las fracciones que tienen más relación con el procedimiento administrativo y que obviamente, con las salvedades del caso, se adecuan al mismo, y puede considerárseles como vicios del procedimiento, los cuales, a manera de ejemplo, serían las formas inadecuadas de notificación, la falta de motivación de la actuación en días y horas inhábiles, las determinaciones equivocadas de cómputo de plazos o términos, etc. que son vicios de procedimiento administrativo que trascienden al sentido de la resolución y lógicamente afectan a las defensas del particular³¹.

SI LOS HECHOS QUE LA MOTIVARON NO SE REALIZARON, FUERON DISTINTOS O SE APRECIARON EN FORMA EQUIVOCADA, O BIEN SI SE DICTO EN CONTRAVENCION DE LAS DISPOSICIONES APLICADAS O DEJO DE APLICAR LAS DEBIDAS, EN CUANTO AL FONDO DEL ASUNTO.

Esta cuarta causal de ilegalidad está contenida en la fracción IV del artículo 51 de la Ley Federal de procedimiento Contencioso Administrativo al disponer lo siguiente:

IV. SI LOS HECHOS QUE LA MOTIVARON NO SE REALIZARON, FUERON DISTINTOS O SE APRECIARON EN FORMA EQUIVOCADA, O BIEN SI SE DICTO EN CONTRAVENCION DE LAS DISPOSICIONES APLICADAS O DEJO DE APLICAR LAS DEBIDAS, EN CUANTO AL FONDO DEL ASUNTO.

En este caso podemos comentar que si la autoridad emite una resolución administrativa sustentada en hechos inexistentes o existentes pero mal apreciados, o si en su caso dicha resolución se dictó contra la Ley o en una aplicación indebida de la misma, entonces la resolución al medio de defensa debe ser decretando la ilegalidad del acto administrativo.

CUANDO LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA DICTADA EN EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES NO CORRESPONDA A LOS FINES PARA LOS CUALES LA LEY CONFIERA DICHAS FACULTADES.

Y la quinta causal de ilegalidad establecida en el multicitado artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo pero ahora en su fracción V se establece de la siguiente manera:

V. CUANDO LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA DICTADA EN EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES NO CORRESPONDA A LOS FINES PARA LOS CUALES LA LEY CONFIERA DICHAS FACULTADES.

³¹ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 335.

Esta causal es bien conocida como desvío de poder y al respecto Sandoval Galindo³² refiere: *"La doctrina ha considerado que existe desvío de poder, que determina la nulidad del acto administrativo, en tres casos, cuando el funcionario actúa con:*

1. *Un fin personal. En este caso, el acto administrativo ha sido emitido para satisfacer las aspiraciones personales del agente público, como puede ser venganza, partidismo, favoritismo, lucro, etcétera.*
2. *Con la Finalidad de favorecer a un tercero o a un grupo de terceros.*
3. *Con una finalidad de favorecer a la Administración Pública.*

En este caso se trata de un fin administrativo pero distinto del contemplado por la ley. se presenta con mayor intensidad que los anteriores. El funcionario protege un interés general pero diverso al esperado por la ley.

Señala el Lic. Alejandro Paz López³³ en su multicitada obra que, *"Probablemente, esta causal de ilegalidad se dé muy frecuente en la realidad, pero se considera que es la más difícil de probar, pues tales facultades se ejercen siguiendo todos los procedimientos requeridos y revistiendo las formalidades previstas para ejercerlas y con los requisitos que deben reunir los actos al ser emitidos, pero los mismos son emitidos con una intencionalidad diferente al propósito señalado en la ley."*

Por último conviene transcribir la segunda parte del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento contencioso Administrativo, misma que señala los supuestos que no deben considerarse que afectan las defensas del particular ni que trascienden al sentido de la resolución impugnada y que de manera textual establece lo siguiente:

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

- a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.
- b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

³² Sandoval Galindo, Luis Edmundo, Resolución y Efectos de los Recursos Administrativos en Materia Fiscal Federal. 1a ed., México, INDETEC, 1998. p. 169

³³ Paz López Alejandro, *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, 3a ed., México 2009, Ediciones fiscales ISEF, p. 339.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitadas.

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsión a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

Cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.

Los órganos arbitrales y de otra naturaleza, derivados de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia de prácticas desleales, contenidos en tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, no podrán revisar de oficio las causales a que se refiere este artículo.

3.14. Ejemplo de escrito de recurso de revocación

ANTONIO ACOSTA HIRAM

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,
SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,
ADMINISTRACIÓN LOCAL DE SERVICIOS AL
CONTRIBUYENTE DE NAUCALPAN

RECURSO DE REVOCACIÓN

ANTONIO ACOSTA HIRAM, por mi propio derecho, con Registro Federal de Contribuyentes AOA750607BR2, con domicilio fiscal y para oír y recibir toda clase de notificaciones en Boulevard Ocotlán Poniente 19, Colonia Barrio Santiaguito, Tultitlan, Estado de México, C.P. 54900, y con dirección de correo electrónico micorreo@hotmail.com ante ustedes respetuosamente comparezco y expongo:

RECURSO DE REVOCACIÓN:

Que por medio del presente escrito y con fundamento en lo dispuesto por los artículos 117, 120, 121, 122, 123 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 122 del citado ordenamiento, vengo a interponer el recurso de revocación en los siguientes términos:

I. ACTOS QUE SE IMPUGNAN

Las resoluciones que se impugnan son las contenidas en los **oficios números MPE21883327 con número de control 160610A3769522 de fecha 16 de marzo de 2016**, en el que se me impone una multa identificada con el **crédito fiscal número 2669832** por la cantidad de **\$ 8,410.00**, **MPE21883326 con número de control 160610A3769531 de fecha 16 de marzo de 2016**, en el que se impone una multa identificada con el **crédito fiscal número 2669834** por la cantidad de **\$8,410.00** y **MPE21883323 con número de control 160610A3769529 de fecha 16 de marzo de 2016**, en el que se me impone una multa identificada con el **crédito fiscal número 2669838** por la cantidad de **\$8,410.00** emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan, así como también se impugna el supuesto **Requerimiento de Obligaciones Omitidas según número de**

control acumulado 400619MI000885, tal como lo señala en cada uno de las multas de fecha 16 de marzo de 2016.

II. AGRAVIOS

PRIMERO

Me causan agravio las resoluciones impugnadas debido a que los oficios números MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323 en los que se me imponen las multas en cantidades de \$8,410.00, \$8,410.00 y \$8,410.00, respectivamente, emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan, toda vez que derivadas del supuesto requerimiento de obligaciones omitidas identificado con el número de control acumulado 400619MI000885, donde en este último aparece el nombre de la Lic. Rafael de Jesús Higuera Lozano, Administrador Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan, de quien niego tenga facultades para emitir tal requerimiento, razón por la cual resulta por demás clara la flagrante violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales, por inobservancia, en relación con los artículos 5, 38 fracción IV, 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad que emite el requerimiento de obligaciones omitidas antes señalado viola en mi perjuicio lo dispuesto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que existe ilegalidad en la emisión del requerimiento de obligaciones omitidas identificado con el número de control acumulado 400619MI000885 supuestamente por no cumplir en el plazo establecido en el referido requerimiento con la presentación de la **información de operaciones con terceros** correspondiente al mes de enero, de febrero y marzo de 2009, requerimiento del cual deriva la imposición de las multas en cantidades de \$ 8,410.00, \$8,410.00 y \$8,410.00, respectivamente, contenidas en el oficio número MPE21883327, en el oficio número MPE21883326 y en el oficio número MPE21883323, toda vez que el artículo 16 Constitucional señala expresamente que nadie podrá ser molestado en su persona, bienes, posesiones o papeles sin mandamiento escrito emitido por autoridad competente en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, violación que es evidente de la simple lectura del requerimiento citado, lo anterior es así ya que quien firma el referido requerimiento de obligaciones omitidas identificado con el número de control acumulado 400619MI000885 del cual derivan las multas que se me imponen es el Administrador Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan, de quien niego tenga facultades o competencia para emitir requerimientos, por lo que procede la revocación de las multas impuestas por provenir de actos viciados.

Sirve de apoyo la **Jurisprudencia Número 76** dictada por la Sala Superior de ese H. Tribunal, modificada, mediante Acuerdo G/97/90 de sesión del 11 de mayo de 1990, que a la letra expresa:

“COMPETENCIA .- ES NECESARIO FUNDARLA EN EL TEXTO DEL MISMO ACTO DE MOLESTIA.- La garantía del artículo 16 Constitucional, consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues caso contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo”.

Además, **en términos del artículo 68 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación NIEGO LISA Y LLANAMENTE la legalidad del requerimiento acumulado de obligaciones no. 400619MI000885 según notificado el día 04 de septiembre de 2009**, esto en relación con el artículo 38 fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación, toda vez que no me fue notificado mediante alguna forma de las que dispone el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, mucho menos el citatorio que se deja a persona no autorizada por mi para recibir u oír notificaciones cumple con los requisitos de circunstanciación establecidos en el artículo 152 primer párrafo del citado Código Federal Tributario, niego también que el notificador se haya identificado plenamente con documentos oficiales que lo faculen para llevar a cabo tales diligencias, mucho menos que haya identificado a plenitud a la persona que le dejó el citatorio para que yo estuviera presente al día hábil siguiente, transgrediendo también lo dispuesto en el artículo 137 primero y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación, por lo tanto al resultar ilegal el requerimiento de obligaciones no. **400619MI000885**, del cual derivan las multas impugnadas, también resultan ilegales las multas establecidas por las autoridades fiscales, por lo que deben ser revocadas.

También apoya mi pretensión la Jurisprudencia 13 del Tribunal Colegiado en Materia Administrativa de Primer Circuito, que se transcribe:

“FRUTO DE ACTOS VICIADOS; “Si un acto o diligencia de la autoridad está viciado le resulta inconstitucional, todos los actos derivados de él, o que se apoyen en él, resultan también inconstitucionales por su origen, y los tribunales no deben darle valor legal, ya que de hacerlo por una parte alentaría prácticas viciosas, cuyos frutos serían aprovechados por quienes las realizan y por otra parte los tribunales se harían en alguna forma partícipes de tal conducta irregular, al otorgar a tales actos valor legal”.

Adicionalmente también procede la revocación de los actos impugnados, en virtud de que las autoridades fiscales tratan de fundamentar su competencia por grado (existe la competencia por grado, por materia, por territorio, por temporalidad), para emitir el **requerimiento de obligaciones no. 400619MI000885** de fecha 04 de septiembre de 2009 en el **artículo 14, penúltimo párrafo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria**, el cual se integra de diversos apartados, pero la autoridad fiscal de ninguna manera logra precisar específicamente a cuál de todos los párrafos se refiere, lo que me provoca en mi carácter de gobernado una indefensión jurídica; al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha abocado a determinar cómo deben de fundamentar la competencia las Autoridades Administrativas y esto es de la manera siguiente:

TIPO DE DOCUMENTO: JURISPRUDENCIA

NOVENA ÉPOCA

INSTANCIA: SEGUNDA SALA

FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

TOMO: XXII, SEPTIEMBRE DE 2005

PÁGINA: 310

Competencia de las autoridades administrativas. el mandamiento escrito que contiene el acto de molestia a particulares debe fundarse en el precepto legal que les otorgue la atribución ejercida, citando el apartado, fracción, inciso o subinciso, y en caso de que no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente. De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia p./j. 10/94 del Tribunal en pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación número 77, mayo de 1994, página 12, con el rubro: "Competencia. su fundamentación es requisito esencial del acto de autoridad.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se advierte que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la Autoridad Administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia Constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. en congruencia con lo anterior, se concluye que es un requisito esencial y una obligación de la autoridad fundar en el acto de molestia su competencia, pues sólo puede hacer lo que la ley le permite, de ahí que la validez del acto dependerá de que haya sido realizado por la autoridad facultada legalmente para ello dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen; por tanto, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, es necesario que la autoridad precise

exhaustivamente su competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; sin embargo, en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues considerar lo contrario significaría que el gobernado tiene la carga de averiguar en el cúmulo de normas legales que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si tiene competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma en que lo hace, dejándolo en estado de indefensión, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo es la específicamente aplicable a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 114/2005-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Tercer Circuito, el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 2 de septiembre de 2005. Cinco Votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alfredo Aragón Jiménez Castro.

TESIS DE JURISPRUDENCIA 115/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de septiembre de dos mil cinco.

Tal como se puede constatar la autoridad fiscal no cumple con lo preceptuado por la jurisprudencia que con antelación se transcribió, por lo tanto igualmente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado cuál es el efecto por no cumplir lo anterior y es el siguiente:

**TIPO DE DOCUMENTO: JURISPRUDENCIA
NOVENA ÉPOCA**

INSTANCIA: SEGUNDA SALA

FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

TOMO: XXV, JUNIO DE 2007

PÁGINA: 287

NULIDAD. LA DECRETADA POR INSUFICIENCIA EN LA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, DEBE SER LISA Y LLANA. En congruencia con la jurisprudencia 2a./j. 52/2001 de esta Segunda Sala publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XIV, noviembre de 2001, página 32, con el rubro: "Competencia de las autoridades administrativas. la nulidad decretada por no haberla fundado no puede ser para efectos, excepto en los casos en que la resolución impugnada recaiga a una petición, instancia o recurso.", se concluye que cuando la autoridad emisora de un acto administrativo no cite con precisión el apartado, fracción, inciso o subinciso correspondiente o, en su caso, no transcriba el fragmento de la norma si ésta resulta compleja, que le conceda la facultad de

emitir el acto de molestia, el particular quedaría en estado de inseguridad jurídica y de indefensión, al desconocer si aquella tiene facultades para ello, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberá declarar la nulidad lisa y llana del acto administrativo emitido por aquella, esto es, no la vinculará a realizar acto alguno, por lo que su decisión no podrá tener un efecto conclusivo sobre el acto jurídico material que lo motivó, salvo el caso de excepción previsto en la jurisprudencia citada, consistente en que la resolución impugnada hubiese recaído a una petición, instancia o recurso, supuesto en el cual deberá ordenarse el dictado de una nueva en la que se subsane la insuficiente fundamentación legal.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 34/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 28 de marzo de 2007. Cinco Votos. ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Hilda Marcela Arceo Zarza.

TESIS DE JURISPRUDENCIA 99/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de mayo de dos mil siete.

En consecuencia, el supuesto **EL REQUERIMIENTO de Obligaciones No. 400619MI000885** de fecha 04 de septiembre de 2009, del que derivan las multas que se impugnan, se encuentra indebidamente fundada la competencia del funcionario emisor del mismo, es por ello que los actos impugnados deberán de ser declarados nulos, precisamente por que atentan en contra de lo que dispone el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 38 fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, la potestad punitiva del estado no es absoluta, sino que este debe de probar en todo momento las infracciones en que los gobernados hayan incurrido, esto es debido al principio de inocencia que igualmente rige en el ámbito administrativo y/o fiscal, entonces de conformidad al principio de inocencia es al estado al que le corresponde probar fehacientemente que el gobernado haya cometido alguna falta o bien infracción, es más, es el propio artículo 68 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 42 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo los que recogen dicho principio de la manera siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TÍTULO III - DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES CAPÍTULO ÚNICO

ARTÍCULO 68

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.***

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

TÍTULO II - DE LA SUBSTANCIACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL JUICIO

CAPÍTULO V - DE LAS PRUEBAS

ARTÍCULO 42

Las resoluciones y actos administrativos se presumirán legales. ***sin embargo, las autoridades deberán probar los hechos que los motiven cuando el afectado los niegue lisa y llanamente***, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Sirve de apoyo a mi pretensión la siguiente jurisprudencia

TIPO DE DOCUMENTO: JURISPRUDENCIA

NOVENA ÉPOCA

INSTANCIA: SEGUNDA SALA

FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA

TOMO: XXVI, DICIEMBRE DE 2007

PÁGINA: 203

JUICIO DE NULIDAD. SI EL ACTOR NIEGA CONOCER EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO, LA AUTORIDAD AL CONTESTAR LA DEMANDA DEBE EXHIBIR CONSTANCIA DE ÉSTE Y DE SU NOTIFICACIÓN.

Si bien es cierto que el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación contiene el principio de presunción de legalidad de los actos y las resoluciones de las autoridades fiscales, también lo es que el propio precepto establece la excepción consistente en que la autoridad debe probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente. de ahí que el artículo

209 bis, fracción II, del indicado código, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 (cuyo contenido sustancial reproduce el artículo 16, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) disponga que, cuando el actor en el juicio contencioso administrativo niegue conocer el acto administrativo impugnado, porque no le fue notificado o lo fue ilegalmente, así lo debe expresar en su demanda, señalando la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución, lo que genera la obligación a cargo de la autoridad correspondiente de exhibir al contestar la demanda, constancia del acto administrativo de que se trate y de su notificación, para que el actor tenga oportunidad de combatirlos en la ampliación de la demanda. lo anterior, porque al establecerse tal obligación para la autoridad administrativa, el legislador previó la existencia de un derecho a favor del contribuyente, a fin de que durante el procedimiento contencioso administrativo se respete su garantía de audiencia y, por ende, los principios de certidumbre y de seguridad jurídica de los que debe gozar, contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, evitando así que quede sin defensa ante la imposibilidad legal de combatir actos autoritarios de molestia de los que argumenta no tener conocimiento, máxime que según lo ha sostenido la segunda sala de la suprema corte de justicia de la nación al interpretar los artículos 207 y 210 del mismo ordenamiento fiscal, el magistrado instructor, al acordar sobre la admisión del escrito por el que se contesta la demanda de nulidad, debe otorgar a la actora el plazo de 20 días para ampliarla, pues de lo contrario se le dejaría en estado de indefensión al proscribir su derecho a controvertir aquellas cuestiones que desconoce o que la demandada introduce en su contestación.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 188/2007-SS. Suscitada entre el primero y segundo Tribunales Colegiados, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 10 de octubre de 2007. Cinco Votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Delgado Durán.

Tesis de jurisprudencia 209/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de noviembre de dos mil siete.

SEGUNDO

Los agravios que me causan los actos impugnados es la pretensión indebida del cobro de las multas en cantidad de \$ 8,410.00 por el mes de enero de 2009, de \$8,410.00 por el mes de febrero de 2009 y de \$8,410.00 por el mes de marzo de 2009, supuestamente por no cumplir en el plazo establecido en el Requerimiento Acumulado No. 400619MI000885 con la presentación de la información de

operaciones con terceros supuestamente notificado el día 04 de septiembre de 2009, en virtud de que las autoridades demandadas transgreden en mi perjuicio los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídicos contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, además de la falta de fundamentación y motivación contenidos también en dichos preceptos en relación con el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación como se pasa a demostrar: los oficios impugnados números MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323, todos de fecha 16 de marzo de 2016, señalan ilegal e inexactamente el artículo 82 fracción XXVI y 70 párrafos primero y tercero del Código Fiscal de la Federación en el que se apoya la sanción señalando una multa de \$8,410.00 para cada uno de las tres meses (enero, febrero y marzo de 2009) por la citada obligación supuestamente omitida, al respecto cabe precisar que el artículo 82 fracción XXVI del Código Federal Tributario vigente en 2009, en ninguna parte establece la cantidad de **\$8,410.00, sino que establece un rango que va de la cantidad de \$7,406.00 a \$14,811.00**, cifras totalmente distintas a la multa impuesta de \$8,410.00 para cada uno de los meses de enero, febrero y marzo de 2009, las cuales carecen de fundamento legal en el que la autoridad se basa para imponerme las referidas multas, por lo cual debe declararse la revocación de los actos impugnados.

Al respecto el artículo 82 Fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación literalmente señala lo siguiente:

Artículo 82.- “A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el Artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

.....

XXVI. De \$7,406.00 a \$14,811.00, a la establecida en la fracción XXVI.”

Al efecto hago valer a favor de mi mandante las siguientes tesis jurisprudenciales:

“CONCURRENCIA INDISPENSABLE DE LA FUNDAMENTACIÓN Y LA MOTIVACIÓN EN UN ACTO DE AUTORIDAD.

Para que se acate el artículo 16 Constitucional deben concurrir en el acto de autoridad, tanto la motivación como la fundamentación. Consecuentemente, el acto de autoridad debe estar apoyado en una ley y además en la situación concreta respecto de la cual se realiza el hecho, que debe quedar comprendida en el supuesto en ella prevista”.

Amparo en revisión 8872/61. José Horacio Septién. 21 de julio de 1961, 5 votos, Ponente Felipe Tena Ramírez. Tomó XLVIII, Segunda Sala, Página 36. Sexta Época.

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. NO EXISTE CUANDO EL ACTO NO SE ADECUA EN LA NORMA EN QUE SE APOYA.

Todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, de manera que si los motivos o causas que tomo en cuenta el juzgador para dictar un proveído, no se adecuan a la hipótesis de la norma en que pretende apoyarse, no se cumple con el requisito de fundamentación y motivación que exige el artículo 16 Constitucional, por tanto, el acto reclamado es violatorio de garantías”.

Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. VI.2°. J/123.

En consecuencia, procede la revocación de los actos impugnados.

TERCERO

Además, me causan agravio las resoluciones impugnadas debido a que los oficios números MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323 emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan, por la flagrante violación a los artículos 14 y 16 Constitucionales, por inobservancia, en relación con los artículos 5, 38 fracción IV, 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la autoridad que emite los oficios antes señalados violan en mi perjuicio lo dispuesto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existe ilegalidad en la imposición de las multas en cantidades de \$8,410.00, de \$8,410.00 y \$8,410.00 por los meses de enero, febrero y marzo de 2009, respectivamente, pues este último dispositivo legal señala expresamente que nadie podrá ser molestado en su persona, bienes, posesiones o papeles sin mandamiento escrito emitido por autoridad competente en el que se funde y motive la causa legal del procedimiento, violación que es evidente de la simple lectura de los oficios citados, lo anterior es así ya que quien firma el oficio en el que se impone la multa es el Administrador de Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan, de quien niego tenga facultades o competencia para imponer sanciones, por lo que procede la revocación de los oficios impugnados.

Sirve de apoyo a mi pretensión la **Jurisprudencia Número 76** dictada por la Sala Superior de ese H. Tribunal, modificada, mediante Acuerdo G/97/90 de sesión del 11 de mayo de 1990, que a la letra expresa:

“COMPETENCIA .- ES NECESARIO FUNDARLA EN EL TEXTO DEL MISMO ACTO DE MOLESTIA.- La garantía del artículo 16 Constitucional, consiste en que todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliéndose las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien está legitimado para ello, expresándose en el texto del mismo el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues caso contrario, se dejaría al afectado

en estado de indefensión para examinar si la actuación de la autoridad se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo, esto es, si tiene facultad o no para emitirlo”.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado la siguiente jurisprudencia:

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACION ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresamente, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.

Contradicción de Tesis 29/90. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal (en la actualidad Primero) Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 17 de junio de 1992. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Carlos De Silva Nava. Secretario: Jorge D. Guzmán González.

Visible a foja 12, tomo 77, mayo de 1994, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Pleno, Octava Época, con número de registro 205,463 de la Jurisprudencia por contradicción de Tesis, 3ª. Versión, 2001 y en IUS de diciembre de 2004.

CUARTO

También me causan perjuicio los oficios No. MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323 de fecha 16 de marzo de 2016, en virtud de que la autoridad fiscal pretende fundamentar, sin lograrlo, con base en el artículo 82 fracción XXVI y 70 párrafos primero y tercero del Código Fiscal de la Federación, la imposición de las multas en cantidad de \$25,230.00 cada una, por no haber presentado la información de operaciones con terceros de los meses de enero, febrero y marzo de 2009, haciendo caso omiso de lo que establece el cuarto párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, que textualmente dispone lo siguiente:

Artículo 70 del Código Fiscal de la Federación,

Cuarto párrafo:

“Las multas que este Capítulo establece en porcientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior al en que se aplica la multa no hayan excedido de \$1,967,870.00, se considerarán reducidas en un 50% salvo en el precepto en el que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.”

En este caso manifiesto a mi favor que durante el ejercicio fiscal de 2008 mis ingresos se ubican en el supuesto a que se refiere el citado precepto por lo cual resultaría aplicable a mi favor el párrafo transcrito.

III.- HECHOS

1. El día 29 de marzo de 2016 se recibieron en mi domicilio por persona no autorizada para recibir los oficios Nos. MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323 de fecha 16 de marzo de 2015 emitido por el Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Recaudación de Naucalpan, en el que se me imponen unas multas por la cantidad \$ 8,410.00 para cada uno de los meses de enero, febrero y marzo de 2009, supuestamente por no haber presentado la información de operaciones con terceros de enero 2009, multa en cantidad de \$8,410.00 supuestamente por no haber presentado la información de operaciones con terceros de febrero de 2009 y de \$8,410.00 supuestamente por no haber presentado la información de operaciones con terceros de marzo de 2009.

IV.-PRUEBAS

A continuación, se señalan las pruebas que acompaño al presente escrito en relación con los actos controvertidos.

DOCUMENTACIÓN QUE SE ACOMPAÑA

Se adjunta al presente la siguiente documentación:

1.- Documentales Públicas, consistentes en el Original de los oficios Nos. MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323 de fecha 16 de marzo de 2016, emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan.

2. Documentales Públicas, consistentes en Originales de las Actas de Notificación de fecha de 29 de marzo de 2016.

3.- Documental Pública, consistente en copia del Citatorio de fecha 28 de marzo de 2016.

Por lo anteriormente expuesto y fundado a esa **H. ADMINISTRACIÓN, ATENTAMENTE SOLICITO:**

PRIMERO: Tenerme por presentado en tiempo y forma con el presente escrito, solicitando la revocación de los oficios Nos. MPE21883327, MPE21883326 y MPE21883323 de fecha 16 de marzo de 2016, emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, Administración Local de Servicios al Contribuyente de Naucalpan.

SEGUNDO: Aceptar las pruebas que se acompañan al presente escrito.

TERCERO: Después del estudio correspondiente declarar la revocación de las multas contenidas en los oficios No. MPE21883327 con número de control 160610A3769522, crédito fiscal No. 2669832, No. MPE21883326 con número de control 160610A3769531, crédito fiscal No.2669834 y el oficio No. MPE21883323 con número de control 160610A3769529, crédito fiscal No. 2669838.

Tultitlan, Estado de México, a 04 de mayo de 2016

PROTESTO LO NECESARIO

ATENTAMENTE

**ANTONIO ACOSTA HIRAM
R.F.C. AOAH750607BR**

Conclusiones

La materia fiscal, es por demás apasionante y representa un reto para los profesionistas que nos dedicamos a ella, los constantes y muy variados cambios que sufren las disposiciones fiscales nos obligan a ser sensibles y mantenernos actualizados al respecto, en esa vorágine de adecuaciones, modificaciones y creación de normas impositivas, adjetivas y sustantivas, se gesta una alta probabilidad de cometer errores en la interpretación o aplicación de las disposiciones legales tributarias, tanto por parte del contribuyente como también, por parte de la autoridad fiscal, es por ello que, si advertimos que la autoridad fiscal está actuando de manera ilegal o con desapego al marco legal vigente, tenemos el derecho y, porque no decirlo, quizá también la obligación, de defendernos de su actuar, así pues, El Recurso de Revocación, primer peldaño de la defensa fiscal, nos ofrece una posibilidad relativamente económica y práctica, al alcance de todos los contribuyentes para obligar a la autoridad hacendaria a revisar sus actos administrativos a fin de que ésta los revoque, los anule o modifique, y con ello garantizar que en lo sucesivo, todo acto de autoridad se revista de total legalidad.

De esta forma, en el presente trabajo se han analizado de manera puntual los principios constitucionales que rigen la obligación de contribuir al gasto público, en este sentido entendemos que es obligatorio contribuir a dicho gasto pero también entendemos que el Estado debe garantizarnos que esa obligación se sujete a principios de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria, conforme a nuestra Constitución, lo anterior para evitar que la autoridad recaudadora actúe de manera arbitraria al ejercer sus facultades de cobro de las diversas contribuciones a que estamos obligados los mexicanos, pues de caer en la mencionada arbitrariedad, sus actos se verían afectados de ilegalidad y en contraparte, el contribuyente no estaría obligado a obedecer, es aquí donde cobra especial importancia la defensa que el contribuyente pueda hacer al respecto, en una primera instancia puede interponer, ante esa misma autoridad, un Recurso de Revocación, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y administrativa a interponer Juicio Contencioso Administrativo o incluso el Juicio de Garantías o Demanda de Amparo, ya que con la interposición del citado recurso, el gobernado puede lograr que la autoridad reconozca los excesos o deficiencias que hubiera cometido en el acto recurrido y con ello encaminarla a la legalidad en actos sucesivos.

Se puso especial cuidado en el concepto de acto administrativo y los requisitos que debe observar la autoridad fiscal en la emisión de un acto de tal naturaleza, en este sentido destacamos que todo acto administrativo debe constar por escrito, y señalar de manera clara, precisa y exacta los fundamentos y motivos que tuvo la autoridad para llevarlo a

cabo, además de que también debe indicar con toda precisión los dispositivos legales que le confieran competencia para llevar a cabo el acto en cuestión, ya que si dicho acto de autoridad adolece de esos requisitos, puede ser impugnado a través del Recurso Administrativo de Revocación.

También se abordó el concepto de Recurso Administrativo, el cual de manera genérica debe entenderse como una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó para que lo revoque, anule o reforme, concepto que se hace extensivo al Recurso Administrativo de Revocación, pues el Código Fiscal de la Federación establece que éste se debe interponer ante la misma autoridad que emitió el acto o resolución administrativa.

Se expusieron los antecedentes, principios, ventajas y desventajas que tiene el Recurso Administrativo de Revocación, de esta forma encontramos que el Recurso Administrativo de Revocación ofrece ventajas tales como permitir a la autoridad corregir errores administrativos sin que otras personas se percaten de ellos y de esta manera prevenir errores y eficientar el desarrollo de sus futuros actos de molestia, ya que la interposición de este medio de defensa le proporciona a la autoridad un conocimiento pleno de las fallas en las leyes y procedimientos administrativos, evitando con ello recargar de trabajo a los tribunales administrativos, además de evitarle al gobernado un conflicto costoso, como lo sería la elaboración de un Juicio Contencioso Administrativo, ya que el mismo contribuyente, con los conocimientos necesarios, puede preparar el medio de combate, sin entrar a los tecnicismos propios de los procedimientos ante los tribunales, y otra gran ventaja que representa la interposición del Recurso de Revocación es que, según lo previene el artículo 144 del Código fiscal de la Federación, no hay obligación de garantizar el interés fiscal al momento de la interposición de éste medio de defensa, ya que el mencionado dispositivo legal indica que el contribuyente deberá garantizar el crédito fiscal dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución al Recurso, obvio, cuando esta resolución no le favorezca, pues de favorecerle, el crédito fiscal dejaría de existir y por ello no habría necesidad de garantizarlo.

En el presente trabajo, también se hizo énfasis en las resoluciones y actos contra los cuales procede interponer el Recurso Administrativo de Revocación encontrando que no procederá su interposición contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, conocimos que éste medio de impugnación debe presentarse dentro de los 30 días siguientes a la notificación del acto o resolución administrativa y que existen algunos supuestos de excepción a este plazo, tal es el caso en que el recurso de revocación se interponga contra las violaciones cometidas antes del remate cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, en este supuesto el Recurso de Revocación sólo podrá hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la

convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo. Otra excepción al plazo general de treinta días para la interposición del Recurso Administrativo de Revocación, ocurre cuando el embargado o terceros acreedores no están conformes con la valuación hecha por la autoridad fiscal a los bienes inmuebles embargados o a las negociaciones embargadas, ya que en este caso se podrá hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo en el caso de bienes inmuebles o el avalúo pericial en el caso de negociaciones. También se destaca que el plazo para interponer el Recurso Administrativo de Revocación puede suspenderse en tres casos, de esta forma tenemos que en el caso de que el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallezca durante los plazos establecidos para su interposición de conformidad con los artículos 121, 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación, se suspenderá el plazo para interponer el recurso hasta por 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 particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación, esto es, si durante ese año de suspensión no se señala representante, una vez cumplido el año se reanuda el plazo para interponer el recurso de revocación con el riesgo de no interponerlo en tiempo y forma por carecer, precisamente de la representación citada.

Resulta importante comentar que con base en el desarrollo tecnológico que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, particularmente el Servicio de Administración Tributaria ha tenido en los últimos años, hoy es posible presentar el escrito del Recurso Administrativo de Revocación de manera electrónica, esto es, a través de la página de internet del SAT, particularmente en el buzón tributario, el cual entró en vigor el 30 de junio de 2014 para personas morales y el 01 de enero de 2015 para personas físicas, conservándose la posibilidad de presentarlo por la vía tradicional, es decir, directamente en la ventanilla de oficialía de partes de la autoridad fiscal correspondiente al domicilio fiscal del recurrente.

Se estudiaron de manera particular los motivos o causas por las cuales la autoridad fiscal, al resolver este medio de defensa, debe revocar y declarar la ilegalidad de los actos o

resoluciones administrativas, tales motivos son: la incompetencia de la autoridad para emitir el acto o resolución recurrida, la omisión de los requisitos de forma exigidos por las leyes incluyendo la ausencia de fundamentación o motivación, los vicios de procedimiento, si los hechos que motivaron la resolución al recurso no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto y también cuándo la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Por último, se presentó un ejemplo de escrito de Recurso de Revocación.

Pues bien y para finalizar, solo resta agregar que considero de suma importancia el poder contar con instrumentos legales que permitan al contribuyente defenderse de los actos de autoridad cuando considere preciso hacerlo, es el caso del Recurso Administrativo de Revocación que, si bien es cierto, no exige grandes formalidades técnicas y legales en su elaboración como otros medios de defensa, debemos reconocer que si representa, de suyo, contar con los conocimientos necesarios para poder llevarlo a cabo, mismos que se han presentado y comentado a lo largo del presente trabajo el cual me complace dejar a su atenta consideración.

Bibliografía

1. Acosta Romero, Miguel, *Teoría General del Derecho Administrativo*, 3a. ed., Editorial Porrúa, México, 1979.
2. Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª ed., Editorial Themis, México, 2007.
3. Fraga, Gabino, *Derecho Financiero Mexicano*, 13ª edición, Editorial Porrúa, México, 1985.
4. García Belsunce, Horacio A, *Temas de Derecho Tributario*, Ed. Abedelo-Perrot, Buenos Aires, 1995.
5. Paz López, Alejandro, *El Recurso de Revocación en materia Fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF. México, 2001.
6. Sánchez Gil, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007.
7. Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, Ed. Librería de Manuel Porrúa, México, 1959.

Legislación, reglamentos, acuerdos, circulares y normatividad

1. Código Fiscal de la Federación.
2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
3. Ley de Amparo.
4. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
5. Ley de Ingresos de la Federación.
6. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
7. Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.
8. Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.
9. Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.

Cibergrafía

1. www.sat.gob.mx
2. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1440/9.pdf>