



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

"EL RECURSO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL"

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

CP. ROGELIO DANIEL ARTEAGA DIAZ

Dirigido por:

M.I. JESUS HURTADO MUÑOZ

SINODALES

M.I. Jesús Hurtado Muñoz
Presidente.

M.C. Jorge Alejandro Ramos Martínez
Secretario

M.C. Oscar Cabello Estrada
Vocal

M.C. José Luis Huerta Bortolotti
Suplente

M.C. David Torres Martínez
Suplente

MC. JOSE ANTONIO INCLAN MONTES
Director Facultad de Contaduría y Administración

DR. SERGIO QUESADA ALDANA
Director de Investigación y Postgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Octubre del 2005
México

BI
UNIV

AL
ARO

No. Adq. H-69920.

No. Título _____

Clas. TS

D344.3

A786r

Ej. 1

Resumen

Los actos que ejecuta la administración pública deben estar fundados en leyes y ordenamientos tales que resistan un análisis frente a nuestra Constitución; o dicho en otras palabras dicha administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos. Sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, arbitrariedades de las autoridades, lo que origina violación del estado de derecho. Como **estado de derecho** debemos entender el conjunto de normas que rigen a la sociedad, el primer grupo que son las que van dirigidas a los particulares para regular sus actividades solo por excepción interviene el estado ya sea por medio del derecho mercantil, fiscal, civil, etc. Un segundo grupo de normas son las que van dirigidas hacia el propio Estado para regular sus actuaciones y a las que se somete y tiene la obligación de cumplir, parte de ello son los procedimientos y actos administrativos que la autoridad realiza, este segundo grupo de normas regula el hecho de que la autoridad solo pueda hacer lo que la ley le permita (ver jurisprudencia, quinta época). Un tercer grupo de normas son las que establecen y determinan los procedimientos que los particulares pueden hacer valer para **impugnar los actos** o resoluciones de la autoridad, ya sea para anular los actos o modificar el sentido de las resoluciones cuando estas ultimas no se hayan sujetado al segundo grupo de normas, es aquí donde entran el **recurso administrativo de revocación**, el juicio de nulidad y el juicio de amparo en su caso.

(Autoridad)
(Impugnar actos o resoluciones)
(Estado de Derecho)
(Recurso de Revocación)

Summary

The acts that the public administration executes must be founded on laws and orderings such that as opposed to resist an analysis our Constitution; or said in other words this administration it must sustain his performance as opposed to the individuals in the legality of his acts. Nevertheless, not always the performance of the public power adjusts to the orderings in that is based, or erroneous interpretations, abuses of the authorities, which originates violation of the right state. As right state we must understand the set of norms that govern the society, the first group which they are those that goes directed to the individuals to regulate their activities, only in the exception takes part the state whit his laws (mercantile right, fiscal, civil, etc.); A second group of norms is those that go directed towards the own State to regulate their performances and which it is put under and it had the obligation to fulfill, part of it are the administrative procedures and acts that the authority makes, this second group of norms regulates the fact that the single authority can do what the law allows him (to see jurisprudence, fifth time). A third group of norms is those that they establish and they determine the procedures that the individuals can make be worth to oppose the acts or resolutions of the authority, or to annul the acts or to modify the sense of the resolutions when these you complete not they have held to the second group of norms (is here where **the administrative resource of revocation** enter, the judgment of invalidity and the judgment of shelter in its case).

(Authority)
(Annul the acts or resolutions)
(Right State)
(Resource of Revocation.)

DEDICATORIA

En primer lugar quiero dedicar esta tesis a dios por darme la valiosa oportunidad de existir y darme los mejores padres.

A mis padres Rogelio y Rosario, por su invaluable apoyo para el logro de mis estudios, siempre en las buenas y en las malas, además de que son mi modelo a seguir.

A mis hermanos Rolando y Rodrigo, sin cuyo valioso apoyo hubiera sido muy difícil lograr este proyecto.

A mi esposa Gina y a mi Hijo Rogelio Jr., por su gran apoyo, amor y comprensión por el tiempo en que no pudimos estar juntos.

AGRADECIMIENTOS

Al CDr. Oscar Cabello Estrada, a los M en C. Jesús Hurtado Muñoz, David Torres Martínez y Juan Carlos García Solís, así como al CP. Rolando Martínez Delgado, a todos ellos, por el conocimiento compartido, quienes además de su apoyo aprendí el verdadero valor de la amistad.

A mis grandes amigos Dr. Antonio Murúa Floranes, Dr. Robledo Aro y Esposa.

A la Dra. Ganett Saleh Gattàs y a todos los Agentes Aduanales de Reynosa, por darme la oportunidad para realizarme como profesional.

<u>INDICE</u>	<u>TEMA</u>	<u>Pág.</u>
<u>Resumen</u>		<u>i</u>
<u>Summary</u>		<u>ii</u>
<u>Dedicatoria</u>		<u>iii</u>
<u>Agradecimientos</u>		<u>iv</u>
<u>Índice</u>		<u>v</u>
<u>Introducción</u>		<u>1</u>
<u>CAPITULO I</u>		
<u>1. Antecedentes Suprema Corte de Justicia de la Nación</u>		<u>4</u>
<u>2. Antecedentes CFF Año. 1938</u>		<u>5</u>
<u>3. Antecedentes LISR</u>		<u>5</u>
<u>4. Antecedentes CFF Año. 1967</u>		<u>6</u>
<u>5. Antecedentes CFF Año. 1981</u>		<u>9</u>
<u>CAPITULO II</u>		
<u>1. Definición Del Recurso Administrativo</u>		<u>14</u>
<u>2. Definición Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>16</u>
<u>3. Naturaleza Jurídica Del Recurso Administrativo</u>		<u>21</u>
<u>4. Ubicación Del Recurso Administrativo De Revocación Según Las Diversas Clasificaciones</u>		<u>25</u>
<u>5. Aspectos Relevantes Sobre La Denominación Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>30</u>
<u>6. Principios Que Deben Regir Al Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>32</u>
<u>7. Presupuestos Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>38</u>
<u>8. Ventajas Y Desventajas De La Interposición Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>59</u>
<u>CAPITULO III</u>		
<u>1. El Recurrente</u>		<u>65</u>
<u>2. Efectos Jurídicos De La Interposición Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>68</u>
<u>3. Procedencia Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>73</u>
<u>4. Opcionalidad Del Recurso</u>		<u>92</u>
<u>5. Plazo Para Interponer El Recurso De Revocación</u>		<u>95</u>
<u>6. Suspensión Del Plazo Para Interponer El Recurso De Revocación</u>		<u>109</u>
<u>7. Autoridad Competente Ante La Que Se Interpone El Recurso</u>		<u>112</u>
<u>8. Forma De Presentar El Escrito Del Recurso De Revocación</u>		<u>118</u>
<u>9. Improcedencia Del Recurso Administrativo De Revocación</u>		<u>123</u>
<u>10. Causales De Sobreseimiento</u>		<u>162</u>
<u>11. Del Tramite Del Recurso</u>		<u>166</u>
<u>12. Pruebas Del Recurso De Revocación</u>		<u>252</u>
<u>CAPITULO IV</u>		
<u>1. Motivos O Causas De Revocación</u>		<u>278</u>
<u>2. Resolución Del Recurso</u>		<u>312</u>
<u>3. Formas De Resolución Del Recurso</u>		<u>323</u>
<u>4. Plazo Para Cumplimentar La Resolución O Acto Recurrido</u>		<u>335</u>
<u>5. Aspectos Relevantes En La Cumplimentación De Resoluciones De Recursos Que Son Emitidas Para Efectos</u>		<u>340</u>
<u>6. Plazo Para Resolver Y Notificar La Resolución Del Recurso</u>		<u>343</u>
<u>CONCLUSIONES</u>		<u>347</u>
<u>BIBLIOGRAFIA</u>		<u>362</u>
<u>HEMEROGRAFIA</u>		<u>365</u>
<u>LEGISLACION</u>		<u>367</u>

INTRODUCCION

Los actos que ejecuta la administración pública deben estar fundados en leyes y ordenamientos tales que resistan un análisis frente a nuestra Constitución; o dicho en otras palabras dicha administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos.

Sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, arbitrariedades de las autoridades, lo que origina violación del **estado de derecho**.

Como estado de derecho debemos entender el conjunto de normas que rigen a la sociedad, el **primer grupo** que son las que van dirigidas a los particulares para regular sus actividades solo por excepción interviene el estado ya sea por medio del derecho mercantil, fiscal, civil, etc. Un **segundo grupo** de normas son las que van dirigidas hacia el propio Estado para regular sus actuaciones y a las que se somete y tiene la obligación de cumplir, parte de ello son los procedimientos y actos administrativos que la autoridad realiza, este segundo grupo de normas regula el hecho de que la autoridad solo pueda hacer lo que la ley le permita.

Un tercer grupo de normas son las que establecen y determinan los procedimientos que los particulares pueden hacer valer para impugnar los actos o resoluciones de la autoridad, ya sea para anular los actos o modificar el sentido de las resoluciones cuando estas ultimas no se hayan sujetado al segundo grupo de normas, es aquí cuando entran los medios de defensa (recursos administrativos; el juicio de nulidad y el juicio de amparo en su caso), con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los particulares.

Dentro de los recursos Administrativos, encontramos el **Recurso de Revocación**, que es un medio de defensa legalmente establecido al alcance de los particulares para impugnar actos y resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio de aquellos.

En esta tesis, desarrolle una investigación exhaustiva para saber todos los aspectos relevantes a considerar desde la elaboración del recurso de revocación hasta todos los hechos o actos legales que de él se pudieran desprender.

CAPITULO I

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES

1. TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DE 1929

Indudablemente existen antecedentes más antiguos sobre los recursos administrativos establecidos en las leyes fiscales mexicanas, afirmación que se confirma con el señalamiento que hace Gonzalo Armienta Hernández: “La ley Del impuesto Sobre la Renta de 1925, preveía un recurso contra las resoluciones emitidas por las Juntas Calificadoras”¹

Sin embargo para efecto de este estudio, nos ubicaremos en el año de 1929, en el cual se aprobó una tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que de manera clara nos reseña el jurista Antonio Carrillo Flores: “El problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobretodo a partir del año de 1929, en que la Suprema Corte de Justicia sienta la tesis de que la procedencia del amparo en materia administrativa esta condicionada al agotamiento de los recursos o medios de defensa con que el particular cuente para impugnar una decisión que lo agravie”.²

Y en la exposición de la Ley de Justicia Fiscal de 1936 se señalaba: “Por lo demás, es innegable que la jurisprudencia Mexicana, a partir sobretodo de 1929, ha consagrado de una manera definitiva que las leyes federales, y en general todas las leyes, pueden conceder un recurso o medio de defensa para el particular perjudicado”, cuyo conocimiento atribuyan a una autoridad distinta de la autoridad judicial y, naturalmente, en un procedimiento diverso del juicio de amparo. Más aun, la jurisprudencia de la Suprema Corte ni siquiera ha establecido que ese recurso o medio de defensa sea paralelo respecto del juicio de amparo, sino que inclusive ha fijado que la prosecución de aquel trámite obligatorio para el particular, previo a la interposición de su demanda de garantías”.

¹ Armienta, Gonzalo, Tratado teórico-Práctico de los Recursos Administrativos, 4º Ed., México, Edit. Porrúa, 1999 P. 55

² Carrillo, Antonio, La Justicia Federal y la Administración Pública, 2a. Ed. México, Edit. Porrúa. 1973. P. 105.

2. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1938

Otro antecedente importante lo encontramos en el Código Fiscal de la Federación de 1938, el cual en su artículo 73 establecía el recurso administrativo aplicable a violaciones al procedimiento de notificación, destacándose que en dicho precepto no se indicaba el término para su interposición; excluyente de dominio y de la preferencia en el pago, sin denominarlas como recurso administrativo.

En el artículo 19 del mencionado código se señalaba: “contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, no procederá instancia de reconsideración salvo lo que prevengan las disposiciones especiales, ni producirán algún efecto jurídico la tramitación administrativa de esa instancia”.

Tal disposición confirmaba la intención del legislador de establecer de manera expresa la instancia del recurso administrativo, al prohibir la figura de la reconsideración administrativa, la cual había sido utilizada en exceso por los particulares en aquella época.

3. LEY SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1953

Samuel Aguirre dice que: “otros antecedentes relativamente más recientes los encontramos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1953 en donde se establecía un recurso llamado de reconsideración”.³

³ Aguirre, Samuel, Inseguridad Jurídica de Algunos Medios de Defensa en Materia Fiscal, Prontuario de Actualización Fiscal, México, D.F. Mayo 1996, No. 159, P. 90.

El artículo 197 de la ley del Impuesto Sobre la Renta establecía: “los contribuyentes del impuesto a que la presente ley se refiere, podrán ocurrir por escrito dentro de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surtan efectos la notificación ante el Director del Impuesto Sobre la Renta, interponiendo el Recurso de Reconsideración contra las resoluciones dictadas por los organismos calificadores, por las que se les califique, clasifique o liquide el impuesto relativo.

Cuando el recurso de reconsideración se interponga contra las calificaciones estimativas, se tendrán como ciertas las irregularidades que dieron motivo a dichas calificaciones, salvo prueba en contrario, a cargo del recurrente”.

Debido a las reformas a la citada ley, publicadas el 31 de diciembre de 1961, en el Diario Oficial de la Federación, se suprimió el recurso administrativo de reconsideración previsto en los artículos 197 a 200 de la ley y 207 a 214 de su reglamento.

4. EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967

Cabe destacar, por su importancia y por prever por primera vez los recursos administrativos, el Código Fiscal de la Federación de 1967.

Los principales artículos que aludían a los recursos que se preveían en el citado Código señalaban lo siguiente:

“**ARTICULO 158.** Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, solo procederán los recursos administrativos que establezcan este Código o los demás ordenamientos fiscales.

Cuando no exista recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración.

Las resoluciones que se dicten como consecuencias de recursos no establecidos legalmente, serán nulos. Dicha nulidad será declarada, aun de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si esta no modifica, en favor del particular, la primera resolución; si hubiese modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución solo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal”.

El artículo 160 establecía por primera vez, con sus respectivos nombres, los recursos administrativos en materia fiscal en México. Dicho artículo señalaba lo siguiente:

“**ARTÍCULO 160.** Cuando las leyes fiscales no establezcan recursos, procederán:

- I.La Revocación;
- II.La Oposición al Procedimiento Ejecutivo.
- III.La Oposición de Tercero;
- IV.La Reclamación de Preferencia;
- V.La Nulidad de Notificaciones.

Estas defensas no podrán ser ejercitadas en contra de resoluciones o actos que sean consecuencia de recursos establecidos en otras leyes fiscales”.

Otro artículo, indispensable de citar por el interés que representa a nuestro estudio, es el siguiente:

“**ARTÍCULO 161.** La revocación solo procederá contra resoluciones administrativas en las que se determinen créditos fiscales.

El afectado por las resoluciones administrativas a que se refiere el párrafo anterior, podrá optar por interponer el recurso de revocación o demandar la nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación será también impugnabile ante dicho tribunal”.

Los demás artículos que conformaban el Capítulo V del Código Fiscal de 1967 se referían a la tramitación* de los recursos administrativos que en el mismo se preveían y a las causales específicas de procedencia de cada uno de ellos.**

Como se puede apreciar ya desde el Código Fiscal de la Federación de 1938 se hace alusión a la figura de la reconsideración como una instancia que no debía considerarse recurso administrativo y nuevamente en el Código Fiscal de 1967, se reitera que en contra de algún acto o resolución dictada en materia fiscal no procederá alguna instancia de reconsideración.

Consideramos que lo que motivó a que el legislador redactara de tal forma dichos artículos fue que en aquellas épocas (1938 y 1967) era práctica común y generalizada que el particular se sentía agraviado por alguna resolución acudía ante la misma autoridad que la emitía, solicitando que se reconsiderara la misma.

Tal petición podía tener como fundamento lo establecido en el artículo 8º. Constitucional, que consagra la garantía de lo que se conoce como derecho de petición y en tal virtud no podría considerársele como un recurso administrativo propiamente dicho.

Ya el jurista Nava Negrete había observado esta situación al decir que: “No un símil jurídico sino un mal sustituto del recurso administrativo es el derecho de petición consagrado en el artículo 8º. De nuestra Constitución. Antes y después de establecido el recurso administrativo en las leyes, los particulares lo emplean para inconformarse con los actos de la autoridad administrativa que juzgan violatorios de sus derechos. Quienes acogidos a que el

* Artículo 159

** Artículos: 162 (oposición al procedimiento ejecutivo); 163 (oposición de tercero), 164 (la reclamación de preferencia) y 165 (nulidad de notificaciones).

artículo constitucional los faculta para recurrir y obtener resoluciones a su queja por parte de la administración, dejan transcurrir el término para hacer valer la inconformidad administrativa o para promover el juicio, según corresponda, sin que logren con aquel su propósito”.⁴

Así en la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967 se señalaba “... El más común de los casos en que los particulares intentaban defensas improcedentes ante las autoridades administrativas, lo era el de aquellos en el que las autoridades hacían del conocimiento de este recurso^{***}, por el cual, en un procedimiento sencillo con pocas formalidades y que puede ser utilizado por personas poco versadas en materia fiscal, la autoridad administrativa estudiara las resoluciones dictadas en esta materia a la luz de los argumentos y pruebas que esgriman los particulares y se resolverá lo conducente”.

5. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1981

En la exposición de motivos de este Código se expresaba lo siguiente:

“se garantizaba una mejor defensa de los particulares simplificando los diversos recursos administrativos; se amplían considerablemente los plazos para hacerlos valer a fin de que con ellos se puedan presentar las pruebas correspondientes y los asuntos queden integrados, prácticamente desde su origen, facilitando así su rápida resolución.”

En todos los medios de defensa se busca que prevalezcan los aspectos de fondo. Se pretende reducir formalismos, preservando solo las formalidades necesarias para la seguridad jurídica de los contribuyentes”.

Como se puede observar, la idea del legislador del Código en comento, ratifica y confirma la intención de establecer al recurso administrativo como un medio de defensa en la que se observen el mínimo de formalidades, con la finalidad de que su trámite sea rápido, y con lo cual se lograría al menos en esta materia, la justicia pronta y expedita.

⁴ Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. México, Edit. Porrúa. 1954, pp. 100 y 101.

^{***} Es de suponerse que en esta parte de la Exposición de Motivos se hace alusión a la justificación del establecimiento del recurso de revocación, pues en ella se hace referencia a la existencia de créditos a cargo de los particulares.

Resulta conveniente destacar que, a partir de este Código, las disposiciones que lo regulan se ubican de manera estable en el Título V que se denomina De los Procedimientos Administrativos, Capítulo I, De los Recursos Administrativos, previéndose en el artículo 116 tres tipos de recursos de la siguiente manera:

“**ARTÍCULO 116.** Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrán interponer los siguientes recursos:

- I. El de revocación.
- II. El de oposición al proceso administrativo de ejecución.
- III. El de nulidad de notificaciones.

Cabe aclarar que de ninguna manera se puede considerar que hayan desaparecido los recursos de oposición de tercero y el de reclamación de preferencia que se establecían en el Código Fiscal de la Federación de 1967, sino lo que aconteció fue que en los mismos, por tener naturaleza afín al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, quedaron regulados dentro de las disposiciones que prevén a este último.

6. DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DISPOSICIONES DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, EL 5 DE ENERO DE 1988.

Lo más significativo de este decreto en relación al Código Fiscal de la Federación fue que derogo la fracción III del artículo 116, suprimiéndose así el recurso de nulidad de dicho precepto. Sin embargo, ello no se tradujo en la desaparición total de dicho recurso, puesto que, en la reforma al artículo 129 del citado Código, es ahí donde se incorpora como Impugnación de Notificaciones.

7. DECRETO QUE EXPIDE NUEVAS LEYES FISCALES Y MODIFICA OTRAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995.

No cabe duda de que una de las reformas que mayor trascendencia tuvo dentro de las disposiciones que regulan el proceso administrativo del recurso fue en 1995 que se caracteriza sobre todo por otorgar mayor precisión a la redacción del texto legal, así como buscar la simplificación administrativa y seguridad jurídica del contribuyente:

- En materia de simplificación se deroga el artículo 118 que establecía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, pasando los supuestos de procedencia de dicho recurso a preverse en el de revocación, estableciéndose así en el artículo 117, fracción II, incisos a), b), c) y d).

En conclusión, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se fusiona con el de revocación.

- En materia de seguridad jurídica y amplitud del recurso administrativo fue de singular importancia la adición o inclusión del artículo 117, fracción I, del inciso d), en el que se prevé una causal de procedencia del recurso de revocación bastante genérica y que en sus términos establece lo siguiente:

“d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código”.

Desde nuestro punto de vista, nos parece muy atinada esta causal de procedencia, pues abre la posibilidad de interponer el recurso de revocación contra cualquier acto administrativo dictado en materia fiscal, siempre y cuando sea de carácter definitivo y cause agravio al particular.

Respecto de las excepciones que señala podemos decir que las resoluciones dictadas conforme a los artículos 33-A, 36 del citado Código, se refieren a dos figuras jurídicas importantes y que se establecen con motivo de la misma reforma. La primera es una adición artículos (33-A) y prevé lo que se denomina justicia de ventanilla y la segunda es una reforma al artículo 36, que a partir de ese año establece lo que se conoce como Revisión Administrativa, y el artículo 74* se refiere a la facultad discrecional de la autoridad administrativa de condonar multas.

* Dicho artículo no fue modificado por la reforma fiscal que opero en 1995, vigente para el ejercicio de 1996.

CAPITULO II

CAPÍTULO II

1.-RECURSO ADMINISTRATIVO.

Definición

Existe una gran cantidad de definiciones respecto del recurso administrativo; tan vasta es que puedo atreverme a decir que cada autor o estudioso del tema tiene la suya.

Para efectos del presente estudio tomare en consideración las mas recientes y la de aquellos doctrinarios que han profundizado en el análisis de este medio de defensa.

Juana Treviño, ponente en el Noveno Congreso Nacional del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Publicas, A.C., expresa sus conceptos en los siguientes términos: “El recurso administrativo es un recurso ordinario y directo de defensa que tienen los gobernados, en contra de un acto administrativo que lesione su esfera jurídica de derecho (sic), con el objeto de que este sea revocado o cuando menos modificado, cuando sea demostrada la ilegalidad del acto”.⁵

Salvo unas pequeñas definiciones en la definición anterior, la consideramos adecuada; una de dichas observaciones es el pleonasma que se origina al decir “...su esfera jurídica de derecho”, y la falta de precisión de la autoridad ante la cual se interpone o tramita dicho medio de defensa.

Lo interesante de esta definición radica en que se precisa que el acto impugnado puede ser revocado o cuando menos modificado cuando se demuestre su ilegalidad, pues de ocurrir lo contrario, es decir, que no se demuestre la ilegalidad del acto, a este la autoridad administrativa le otorga el valor, confirmándolo.

⁵ Justicia Administrativa. Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Publicas, A.C. México D.F. Editorial Trillas. 1a. Ed. 1998. P. 26.

Por su parte, el doctrinario Héctor Fix-Zamudio opina que: "... el recurso administrativo es un recurso de impugnación que se tramita a través de un procedimiento, y que se traduce en una resolución que también tiene el carácter de acto administrativo".⁶

Los elementos novedosos que este tratadista introduce en la definición que nos plantea y en los cuales no se había reparado son los siguientes:

- A) Que el trámite de este derecho de impugnación, como lo llama el actor citado, se realiza a través de un procedimiento, y
- B) Que la resolución de dicho procedimiento se traduce a su vez en la emisión de un nuevo acto administrativo.

Esto quiere decir o significa, según el autor, que tal medio de defensa se lleva a cabo en serie administrativa y esto se confirma por el, al hacer el análisis de las posturas de otros doctrinarios, diciendo que: "todos los autores mencionados coinciden que el recurso administrativo constituye una impugnación dentro de la esfera administrativa a través de la cual el particular afectado puede oponerse a un acto o a una resolución de carácter administrativo, por conducto de un procedimiento en el que la misma autoridad u otra jerárquicamente superior decide de manera auto compasiva o por medio de la auto defensa la controversia respectiva, a través de lo que también se ha calificado como autotutela de la administración".⁷

El jurista Emilio Margáin Manautou afirma: "... el recurso administrativo es todo medio de defensa alcanzado por los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y las resoluciones por ellas dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado de la disposición debida".⁸

⁶ Fix-Zamudio, Héctor. Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano. 1a. Ed. México. El Colegio Nacional. 1983. P.45.

⁷ Op. Cit. P. 45.

⁸ Margáin Manautou, Emilio. El Recurso Administrativo en México, 4a Ed. México, Edit. Porrúa, 1997. P. 18.

Respecto de esta definición podemos comentar que ubica mejor los elementos que configuran el medio de defensa en estudio; sin embargo, consideramos que al señalar solamente dos de las causas de ilegalidad en las que con mayor frecuencia incurre la autoridad, limita el alcance de ese medio de defensa, ya que, como se sabe, existen otras causas por las cuales se puede revocar o modificar el acto administrativo impugnado

2.-DEFINICIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

No existe, hasta donde sabemos, alguna definición doctrinal específica de este medio de defensa en materia fiscal; sin embargo, y para sorpresa nuestra, es la propia autoridad fiscal la que nos ofrece una en los siguientes términos:

“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 ésta la revoque, anule o modifique, en caso de encontrar ilegal la misma”.⁹

De esta definición podemos destacar lo siguiente:

Dicha definición es poco precisa al señalar que es un “medio legal”, no indicando de que tipo o que naturaleza jurídica tiene dicho medio legal, pues tal terminología es vaga y ambigua, ya que debiera especificar si es un medio de defensa, de aclaración, de reconsideración, etcétera.

Sin embargo, dicha imprecisión se trata de corregir en el siguiente párrafo del folleto aludido al señalar en el lo siguiente:

“Se establece este recurso en el Código Fiscal de la Federación como un medio de defensa que los particulares pueden ejercer cuando se dañan sus intereses legítimos”.¹⁰

⁹ Folleto “Medios de Defensa ante el Fisco”, Elaborado y Editado por la secretaria de Hacienda Y Crédito Público. México. Septiembre de 1996.

¹⁰ *Ibíd.*

Aun así con la salvedad que señala el segundo párrafo, todavía se carece de la exactitud debida, ya que no considera que también procede contra actos administrativos, v.gr. requerimiento de pago, y adolece de claridad, al no especificar que las resoluciones administrativas contra las cuales se puede interponer este medio de defensa deben ser de naturaleza definitiva y además, al igual que los actos, son emitidos y revisados al impugnar por las autoridades administrativas de carácter fiscal federal.

Pudiera argumentarse en contrario, que tales aspiraciones son demasiado rígidas o exageradas; sin embargo, consideramos que una definición debe contener todos los elementos que identifique el objeto a definir, a efecto de no confundirlo con otras figuras jurídicas que se le asemejen o guarden cierta similitud.

Cabe preguntarse en relación con la definición en comento. ¿Algunos particulares que no son contribuyentes, pudieran interponer el recurso de revocación?

La respuesta es en sentido afirmativo.

Por ultimo, nos parece incorrecto que se señale la posibilidad que tiene la autoridad de anularlo, pues esta figura jurídica tiene igual o parecidos efectos a la revocación, concepto este ultimo que tratándose del recurso administrativo es mas acertado, pues la declaración de nulidad le compete al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* además de que hay que destacar que en el mismo Código Fiscal de la Federación, en relación con la resolución del curso, no existe una sola forma de resolver en el sentido de declarar nulo el acto impugnado.

Por otro lado resulta conveniente resaltar que tampoco, que dentro de las disposiciones oficiales que regulan al recurso en estudio, existe una forma de resolver que textualmente

* La denominación anterior era Tribunal Fiscal de la Federación, la cual cambio por la entrada en vigor el 1º. De enero de 2001 del Decreto por el que se reforman diversas disposiciones fiscales.

exprese que se revoca el acto impugnado, aun que cabe señalar que en el ultimo párrafo del artículo 132 del citado Código sí se utiliza el término revocar.

Sin embargo, en relación con esta cuestión, existe una forma de resolver el recurso en el sentido de dejar sin efectos el acto impugnado, el cual tiene las mismas consecuencias y efectos jurídicos de la revocación, con lo cual se subsanaría tal omisión.

Ahora bien, como todos sabemos, todo tiene que evolucionar y a este proceso no esta desvinculadas las instituciones administrativas. En este sentido podemos afirmar que la autoridad —estamos seguros— ha variado y ampliado sus concepciones, y una muestra de ello nos la da con un ejemplo al definir nuevamente el recurso de revocación en los siguientes términos:

“El recurso de revocación es un medio de defensa legalmente establecido legalmente establecido al alcance de los particulares para impugnar los actos y resoluciones dictadas por la autoridad en perjuicio de aquellos. Su interposición es optativa antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación (Actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa)

Este medio de defensa permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de la parte interesada, cuando se considere lesionada por una resolución o acto administrativo que estime ilegal. De tal manera, que si resulta fundado su agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los particulares”.¹¹

Dicha definición mejora la anterior al corregir errores e imprecisiones como las siguientes:

¹¹Folleto “Medios de Defensa ante el Fisco”, Elaborado y Editado por la secretaria de Hacienda Y Crédito Publico. México. Noviembre de 1998.

Ya no se expresa la palabra anular, incluye a los actos administrativos; ya no solamente se refiere a resoluciones, además de que precisa que se trata de un medio de defensa y que el mismo esta al alcance de los particulares y no solamente de los contribuyentes, además de que señala el carácter optativo del mismo.

Sin embargo, y sin parecer –reiteramos- muy exigentes, el hecho de que en la definición no se le caracterice como una autoridad fiscal, ante la cual se interpone y resuelve el recurso, nos parece una omisión importante, pues no hay que olvidar que existen diversas autoridades la judicial, la legislativa y la administrativa y en esta ultima se puede todavía subdividir en razón de la materia.

Por otra parte, consideramos que expresiones en la definición como las siguientes “fundado, agravio y ejercicio de la función administrativa” resultan ser muy vagas, imprecisas y a lo mejor, aun cuando pareciera contradictorio, muy técnicas para la gente a la cual va dirigido el folleto.

Ahora bien, por lo que respecta la inclusión del objeto o propósito del recurso, en la definición del mismo, expresando que el mismo es mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa y que sirve como medio de control de legalidad de los actos administrativos en materia fiscal, nos parece importante por que deja entrever, aunque sea remotamente, que la doctrina jurídica que así lo plantea ha ejercido cierta influencia en el pensar –y esperamos también en el actuar- de los titulares de las unidades administrativas ante quienes se interpone dicho medio de defensa.

Como hemos podido apreciar, ninguno de los anteriores autores citados y la propia autoridad fiscal da una definición específica y adecuada del recurso administrativo de revocación en materia fiscal, por tal razón nos hemos permitido y por que no decirlo así, atrevido a elaborar en los siguientes términos:

El recurso de revocación en materia fiscal federal es un medio legal de impugnación o defensa, establecido en el Código Fiscal de la Federación, con el que cuentan los particulares

que resulten afectados en su esfera jurídica por actos y resoluciones administrativas-fiscales definitivas de la autoridad fiscal y que se tramitan ante la misma a través de un procedimiento administrativo, que tiene por objeto mediante una resolución administrativa revocar o modificar dichos actos o resoluciones y con el fin de establecer un orden jurídico violado y sobre todo la legalidad de la actividad administrativa.

Explicación de mi definición:

a) Medio legal de impugnación o defensa, establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Un recurso administrativo supone necesariamente la existencia de una ley que lo establezca; en este caso se señala tal condición en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación al expresar “Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podría interponer el recurso de revocación”

b) Que cuentan los particulares afectados en su esfera jurídica por actos o resoluciones administrativas definitivas.

Asimismo, otro de los presupuestos esenciales del recurso consiste en la existencia del acto administrativo al impugnar (actos o resoluciones administrativas definitivas); sin tal presupuesto no pudiera existir el citado medio de defensa.

Como se puede observar en la definición en comento, aparece una palabra que no se había usado en las anteriores definiciones que es la “definitividad”. Este término dentro de la doctrina de derecho administrativo significa que cuando un acto o resolución administrativa, ya no puede ser revisado de oficio-de motu proprio- por la autoridad administrativa, adquiere tal calidad, y en ese sentido, un acto que no sea definitivo no puede ser impugnado vía el recurso de revocación, pues estaríamos en presencia de la falta de presupuesto procedimental para que prospere nuestro medio de defensa.

- c) Que tiene por objeto, propósito y fin revocar o modificar el acto impugnado restableciendo el orden jurídico y la legalidad de la actividad administrativa.

Por otra parte, en nuestra definición del recurso en estudio, consideramos conveniente incluir el concepto o termino de "esfera jurídica" que significa el conjunto de derechos que posee una persona, la cual, al verse afectada por un acto de la autoridad administrativa, lesionándola o menoscabando sus derechos, podrá interponer el citado recurso, pues se dará la circunstancia que posee interés jurídico para ello.

Así también incluimos en nuestra definición el fin o el propósito que se persigue con la interposición del recurso, que es el de revocar o modificar el acto impugnado, obviamente cuando se demuestre que es ilegal.

Y finalmente, no podemos dejar de mencionar que se incluye en esta definición el objeto de recurso, que es el de constituirse como un medio de control de legalidad de los actos de la autoridad administrativa, es decir, tal medio también sirve a la autoridad para mejorar su actuación.

3.-NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINSTRATIVO

Muy importante es establecer y conocer la naturaleza jurídica de las instituciones y figuras jurídicas que se encuentran establecidas en nuestra legislación vigente, ya que esto sirve para identificar las implicaciones jurídicas que surgen al utilizarlas.

El preclaro jurista Armienta Hernández nos advierte: *"Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo. Así hay quienes opinan que es un derecho de instancia del particular, y para otros es un prerrogativa de la autoridad"*.¹²

¹² Armienta, Gonzalo. Op. cit. P. 59.

De tal aseveración se concluye que no existe consejo uniforme de cómo considerar el Recurso Administrativo, ya que por algunos tratadistas dicha figura jurídica es un derecho de instancia y para otros es una prerrogativa de la propia autoridad.

Respecto de lo anterior, me parece conveniente señalar que hay autores que manifiestan que el recurso de revocación goza de esa doble naturaleza jurídica, y es, en ese sentido, que lo hace Sandoval Galindo al decir que: "Por su propia esencia y contenido, el recurso administrativo ha sido considerado como una instancia depuradora de los actos de la autoridad, dentro de la propia administración. Es decir, el ejercicio de la función se ve sujeto a un control interno que se ejerce a instancia de quienes consideran que su interés jurídico fue legítimamente afectado, generándose de esta forma lo que se ha denominado como la autotutela de la administración o el control administrativo de los actos de la autoridad".¹³

En muy parecido sentido se expresa también Martín Moreno al señalar: "En la virtud, una vez establecido el control a priori, se dan los controles a posteriori, que se sustentan sobre la base de los primeros formulándose así el derecho de petición y proveyendo acción, para que no sean una mera expresión 'lirica' los derechos de los particulares, al solicitar de la autoridad que no se le sustraiga de los límites que se han marcado a priori, ya sean constitucionales, o bien de las leyes derivadas que se hayan expedido conforme a los principios que esta establezca".¹⁴

Nuestra postura es que realmente el recurso administrativo goza de esa naturaleza; por un lado constituye un medio de impugnación con el que cuenta el particular para defenderse de los actos administrativos de la autoridad, y a la vez le sirve o es de utilidad para esta última, ya que opera también como medio de control de legalidad de sus propios actos, con la distinción de que este control se da dentro del ámbito de la potestad administrativa y a petición de la parte interesada.

¹³ Sandoval Galindo, Luis Edmundo, *Resolución y Efectos de los Recursos Administrativos en Materia Fiscal Federal*, 1a. Ed. México. INDETEC. 1998. P. 97.

¹⁴ Martín Moreno, Francisco. *El Recurso de Revocación Entre los Recursos Administrativos*. Revista Investigación Fiscal. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. México, D.F. Marzo-Abril 1984. No. 10. P. 25.

Otra forma de caracterizar la naturaleza jurídica del recurso administrativo nos la ofrece Armienta Hernández al exponer que: "A pesar de que la mayoría de los tratadistas consideran al recurso administrativo como un derecho del particular para impugnar las resoluciones administrativas, hay quienes enseñan que es un acto jurídico, propiamente de una instancia del particular".¹⁵

Continuando con el tema, el mismo autor al analizar a otros autores en sus diversas posturas existentes: "Opina que los tratadistas citados están en lo cierto al clasificar el recurso entre los actos jurídicos y la instancia como un derecho, pues lo que constituye un derecho es, en sí, la facultad de inconformarse, la cual se objetiviza o manifiesta mediante un acto inicial del administrado, que configura conjuntamente con otros actos de la autoridad y, eventualmente de terceros, la figura procedimental denominada recurso".¹⁶

Tal vez esta sea una de las posturas más singulares que podemos encontrar respecto a la naturaleza jurídica del recurso administrativo, con lo cual podemos estar o no de acuerdo.

Por mi parte coincido con la corriente doctrinaria que considera el recurso administrativo como un derecho, destacándose en esta corriente, por su claro pensamiento, Antonio Carrillo Flores, quien nos ilustra de la siguiente manera: "*para que el recurso administrativo exista se requiere que el derecho objetivo establezca la posibilidad de que un particular o excepcionalmente una autoridad, hipótesis que no vamos a estudiar por que ahora no interesa, impugne ante autoridad administrativa una decisión, con el derecho de que la autoridad a quien se dirige, emita una nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto examinando solo la legalidad de la primera o también su oportunidad, según la orbita de facultades que la autoridad de revisión, otorgó el derecho positivo*".¹⁷

El gran jurista Margáin Manautou, citando a Raúl Gutiérrez F., nos dice: "*Si bien en el recurso administrativo se puede solicitar a la Administración una determinada resolución*

¹⁵ Armienta Hernández, Gonzalo. Op, cit, P. 60.

¹⁶ Lbid. P. 61.

¹⁷ Carrillo Flores, Antonio. Op. Cit. P. 108.

basándose en consideraciones de hecho mas que legales y por el contrario, en el contencioso exclusivamente se toman en cuenta razonamientos jurídicos, dicha situación no implica la imposibilidad de hacer uso de esto ultimo también con carácter exclusivo en un recurso administrativo". ¹⁸

La opinión anterior dista mucho de la realidad del tramite del recurso en cuanto a que la autoridad pueda considerar o tomar solo en consideración hechos, pues uno de los requisitos de procedencia es que se señalen agravios, los cuales vienen a ser, así de manera general, argumentos jurídicos.

Cabe señalar finalmente que todas las caracterizaciones anteriormente citadas tienen como nota distintiva el que el recurso sirve para que la caución de la autoridad fiscal se apegue a derecho, es decir, que su actuar este revestido de legalidad.

El mismo Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al referirse al carácter con el que deben establecerse los recursos administrativos, sostiene que deben entenderse como medios de defensa y al respecto la siguiente tesis indica:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SU PROMOCIÓN DEBE ENTENDERSE COMO UN MEDIO DE DEFENSA.

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

¹⁸Margáin Manautou, Emilio. Op. Cit P.25 Cita a: Gutiérrez F., Raúl El Recurso por Exceso de Poder. Tesis para poder obtener el titulo de Licenciado en Derecho, 1955. P. 65.

Revisión No. 2369187. Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1990, por unanimidad de 9 votos. Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara.*

Concluyendo y bajo tales consideraciones podemos decir que la naturaleza del recurso administrativo es la de constituirse como un derecho de impugnación con el que cuenta un particular cuando se ve afectado con un acto administrativo, cuyo trámite se sigue mediante un procedimiento administrativo ante la propia autoridad administrativa y que tiene como fin último de controlar la legalidad de la actuación de dicha autoridad.

4.-UBICACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN SEGÚN “LAS DIVERSAS CLASIFICACIONES”

Son muchas las clasificaciones que se han elaborado en relación con el recurso administrativo.

Mi propósito en este capítulo es ubicar al recurso de revocación lo más objetivamente posible en las diversas clasificaciones, tomando en consideración las más importantes.

Así tenemos que en relación a su naturaleza los recursos administrativos se clasifican en dos:

- **los de interposición obligatoria**
- **los optativos.**

Respecto de esto, el Código Fiscal de la Federación. Establece en su artículo 120 lo siguiente:

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

* Visible en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 26, 3a Época. Año III. Febrero de 1990. P. 38.

En este sentido el recurso administrativo de revocación es de carácter optativo.

Ahora bien, respecto a otro criterio de clasificación que atiende al ordenamiento legal que establece al recurso, Margáin Manautou señala: *“Los recursos existentes se clasifican en especiales y generales. Los primeros se encuentran consignados en ordenamiento que mantienen su autonomía frente al que se crea en un ordenamiento. v. gr., el recurso de revocación previsto en la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos y en la Ley de Comercio Exterior”*.¹⁹

Más adelante, el citado autor, al hablar del recurso de revocación lo ubica: *“El recurso administrativo es general cuando se encuentra previsto en un ordenamiento que se aplica completamente en todo lo no previsto en ordenamientos especiales v. gr., el recurso de revisión establecido en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y el de revocación que recoge el Código Fiscal de la Federación”*.²⁰

Citando nuevamente al preclaro jurista, señala otro criterio de clasificación: *“Existen tres clases de recursos en atención a la autoridad a la que se interpone: los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto; los que proceden ante el superior jerárquico, y aquellos de los que conoce una comisión o dependencia especial”*.²¹

Resulta conveniente, respecto de este criterio de clasificación, definir en forma clara que se entiende por autoridad, para no incurrir en algún error.

El jurista Miguel Acosta Romero nos dice que: *“Siguiendo la doctrina del doctor Gabino Fraga, consideramos que un órgano de autoridad es todo aquel que tiene facultades de decisión y ejecución o algunas de ellas por separado”*.²²

¹⁹ Margáin Manautou, Emilio, Op. cit. P.45.

²⁰ *Ibíd.*

²¹ *Ibíd.* P. 36

²² Acosta Romero, Miguel, Teoría General de Derecho Administrativo. 3a Ed. México, Edit. Porrúa, 1979. P. 305.

Tomando en cuenta tales consideraciones, estimamos que el recurso de revocación debe considerarse como un recurso que se interpone ante una dependencia especial.

A tal conclusión se llega tomando en consideración, además de los anteriores argumentos, los siguientes:

Actualmente la autoridad fiscal es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual está conformado por diversas unidades administrativas que tienen facultades específicas y determinadas, señaladas en el Reglamento Interior* del Servicio de Administración Tributaria**, que es la denominación de este órgano desconcentrado.

Cabe señalar que dichas unidades administrativas que conforman al citado órgano desconcentrado llamado Servicio de Administración Tributaria se les considera por si mismas como autoridades fiscales, ya que, como lo hemos señalado, las mismas tienen facultades de decisión y ejecución ya sean estas ejercidas en forma separada o conjuntamente.

Las autoridades fiscales que en tal sentido interesan son las unidades administrativas denominadas Administraciones, ya sean generales o locales –por el nivel jerárquico– de Auditoría Fiscal, de Recaudación, de Aduanas y la Jurídica, siendo esta última de especial interés para el presente estudio, ya que es facultada y por lo tanto competente para resolver los recursos de revocación que se interpongan en contra de los actos o resoluciones definitivas emitidas por las otras tres autoridades mencionadas y respecto de las cuales no tiene mayor jerarquía.

Al darse el supuesto de que la administración jurídica igual jerarquía que las autoridades emisoras o ejecutoras de los actos o resoluciones respecto de las cuales resuelve el recurso de revocación, se convierte en una unidad administrativa especial, puesto que esa

* El primer reglamento del Servicio de Administración Tributaria fue publicado el 30 de junio de 1997 y actualmente el vigente es el publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001.

** La ley del Servicio de Administración Tributaria se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor el 1º de julio de 1997.

facultad de resolver sobre la legalidad de los actos de las otras unidades administrativas de su mismo nivel reglamentario, la coloca en una posición de facto por encima de las mismas.

Además resulta valido que la resolución del recurso de revocación vincula u obliga a la autoridad emisora o ejecutora del acto a acatar dicha resolución e incluso a cumplimentarla en caso de que así se ordenara en la misma.

Atendiendo todo lo anterior podemos agregar que en virtud de que en la administración General o local- Jurídica resuelve sobre la legalidad de los actos o resoluciones administrativas de las otras autoridades fiscales (Aduanas, Auditoria Fiscal y Recaudación), dicha autoridad fiscal resolutora de recursos adquiere un perfil de alto grado de especialización, lo que conlleva a considerar o ubicarla con un cierto grado de supremacía de las autoridades respecto de las que resuelve sobre sus actos.

Al respecto, Armienta Hernández opina: “Al analizar a la autoridad creada ex profeso para la resolución del recurso, podemos observar que le será difícil manejar todos los aspectos que se presentan en las diversas áreas de una dependencia; y por otra parte, se corre el riesgo de que se convierta en una autoridad demasiado poderosa”.²³

El mismo autor, en otra parte de su obra ya citada, señala otro criterio de clasificación, denominándolo “El recurso administrativo ante autoridades autárquicas”, y respecto de ellas dice:

*“La autoridad autárquica es aquella entidad de la administración pública que cuenta con personalidad y patrimonio propio”.*²⁴

Resulta de especial importancia el citar este criterio de clasificación, ya que el recurso de revocación vigente en nuestra legislación se presenta ante una administrativa (La Administración General o Local Jurídica) que se encuentra adscrita a un órgano autárquico,

²³ Armienta Hernández, Gonzalo, Op, cit, P.74.

²⁴ Lbid. P. 76

como lo es el Servicio de Administración Tributaria, lo cual se puede corroborar por lo dispuesto del artículo 3º de su Ley, el cual señala lo siguiente:

“El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones”.

A su vez, el artículo 1º. De la citada Ley, nos señala su naturaleza jurídica.

“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley”.

Probablemente, para algunos autores considerar que este órgano desconcentrado tenga personalidad jurídica resulta difícil aceptarlo y en este punto o cuestión sea debatible; sin embargo, consideramos que, aun cuando sea controvertible el concepto de autonomía de gestión y el carácter de autoridad fiscal implica que tiene personalidad jurídica propia, pues si fuera el caso de que careciera de esta, como podría explicarse el que pueda realizar todas las funciones, facultades y atribuciones que en diversos artículos de la Ley en comento se le encomiendan a dicho órgano desconcentrado, las cuales requieren indudablemente para ejercerlas de tal cualidad jurídica.*

Respecto de este organismo administrativo público es conveniente manifestar, aun cuando sea brevemente, que es una de las instituciones de vanguardia que representa de nacimiento o surgimiento uno de los mejores y mayores cambios que han operado en la Administración Pública Tributaria de nuestro país y que esperamos que tanto los valores, visión y misión que se ha fijado y establecido en su ley se concreten o se lleven a cabo plenamente**

* Acosta Romero, Miguel. Op. cit, P.158. y Díaz González Luis Raúl. El Servicio de Administración Tributaria. Análisis del Nuevo Sujeto Activo de la Relación Fiscal. Prontuario de Actualización Fiscal. México, D.F. Octubre 1997, No. 192. pp. 86-90.

** Respecto de este tema, véase Hallivis Pelayo, Manuel. El Servicio de Administración Tributaria como Guardián de la Seguridad Jurídica de los Contribuyentes en México, en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 5. Año II. México. 1997. pp. 37-62.

Como podemos apreciar, la ubicación del recurso de revocación no solo implica un interés meramente académico, sino que además es importante conocer por sus implicaciones jurídico-prácticas, las cuales nos servirán para entender y aprovechar el buen uso de este medio de defensa, que a la vez debe ser eficaz como tal, para el particular y útil como un medio de control de legalidad de los actos administrativos emitidos por la autoridad fiscal.

5.-ASPECTOS RELEVANTES SOBRE LA DENOMINACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

Sin lugar a dudas llama la atención la denominación de este recurso y, sin embargo, hasta el momento en ninguna obra se ha encontrado alguna razón que diga cual fue el motivo o causa que origino dicha denominación.

Al respecto, nos aventuraremos a emitir las siguientes razones:

Muy probablemente el legislador al establecer que el recurso previsto en el Código Fiscal de la Federación se denominará de revocación, lo hizo porque quiso señalar de manera enfática y significativa la finalidad y el efecto que se pretende tenga este recurso, que es el de revocar (dejar sin efectos) o modificar el acto que se impugna y que según el particular se encuentra viciado de ilegalidad.

Posiblemente para muchos otros doctrinarios o juristas esta clasificación no sea la mas conveniente, ya que para algunos de ellos dicha denominación podría llegar a confundirse con la figura de la revocación, que es la facultad que tiene la propia autoridad para dejar sin efectos sus propios actos o determinaciones, siendo estos validos y eficaces y además de que tal propósito no es a petición de parte sino que es unilateral.*

Como se puede apreciar existe mucha diferencia entre las dos figuras jurídicas; no obstante, como ya lo dijimos, para algunos juristas la denominación del recurso en estudio si se presta a confusión, y entre dichos juristas destaca Manuel García Cacéres, el cual, al ser citado por Sergio Francisco de la Garza en la obra colectiva "Justicia Administrativa", afirma

* Gabino Fraga señala que el acto administrativo se extingue también cuando es revocado. La revocación es un retiro unilateral de un acto valido y eficaz por un motivo superveniente. Véase Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 25a. Ed. México, Editorial Porrúa. 1986. P. 304.

que: “convendría analizar si la denominación del recurso de revocación es la adecuada, porque la doctrina identifica la revocación con un acto unilateral y oficioso de la autoridad administrativa que no requiere de promoción o instancia del particular afectado. Probablemente un nombre más correcto sería el de recurso de reposición o el de recurso de reconsideración administrativa”.²⁵

No se comparte la opinión citada y mucho menos coincide con la propuesta de denominación a que se alude, ya que se considera son mucho mas cuestionables o debatibles tales denominaciones.

Respecto a este tema y en relación con la propuesta de García Cacéres, Sergio Francisco de la Garza, en la citada obra, opina: “Al aceptar las objeciones de García Cacéres contra el uso del vocablo revocación, estimamos que las demás denominaciones propuestas (de inconformidad, de revisión, jerárquico, etc.) son asimismo, cuestionables. Por ello, como el nombre de recurso de revocación, ha adquirido una amplia difusión y arraigo, preferimos mantenerlo”.²⁶

Plenamente se coincide con este ultimo autor y agregaríamos que se considera muy apropiada la denominación de este recurso porque atiende acertadamente a la finalidad que persigue el particular, que es el de lograr la revocación o dejar sin efectos el acto cuando se pruebe su ilegalidad, además del propósito ultimo que es el de restituir el orden jurídico, controlando la legalidad de los actos de la autoridad administrativa.

²⁵ Op, cit, P.28

²⁶ *Ibidem.*

6.-PRINCIPIOS QUE DEBEN REGIR AL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION

Respecto a este tema, el destacado doctrinario Delgadillo Gutiérrez²⁷ los describe de manera tan clara y por su importancia, al establecerse por el legislador en la ley, los enunciamos tal y como lo hace el citado autor:

A. PRINCIPIO DE LEGALIDAD OBJETIVA

Además de procurar la protección de los administrados, se pretende mantener el empleo de la legalidad y justicia en el funcionamiento de la Administración.

Este principio se encuentra claramente previsto en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación al establecer en su segundo párrafo lo siguiente:

“la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados...Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que considero ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución”.

El párrafo anterior hace referencia a los errores que incurren los particulares, al citar o expresar el artículo de la ley ordinaria que consideran les fueron conculcados o violados por la autoridad; se alude básicamente al error en el número que se le asigna a un artículo de la ley.

Se considera cambiar el término “podrá” por el de “deberá” a fin de garantizar que la autoridad, en todos los casos en que se presente dicha situación, actúe uniformemente de manera obligatoria y no potestativamente o discrecional como hasta ahora lo establece la norma.

²⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3a. Ed. México. Editorial Limusa, 1987. pp. 184 -188.

Asimismo, la posibilidad de revocar el acto impugnado cuando la autoridad advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes se considera del todo acertado, ya que no hay que perder de vista que el recurso tiene esa doble naturaleza que además de ser un medio legal de defensa para el particular, sirve como medio de control de legalidad de los actos de la propia autoridad. Dicho principio ha sido confirmado jurisprudencialmente por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente tesis:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. SE RIGEN POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD OBJETIVO.

De acuerdo con lo preceptuado por el artículo 132, párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad administrativa que al resolver un recurso advierta una ilegalidad manifiesta del acto administrativo, podrá revocarlo aun cuando los agravios sean insuficientes, fundando y motivando cuidadosamente su decisión, ello obedece a que el espíritu que informa la configuración del recurso administrativo como medio de defensa instituido a favor de los administrados responde a un principio de colaboración, en virtud del cual, la autoridad debe realizar un examen de la legalidad objetiva de su acto a la luz de los planteamientos del gobernado, y en tal sentido, no es dable a esta desestimar un agravio por falta de prueba cuando el hecho en cuestión consta en documentos que obran en los archivos de la propia autoridad.(19)”

Juicio No. 224/93. Sentencia de 11 de noviembre de 1994, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Georgina Ponce Orozco. Secretario: Lic. Gustavo Amescua Gutiérrez.

B. PRINCIPIO DE OFICIALIDAD

“independientemente de que el procedimiento solo se puede iniciar a petición de parte, su impulsión es de oficio, ya que no solo se pretende satisfacer un interés individual sino también un interés colectivo, consistente en la actuación legal de la administración. Así tenemos que la autoridad debe realizar todos los actos necesarios para integrar el expediente a fin de dictar resolución.”(Delgadillo Gutiérrez, Luis H.)

Este principio de manera superficial se señala en el artículo 130, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente forma:

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

Tal disposición deja entrever la facultad que tiene la autoridad fiscal resolutora del recurso de pedir oficiosamente informes a las autoridades fiscales que emitieron el acto impugnado o que tienen relación con el. Cabe hacer la aclaración que también dicha petición de informes puede darse a petición de partes como lo establecen el segundo y tercer párrafos posteriores a la fracción IV del artículo 123 del citado código.

“Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si este 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 esta sea legalmente posible...

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

En tal sentido se puede afirmar que la facultad de pedir informes a las autoridades fiscales puede llevarse a cabo de manera oficiosa o a petición de parte. Dicha facultad frecuentemente en la práctica es utilizada por la autoridad resolutora de los recursos, de manera oficiosa, tratándose sobretodo de pruebas que tienen relación con el procedimiento administrativo que precedió o donde derivó el acto impugnado.

C. PRINCIPIO DE LA VERDAD MATERIAL

“La autoridad debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no solo lo alegado por el particular por lo que, para resolver lo que legalmente proceda debe allegarse de todos los elementos que considere necesarios con el fin de tomar una decisión justa.”(Delgadillo Gutiérrez, Luis H)

Dicho principio se aplica de manera expresa en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación cuando señala:

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

En su segundo párrafo, en lo conducente se establece:

“La autoridad podrá...examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planeada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso...”.

Otro precepto que asume este principio es el artículo 130, en su párrafo quinto, el cual expresa lo siguiente:

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

En la jurisprudencia no muy claramente ha quedado precisado este principio; sin embargo, de manera implícita lo incorporan algunas tesis como las siguientes:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE REVOCACIÓN. AL RESOLVERLOS LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ESTA OBLIGADA A ESTUDIAR TODOS LOS ARGUMENTOS DE LA OPOSITORA Y VALORAR LAS PRUEBAS APORTADAS. De conformidad con el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad esta obligada al estudio de todos y cada uno de los agravios expresados en el recurso, así como valorar las pruebas aportadas por los particulares, por lo que su omisión constituye una violación de carácter formal que deja al actor en estado de indefensión al no darle los elementos para formular una defensa adecuada en los términos del artículo 16 Constitucional (49)”.

Juicio No. 92/94 sentencia de 2 de Marzo de 1995, por unanimidad de votos. Magistrada instructora: Celia López Reynoso. Secretaria: Lic. Xóchitl Adriana Castellanos Valdez.

D. PRINCIPIO DE INFORMALIDAD

“Conforme a este principio, se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente acredite los presupuestos de sus agravios y, en caso de alguna omisión, debe dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso”.*
(Delgadillo Gutiérrez, Luis H)

Los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos mínimos del escrito de interposición del recurso, y los anexos que se deben acompañar al mismo se señala en el diverso 123 del mismo ordenamiento.

En los tres establecen la obligación de la autoridad de requerir cuando se omiten algunos de los requisitos o anexos, otorgándoles a los particulares recurrentes un plazo para cumplir con el requisito omitido de 10 días para los que se prevén en el artículo 18, de 5 días para que el caso de los establecidos en el artículo 122 y para el caso del artículo 123, que se refiere a los anexos también un plazo de 5 días.

* Tanto en la Exposición de Motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967 y de 1981 de manera notoria se señala este principio.

Por lo anterior se considera que legalmente si se cumple con el principio en análisis. La jurisprudencia ha adoptado en sus diversos criterios también este principio.

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantea pues los recursos, juicio y medios de defensa en general han sido creados para otorgar al los ciudadanos medios legales para facilitar la defensa de sus derechos por lo que al examinar su procedencia, no deben ser tratados con rigorismo que los convierta en trampas procesales que en vez de facilitar, obstaculicen la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.”

Amparo directo No. 277/73. Alberto J. Farji, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión No. 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Vallezi, S.A. 4 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión No. 344/73. Sindicato de Empleados en la empresa Frontón Conexos y Similares, CROC. 10 de setiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo No. 411/73. Afianzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

E. PRINCIPIO DE DEBIDO PROCESO

“Consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, se ha interpretado como una garantía de los gobernados, lo cual se traduce en:

- a) Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente.
- b) Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios; los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- c) Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- d) Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- e) Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- f) Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
- g) Que se funde y motive la resolución.” (Delgadillo Gutiérrez, Luis H)

En términos generales, todos estos principios se establecen en el recurso administrativo de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, aunque cabe mencionar que no todos se cumplen de manera adecuada por la autoridad, ya que en algunos de ellos han sido aplicados de manera arbitraria y a criterio discrecional de la autoridad, como ya lo hemos señalado anteriormente.

7.- PRESUPUESTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

7.1 DE CARÁCTER ESENCIAL

A) Previsto en Ley

Que el recurso se encuentre establecido con tal carácter en la ley respectiva.*

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 116 señala:

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

En relación con este presupuesto del recurso administrativo, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido lo siguiente:

* Al aspecto resulta muy interesante observar lo que señalaba el artículo 158 del Código Fiscal de la Federación de 1967.

“RECURSO ADMINISTRATIVO. Si no existe establecido en la ley correspondiente, el interesado no deberá intentarlo antes de acudir al Tribunal Fiscal, porque quedaría sin defensa, debiendo tenerse en cuenta que la autoridad ante quien un particular hace petición con solo el fundamento de la religión 8º. Constitucional, no esta obligada a estudiar el fondo del problema de que se trata, y su única obligación es la de contestar por escrito la solicitud del interesado; consiguientemente, si el causante recurriera a alguna gestión en la forma indicada en último término, se expondrá a perder el derecho de objetar la resolución ante el Tribunal Fiscal.”**

Resolución de 27 de noviembre de 1939. R.T.F. de 1937 a 1998. P. 200.

En relación con este elemento de carácter esencial, cabe mencionar únicamente que existen algunos autores que sostienen que es factible establecer un reglamento administrativo, siempre y cuando no establezcan cargas adicionales al particular de las que se establecen en la ley.*

Otra variante de esta misma cuestión, sin entrar en mayor análisis, es el hecho de existen, al menos en nuestro derecho positivo, dos recursos establecidos en la ley y un reglamento que los regula; estos son los casos previstos en la Ley del Seguro Social en sus artículos 271 y 274 y el Reglamento de este ultimo articulo, y el articulo 52 de la Ley del Infonavit y el Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Infonavit.

En relación con esta cuestión, Gonzalo Armienta Hernández comenta que a este respecto el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito ha establecido jurisprudencia visible en la Gaceta del Seminario Judicial de la Federación No. 46, de octubre de 1991, página 49, que lleva como rubro: “Recursos Administrativos, excepción al principio de definitividad cuando dichos medios de defensa se encuentran previstos en un reglamento administrativo y no en la ley que este reglamento. Artículo 123 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación”.²⁸

** visible también en Cadena Rojo, Jaime. La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Ed. México. Editorial Trillas. 1976. P. 95.

* Armienta Hernández, Gonzalo.

²⁸ Op. cit. P.81.

Como se puede observar, tanto de manera implícita como de manera categórica, nuestros tribunales federales han sostenido y emitido criterio jurisprudencial en el sentido que debe establecerse en la ley el recurso administrativo o, en su defecto, que el trámite de este se regule en un reglamento y de ser así dicho medio de defensa sería optativo para el particular, criterio que viene a ser confirmado por la siguiente tesis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SOLO ES OBLIGATORIO AGOTARLOS EN FORMA PREVIA AL JUICIO DE NULIDAD CUANDO SE ENCUENTREN ESTABLECIDOS EN LEYES. Conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 190 del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad es improcedente en contra de actos respecto de los cuales el propio Código o una ley especial concedan algún recurso o medio de defensa ante las autoridades administrativas. De acuerdo con lo anterior solo es improcedente el juicio cuando el medio de defensa establecido en alguna ley tomando este concepto en su sentido formal y material, pero no será improcedente el juicio cuando el medio de defensa se encuentra establecido en algún reglamento, pues tal disposición no reúne ambos requisitos, por lo que en este caso no será obligado agotar el recurso antes que el juicio, y no deberá sobreseerse el juicio así intentado.”

Revisión No. 85/78, visible en la Revista Tribunal Fiscal de la Federación de septiembre-octubre de 1979. P. 255.

Finalmente, basta mencionar que, aun cuando ya es plenamente conocido este principio del recurso y que a su vez es un elemento esencial, algunas autoridades aun a contracorriente han establecido incluso recursos administrativos en acuerdos administrativos, los cuales obviamente no es obligatorio agotarlos previo a un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, situación que dio origen a algunas tesis jurisprudenciales.*

* Al respecto véase la Tesis Jurisprudencial que al rubro señala RECURSOS ESTABLECIDOS EN ACUERDOS ADMINISTRATIVOS. SUS ALCANCES. Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito XIII. 206A. Amparo en revisión 13197. Javier Jiménez Elías. 27 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Roberto Gómez Arguello. Secretaria: María de los Ángeles Pombo Rosas.

B) El Acto o Resolución Administrativa Definitiva

Otro elemento esencial lo constituye el acto o resolución administrativa, el cual da origen a que se interponga el recurso administrativo de revocación establecido en la ley.

Respecto de este presupuesto esencial del recurso administrativo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sustentado el criterio siguiente:

“RECURSO SI NO SE REUNE EL PRESUPUESTO PROCESAL DEL OBJETO PUEDEN DESHACERSE O SOBRESEERSE. Entre otros presupuestos procesales, los recursos tienen el relativo al objeto, o sea el acto que puede ser materia de impugnación en cada uno; por tanto, para que el recurso sea procedente, el acto combatido en el mismo debe coincidir en su naturaleza y características, como el señalado por la disposición legal aplicable, como objeto o materia del recurso, y en caso contrario, se justifica que la autoridad deseche por improcedente el recurso interpuesto, o en su caso de que lo hubiera admitido previamente, lo sobresea, al darse cuenta de la falta del presupuesto procesal mencionado, sin que para ello se requiera de una disposición que específicamente autorice el sobreseimiento.”

Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, de enero-mayo de 1981. Tomo I. P. 356.

Tal es la importancia del acto administrativo que, como se puede apreciar, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la tesis antes señalada, autoriza o sostiene que en el caso de la inexistencia del acto que pretende impugnarse se deseche o se sobresea el recurso interpuesto, según sea el caso.

Por su trascendencia es conveniente detenerse brevemente para definir lo que es el acto y si es lo mismo que resolución administrativa; así tenemos que el Doctor Acosta Romero señala que acto “es la manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente, en el ejercicio de la potestad pública”. Así para Fernández Velasco, “el acto administrativo es toda declaración jurídica, unilateral y

ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas”.²⁹

Consideramos que estas dos definiciones de acto administrativo son muy adecuadas para el presente estudio.

Como ya lo habíamos comentado, es necesario establecer si efectivamente el acto administrativo es lo mismo que resolución administrativa, ya que en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación se expresa, en sus fracciones I y II, de manera separada y distinta, de donde se puede desprender que se hace referencia a diferentes conceptos.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM define a la Resolución Administrativa de la siguiente forma: “Es el acto de autoridad administrativa que define o da certeza a una situación legal o administrativa... Toda resolución administrativa es un acto administrativo de autoridad, pero existen actos administrativos que no revisten el carácter jurídico de verdaderas resoluciones administrativas...”.

Al respecto, la autoridad fiscal en algunas de sus resoluciones a los recursos ha establecido que debe entenderse por resolución administrativa y dice que “Es la forma por la cual la autoridad fiscal da a conocer las decisiones acerca de los actos u omisiones cometidas por el contribuyente, con lo que se define y da certeza a una situación legal o administrativa”.

Como podemos apreciar, si existe una leve diferencia de los conceptos de referencia, es decir, podríamos expresar que tanto el acto administrativo en estricto sentido y la resolución administrativa son especies del genero acto administrativo en sentido amplio, y en tal circunstancia, la única diferencia radica en que en la resolución administrativa la autoridad decide o resuelve sobre algo (petición, consulta, solicitud de criterios, etc.) y en el caso del acto administrativo en estricto sentido la autoridad en uso de su potestad publica emite el acto

²⁹ Acosta Romero, Miguel. Op, cit, P.294.

sin que decida o resuelva sobre algo a petición de parte; pero, obviamente, produciendo consecuencias jurídicas como lo hace la resolución administrativa, es decir, es mínima esta diferenciación, pero importante, ya que de alguna manera reviste trascendencia y sobre todo en el ámbito fiscal.

Una vez precisado lo que es una resolución administrativa y un acto administrativo, es conveniente destacar las características que deben tener para ser, mejor dicho, objeto del recurso administrativo de revocación que, como ya vimos, es uno de los presupuestos elementales o esenciales del recurso administrativo de revocación.

Cabe hacer la aclaración que al referirnos a las características del acto administrativo, no se está haciendo alusión a las características, elementos y requisitos propios o constitutivos del acto administrativo en sí³⁰, sino que nos referimos a las características para ser impugnables.

Al respecto y quien mejor ha estudiado estas características ha sido el jurista Margáin Manautou, quien comenta que “las características de dicha resolución, son: 1. Que sea definitiva; 2. Que sea personal y concreta; 3. Que cause agravio; 4. Que conste por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta; y 5. Que sea nueva”.³¹

Resulta válido comentar que la propia autoridad fiscal también así lo había considerado hasta el año de 1996, en los mismos términos que se expresaron anteriormente y que quedaron plasmados en el folleto titulado “Medios de Defensa ante el Fisco 1996”, editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el mes de setiembre de 1996; sin embargo, en los folletos posteriores que se editaron ya no aparece la parte que aludía a las características de las resoluciones administrativas para ser impugnadas.

Ahora bien, volviendo a la primera característica a la que ya se aludió, resulta conveniente destacar que en la esfera o ámbito administrativo existen una gran variedad de

³⁰ Al respecto véase a Armienta Hernández, Gonzalo. Op. cit, Primera Parte.

³¹ Margáin Manautou, Emilio. Op. cit, P.57.

clasificaciones de los actos o resoluciones administrativas, claro está, que para efectos del estudio que estamos realizando, aludiremos a la clasificación que se refiere a actos de trámite y a los actos o resoluciones definitivas.

Respecto de los primeros, el Dr. Delgadillo Gutiérrez nos dice: “La serie de actos que integran este procedimiento (administrativo) se realizan en una sucesión de momentos que se integran en diferentes etapas para alcanzar el objetivo propuesto. A esta sucesión de actos que integran las etapas del procedimiento se les denomina trámite administrativo por lo que los actos que lo integran son conocidos como ‘actos de trámite’ o ‘actos de procedimiento’”.³²

Y más adelante abunda señalando que: “Por tratarse de situaciones que no constituyen en sí un acto administrativo, son inimpugnables, al menos directamente, ya que no producen efectos inmediatos a la esfera jurídica del gobernado, aunque influyen en la decisión de la autoridad, por lo que se podrán combatir al impugnar el acto que contenga la voluntad definitiva del órgano administrativo por los efectos que producen al reflejarse en él”.³³

Coincidimos totalmente con la apreciación de este ilustre doctrinario, pues bien, tales actos de trámite no serían impugnables por sí mismos mediante los medios ordinarios de defensa, lo cual obviamente no constituye un obstáculo para que dichos actos no reúnan todos los requisitos y elementos que deben cumplir y constituir a los actos administrativos, como lo sería por ejemplo el requisito de la debida fundamentación y motivación; al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito ha sostenido lo siguiente:

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. EL CUMPLIMIENTO DE TALES REQUISITOS NO SE LIMITA A LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS O QUE PONGAN FIN AL PROCEDIMIENTO. Al establecer el artículo 16 de nuestra Carta Magna que 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

³² Delgadillo Gutiérrez, Luis H. La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 62. 3a. Época, Año VI. México. Febrero de 1993. P. 45.

³³ *Ibidem*.

legal del procedimiento, sino que se refiere, en sentido amplio, a cualquier acto de la autoridad en servicio de sus funciones, como sería, por ejemplo, la simple contestación recaída a cualquier solicitud del gobernado, a la cual la ley no exime de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación contenidos en tal precepto constitucional.”

Amparo en revisión 155/97. Director de Comunicaciones y Transportes del Estado de Quintana Roo (Quejoso Roque C. Rodríguez Reyes). 30 de abril de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Luis Manuel Vera Sosa.

Esto es importante tenerlo en consideración, ya que si bien los actos de trámite son inimpugnables directamente por el recurso administrativo, sus deficiencias, puedan servir como agravios al impugnar el acto definitivo que deriva de aquéllos.

Respecto al Acto Definitivo, Brewer-Carias nos dice, al ser citado por Acosta Romero, “que por acto administrativo definitivo ha de entenderse aquel que, contrariamente a los actos de trámite pone fin a un asunto produciendo por sí plenos efectos jurídicos”.³⁴

Margáin Manautou opina que “Una Resolución Administrativa es definitiva cuando no admite revisión de oficio; cuando la autoridad no pueda por sí, modificar su propia resolución”.³⁵

Consideramos de gran importancia esta característica del acto o resolución administrativa. Ya que ha ocasionado en la autoridad administrativa que resuelve los recursos, así como en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, serias confusiones y por consecuencia resoluciones y sentencias incorrectas.

Al respecto veamos dos ejemplos en relación con la apreciación de los tribunales.

³⁴Allan Randonlph, Brewer-Carias. (Las Condiciones de Recubridad en los Actos Administrativos en la Vía Contenciosa-Administrativa en el Sistema Venezolano). Perspectivas del Derecho Publico en la Segunda Mitad del Siglo XX. Homenaje a Enrique Laso. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid. 1969. T.V.P. 769. citado por Acosta Romero, Miguel. Op, cit, P. 301.

³⁵Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P.57.

“RECIBO OFICIAL. CONTIENE UN ACTO DE AUTORIDAD Y POR LO TANTO ES IMPUGNABLE A TRAVÉS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN. Es inexacto pretender que por el hecho de que el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación vigente exprese que ‘el recurso de revocación procederá en contra de resoluciones definitivas si se impugna un Recibo Oficial, no se den los requisitos de procedibilidad de dicho recurso administrativo por no reunir este, las características de una resolución definitiva, por ser un medio de comprobación de un pago, en virtud de que el citado numeral no debe interpretarse aisladamente, sino de manera armónica con los preceptos que integran el Título V, Capítulo I de dicho Ordenamiento y en especial con los artículos 121, 122 y 125 de donde se puede apreciar que indistintamente se usan los términos ‘resolución’ y ‘acto administrativo’ como materia de dichos recursos. En consecuencia, conteniendo el Recibo Oficial de un acto administrativo, por reunir los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en cita es evidente que si puedes ser materia del recurso de revocación’.”

Juicio No.712/84. Sentencia de 12 de septiembre de 1984. Magistrado Instructor: José Celestino Herrera Gutiérrez. Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velásquez.

Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de diciembre de 1984. P. 473.

Se considera incorrecta la apreciación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la presente tesis jurisprudencial, ya que el Recibo Oficial no reúne todos o por lo menos la mayoría de los elementos Subjetivos, Objetivos y Formales que debe contener un acto administrativo, además de que tampoco contiene la característica fundamental de todo acto administrativo, que es la ejecutividad del mismo, es decir, en términos concretos, el recibo oficial no es mas que un documento o medio de comprobación de un pago únicamente, pues no expresa ninguna decisión de la autoridad o el ejercicio de una potestad pública.

La omisión de la firma del la autoridad competente, la falta de fundamentación y motivación, que son algunos de los elementos del acto administrativo, hace pensar que en el caso del recibo oficial no estemos en presencia de un acto administrativo sino de un documento como acto de la administración, y que si bien es emitido por la autoridad administrativa, no por ello adquiere la calidad de acto administrativo en sentido estricto y

mucho menos la de carácter definitivo para que pueda ser impugnada mediante el recurso de revocación.

Un claro ejemplo de acto de la autoridad Administrativa que no constituye una resolución definitiva es el citatorio; veamos lo que ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA. NO TODOS LOS ACTOS DE UNA AUTORIDAD SON RESOLUCIONES EJECUTORAS. No es válido que la autoridad exprese que no existe una negativa ficta, por el hecho de haber enviado citatorio al particular, pues no todos los actos de autoridad tienen el carácter jurídico de resoluciones; por lo tanto, aun cuando los citatorios son actos de autoridad no resoluciones.”

Revisión No. 1638/86. Resuelta en sesión de 18 de enero de 1989, por mayoría de 4 votos y 3 en contra. Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretaria: Lic. Ana María Mújica Reyes.

Visible en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 13, 3a. Época, Año II. Enero de 1989. P. 25.

Respecto a la segunda característica a la que hemos hecho referencia en páginas anteriores, a lo relativo a que las resoluciones o actos administrativos deben ser personales y concretos, podemos decir que tales características aluden a que dichos actos y resoluciones deben ser dirigidos y emitidos a una persona (física o moral) determinada o específica y que las mismas traten o atiendan a una situación en particular, por lo que en este sentido no se podría interponer un recurso administrativo en contra de un acto administrativo que tuviera como característica la de ser general, impersonal y abstracta, como lo sería un reglamento que es un acto administrativo o contra un acto administrativo de iguales características, aunque de menor rango o nivel, como lo es la Resolución Miscelánea expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, actos tales que en caso de causarles perjuicios a las personas físicas o morales, en su interés jurídico de manera inmediata por su sola expedición o por el primer acto de aplicación de parte de la autoridad, lo único que procedería sería el juicio de amparo.

Margáin Manautou, respecto a la tercera característica de la resolución administrativa o acto administrativo para ser impugnado, sostiene "...la resolución debe causar un agravio, que la misma origine un perjuicio o lesione un interés legítimo directo o indirecto".³⁶ Por su parte, la autoridad fiscal en su folleto Medios de Defensa ante el Fisco 1996, nos señala en términos generales que "el interés legítimo directo se refiere al particular afectado y el indirecto a persona distinta del titular de la resolución".³⁷

Consideramos importante esta característica, ya que como veremos más adelante se refiere también a otro presupuesto esencial del recurso administrativo de revocación; sin embargo, por el momento nos limitaremos a decir que la razón de ser de esta característica es que en algunos casos se puede afectar el interés jurídico de terceros con los cuales la autoridad fiscal, incluso, no tenga alguna relación y, sin embargo, por ella se puede ver afectado por la emisión de sus actos, por lo que en ese caso tendrá, sin lugar a dudas, un interés jurídico indirecto y por lo tanto no podrá hacer valer este medio de defensa.

Por otra parte, en relación con la característica de la resolución de que debe ser por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta, el jurista Margáin Manautou manifiesta que si es posible interponer un recurso en contra de una negativa ficta, en virtud de que el mismo Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 123, fracción III, que el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso la constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando "se trate de una negativa ficta".³⁸

Se considera que si bien es cierto que todavía se encuentra tal disposición en ese sentido, no es correcta ni práctica, y actualmente en la realidad no se surte tal hipótesis y la razón es precisamente por que es la propia autoridad administrativa la que ocasiona el silencio administrativo (Negativa Ficta) y es ella misma* la que va a resolver sobre dicho silencio, lo

³⁶ Op, cit, P.58

³⁷ Medios de Defensa ante el Fisco. Op, cit, P.17.

³⁸ Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P. 60.

* Cabe hacer la aclaración de que se está empleando el término "autoridad administrativa" en su sentido más amplio, ya que como suele suceder en ocasiones no son las mismas unidades administrativas las que hacen surgir

cual es precisamente lo que la doctrina del silencio administrativo quiso evitar, que la autoridad dejara de contestar las peticiones del particular de manera indefinida e ilimitada.

Al respecto existe una tesis que es citada por el propio Margáin Manautou³⁹ y que consideramos nos da la razón.

“NEGATIVA FICTA. NO PROCEDE SU IMPUGNACIÓN ANTE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. Si la negativa ficta conforme a su propia naturaleza, a la doctrina, a la jurisprudencia y a la regulación del Código Fiscal de la Federación no puede ser impugnada ante la autoridad administrativa, sino que es necesario que se haga a través de una demanda de nulidad presentada ante el Tribunal Fiscal de la Federación, esto es, si la autoridad dentro del término que las leyes fijan no resuelve las instancias de los particulares, a falta de término, dentro de los 90 días siguientes a su interposición se presume que lo hace en sentido negativo, esto con el objeto de que no queden indefinidamente sin contestación dichas promociones; lo que hace obvio que su impugnación no pueda hacerse valer ante la propia autoridad administrativa, pues esta también puede dejar de resolver y así sucesivamente de manera ilimitada dejar de resolver lo que le solicita, circunstancia por la cual se hace necesario que la impugnación correspondiente a una negativa ficta se haga ante una autoridad diversa a la administrativa; lo que se corrobora por el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación se establece en el Título Cuarto, artículo 192, fracción IV, 194 y 204 párrafo segundo, el plazo que se otorga al interesado, para combatir ante el Tribunal Fiscal de la Federación la resolución que se entiende dada en sentido negativo.”

Amparo Directo 1110/81, visible en el informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, al terminar el año de 1982. Tercera Parte. P. 31.

Abundando sobre el tema mencionaremos que precisamente el Código Fiscal de la Federación en su artículo 38, el que establece cuales son los requisitos mínimos que deben

la negativa ficta y las que resuelven los recursos administrativos, aunque también pudiera darse el caso de que esa misma unidad administrativa en la que se combinen ambas situaciones.

³⁹ Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P. 59.

reunir lo actos administrativos que se deben notificar a los particulares, y entre ellos destaca el establecido en su fracción I que establece que dichos actos deben “Constar por escrito”.

Finalmente, y respecto a la última característica que señala para que una resolución o acto administrativo sea impugnabile, Margáin Manautou explica: “Que la resolución sea nueva significa que lo que ella resuelve no haya sido materia de otra resolución anterior dirigida a la misma persona o aluda a hechos que no han sido considerados, expresa o tácticamente, o que no han sido metería de recurso administrativo, o que no han sido materia de juicio, o que no lo han sido de un recurso especial”.⁴⁰

C) Autoridad Administrativa que deba Tramitarlo y Resolver.

Este tema aunque parezca sencillo tiene una serie de implicaciones y complicaciones que es necesario aclarar y solucionar.

Por el momento voy a analizar algunos aspectos de una de las implicaciones importantes que es la del concepto de la autoridad, dejando las demás cuando se analice el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

Rafael de Pina en su diccionario de Derecho nos dice que “autoridad es la potestad legalmente conferida y recibida para ejercer una función pública, para dictar al efecto resoluciones cuya obediencia es indeclinable bajo la amenaza de una sanción y la posibilidad legal de su ejecución forzosa en caso necesario. Se denomina también autoridad a la persona u organismo que ejerce dicha potestad”.

Como ya se ha dicho “órgano de autòridad es todo aquel que tiene facultades de decisión y ejecución o alguna de ellas por separado”.

Creo que es muy importante precisar el concepto de autoridad por que en algunos libros de derecho administrativo, específicos del tema de recurso administrativo, en la

⁴⁰ Op, cit, P. 61.

jurisprudencia e incluso en el propio Código Fiscal de la Federación se habla de manera ambigua al tratar el tema de la autoridad administrativa; así tenemos que se habla que el recurso administrativo se interpone ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto impugnado.**

Conviene, por lo tanto, precisar tal concepto a efecto de evitar confusiones innecesarias que en algunas ocasiones pueden ser de gran trascendencia jurídica en casos específicos y reales.

Pues bien, la primera precisión que haremos es en cuanto a la expresión de que el recurso administrativo se presenta ante la propia autoridad administrativa que emitió el acto que se pretende impugnar, tal expresión puede crear dudas en cuanto a que sí, por ejemplo, una unidad administrativa como pudiera ser una Administración Local de Auditoría Fiscal emite una liquidación de contribuciones, pudiera pensarse que es ante ella ante la cual se debe interponer el recurso administrativo respectivo y sea ella la que tiene que resolver.

La precisión enunciada consiste en que por principio la unidad administrativa de nominada Administración Local de Auditoría Fiscal si es autoridad administrativa bajo la perspectiva de los conceptos de autoridad a la que ya hemos aludido, y para que así la determinemos no es obstáculo el hecho que dicha autoridad administrativa sea parte o dependa de una de mayor jerarquía o sea constitutiva de ella, como lo es el Órgano Desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, pues ello de ninguna manera le resta la facultad que tiene atribuida sino todo lo contrario.

La segunda precisión es en el sentido de que si bien es cierto la Administración Local de Auditoría Fiscal tiene la calidad de autoridad, la misma actualmente sería incompetente para resolver el recurso administrativo de revocación, ya que sus facultades y atribuciones son de otra naturaleza y muy distintas a las de resolver los actos de defensa, facultad que corresponde a la Administración Local Jurídica de la misma circunscripción territorial.

** Véase artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

Abundando al respecto podemos decir que si bien es cierto que ambas unidades pertenecen o son parte constitutiva del Servicio de Administración Tributaria, se les debe considerar autoridad administrativa distinta, aunque en sentido amplio pudiéramos hablar que es la misma autoridad administrativa, ya que las dos unidades administrativas constituyen al Servicio de Administración Tributaria que en un sentido genérico sería la autoridad que emite el acto que se impugna y la que resuelve el recurso, interpuesto contra dicho de acto.

Concluyendo podemos decir que es la misma autoridad administrativa la que emite el acto administrativo y la que resuelve respecto de él, en un recurso, cuando nos referimos en sentido amplio o genérico al concepto de autoridad; y hablaremos de distintas autoridades, la que emite el acto y la que resuelve el recurso administrativo respecto de aquel, cuando nos referimos en sentido estricto a las facultades y competencia de las unidades administrativas que integran a una autoridad y que la misma ley y, obviamente en este caso, el reglamento interior les otorgue a cada una de ellas.

Ahora bien, tratándose del segundo señalamiento respecto a aquel recurso administrativo se interponga ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado, es conveniente señalar que, inclusive dentro de una misma unidad administrativa, se puede clasificar a su vez a los integrantes como autoridad ordenadora y autoridad ejecutora, lo cual viene a crear un poco más de confusión, sobre todo en aquellas personas que no están muy relacionadas con este tipo de conceptos. Al respecto el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito ha sostenido el siguiente criterio:

“AUDITORES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. NO ESTAN FACULTADOS PARA ELEGIR GOBERNADOS QUE DEBAN SER SUJETOS DE VISITA DOMICILIARIA. El artículo 43, en relación con el 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación exige como requisito formal para la emisión de una orden de visita domiciliaria, que ella se indique ‘el nombre o nombres de las personas a quien vaya dirigida’, luego si de la misma se advierte que el auditor que realizó la visita estampó de su puño y letra el nombre de la visitada, ello evidencia de que la aparente ordenadora, Administrador Local de Auditoría Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no

fue quien determino en forma directa practicar la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado, sino el propio visitador, cuando no debe pasar desapercibido que los auditores son autoridades ejecutoras a quienes compete llevar a cabo la visita señalada con tal fin por la ordenadora, y no decidir por si y ante si, que gobernados deben ser objeto de visita.”

S.J.F. IX Época. T. VII. 2o. T.C. del 19o. C. Enero de 1998. P. 1062.

Como se puede apreciar, el Poder Judicial de la Federación ha considerado que una unidad administrativa, en este caso dependiente o parte de otra mayor como es el Servicio de Administración Tributaria, se puede todavía considerar como autoridad ordenadora y ejecutora, según sea el nivel jerárquico del que ordena como del que ejecuta, clasificación que en términos prácticos vendría a considerar al Administrador Local de Auditoría Fiscal como autoridad ordenadora y sus verificadores o visitadores como autoridad ejecutora, tesis jurisprudencial que denota la influencia de la terminología utilizada por la Ley de Amparo que, claro, nos parece acertada.

Aparentemente el término de autoridad es sencillo y fácil de entender, pero se complica una vez que se ventilan las controversias legales.

Siguiendo el mismo criterio, pero bajo otro esquema u otra situación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que no solo al titular de una unidad administrativa se le debe considerar autoridad sino también a aquellas personas que en ausencia y por suplencia del titular pueden actuar y están facultadas para ello o, en su caso, también por delegación de facultades.⁴¹

D) Afectación de un Derecho del Recurrente (Lesión del Interés Jurídico)

Este tema va íntimamente relacionado con el concepto de interés jurídico, concepto que ha sido definido exhaustivamente y a su vez examinado de la misma forma por los tribunales federales tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal

⁴¹ Juicio No. 191/95. sentencia de 16 de agosto de 1995, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo. Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa quienes al respecto, y en este caso el primero de ellos, han sustentado la siguiente interesante tesis:

“INTERÉS JURÍDICO. INTERÉS SIMPLE Y MERA FACULTAD CUANDO EXISTEN. El interés jurídico, reputado como un derecho reconocido por la ley, no es sino lo que la doctrina jurídica conoce con el nombre de derecho subjetivo, es decir, como facultad o potestad de exigencia, cuya institución consigna la forma objetiva del derecho. En otras palabras, el derecho subjetivo impone la conjunción en su esencia de dos elementos inseparables, a saber una facultad de exigir y una obligación correlativa traducida en el deber jurídico de cumplir dicha exigencia, y cuyo objeto desde el punto de vista de su índole sirve de criterio de clasificación de los derechos subjetivos en privados (cuando el obligado sea un particular) y en públicos (en caso de que la mencionada obligación se impute a cualquier órgano del Estado). Por tanto, no existe derecho subjetivo ni por lo mismo interés jurídico, cuando la persona tiene solo una mera facultad o potestad que se da cuando el orden jurídico, solamente concede o regula una mera actuación particular, sin que esta tenga la capacidad, otorgada por dicho orden, para imponerse coercitivamente a otro sujeto, es decir, cuando no haya un ‘poder de exigencia’ imperativa, tampoco existe un derecho subjetivo ni por consiguiente interés jurídico, cuando el gobernado cuenta con un interés simple, lo que sucede cuando la norma jurídica objetiva no establezca a favor de persona alguna ninguna facultad de exigir, sino que consigne solamente una situación cualquiera, que pueda aprovechar algún sujeto, o ser benéfica para este pero cuya observación no puede ser reclamada por el favorecido o beneficiado, en vista de que el ordenamiento jurídico que establezca dicha situación no le otorgue facultad para obtener coactivamente su respeto. Tal sucede, por ejemplo, con las leyes o reglamentos administrativos que prohíben o regulan una actividad genérica o que consagran una determinada situación abstracta en beneficio de la colectividad. Si el estatuto legal o reglamentario es contravenido por algún sujeto, porque su situación particular discrepa o no se ajusta a sus disposiciones, ninguno de los particulares que obtenga de aquel un beneficio o derive una protección que pueda hacer valer la discrepancia o dicho desajuste por medio coactivo, a no ser que el poder de exigencia de la situación legal o reglamentaria que se le conceda por el ordenamiento de que se trate. Por tanto, si cualquiera autoridad del Estado determina el nacimiento de una situación concreta, que sea contraria a la

primera, desempeñando un acto opuesto o no acorde con la ley o el reglamento respectivo, es esa misma autoridad o a su superior jerárquico a los que mande poner fin a dicha contrariedad o discordancia, revocando o nulificando, en su caso, el acto que las haya originado pues el particular solo puede obtener su revocación o invalidación, cuando la ley o el reglamento de que se trate le concedan el 'poder de exigencia' correspondiente."

Tesis establecida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicada en el apéndice 1917-1975. Primera Parte. Pp. 153 y 154.

Como se pudo apreciar, el interés jurídico tiene como condición la existencia de un derecho subjetivo, el se caracteriza por una facultad de exigencia y la correlativa obligación traducida en el deber jurídico de cumplir dicha exigencia.

Cuando ese interés jurídico no existe, no hay responsabilidad jurídica de que el recurso de revocación prospere y, es mas, que se admita y tramite, ya que por consiguiente será totalmente improcedente; así ha sido establecido por el propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 124, fracción I, que a su letra señala: "Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos, que no afecten el interés jurídico del recurrente".

Por lo tanto la afectación del interés jurídico es un presupuesto esencial, sin el cual no puede existir el recurso administrativo.

7.2 DE CARÁCTER SECUNDARIO

Respecto a los elementos o presupuestos de carácter secundarios del recurso administrativo, Margáin Manautou señala los siguientes: "a) Termina dentro del cual ha de hacerse valer; b) Autoridad ante quien debe hacerse valer; c) Periodo de admisión de pruebas; d) Plazo en el cual debe de resolverse el recurso una vez desahogadas las pruebas; e) Momento en que empieza a correr el termino y, f) Libertad para impugnar la nueva resolución ante los tribunales".⁴²

⁴² Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P.61.

Elementos que sitien son importantes, la omisión de alguno de ellos no representa mayor problema para que exista el recurso administrativo.

Como se puede observar dichos elementos de carácter secundario se refieren propiamente a aspectos que están íntimamente relacionados con el procedimiento o el trámite que se sigue para resolver dicho medio de defensa, los cuales serán analizados más adelante en la "Parte Especial" de esta obra, por lo que en este momento se puede decir que, al igual que lo hace Armienta Hernández, "dicho procedimiento, y la constitucionalidad de la resolución que dicte la autoridad debe estar garantizada por normas de procedimiento en las cuales se plasmen los principios de audiencia, seguridad jurídica y legalidad".⁴³

A) Terminó Dentro del cual ha de Hacerse Valer

Únicamente por el momento se va aludir en que preceptos del Código Fiscal de la Federación se contienen o se encuentran previstos estos elementos secundarios, aun cuando sea de manera resumida. El término dentro del cual ha de hacerse valer el recurso y la autoridad ante quien debe hacerse valer, lo encontramos previsto en el artículo 121 que señala "El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación excepto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo en que los mismos se señala".

El Poder Judicial de la Federación, al respecto ha sostenido lo siguiente:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. NO PUEDEN APLICARSE POR ANALOGIA LOS REQUISITOS REGULADOS EN LA LEY PARA OTROS DIVERSOS RECURSOS, JUICIOS O MEDIOS DE DEFENSA. La doctrina clasifica los elementos de los recursos, en esenciales y secundarios. Los primeros son aquellos que necesariamente deben cumplirse para la procedencia de los mismos, lo que no sucede con los secundarios, ya que no

⁴³ Armienta Hernández, Gonzalo. Op, cit, P.83.

forzosamente deben cumplimentarse. Uno de los elementos esenciales de los recursos administrativos lo es el de que se encuentren contemplados por un ordenamiento legislativo, entendido este en su sentido formal y material; o bien, en un reglamento siempre y cuando la ley reglamentada así lo provenga. Los ordenamientos legislativos que regulen el mismo, los requisitos de su procedencia y el procedimiento conforme al cual deben de resolverse. El plazo es uno de esos requisitos y según la doctrina, su naturaleza es secundaria, toda vez que si el legislador omite ese dato en una ley impositiva, se estará a lo que previene el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación; y de omitirse en una ley administrativa de estricto sensu, el recurso podrá interponerse en cualquier momento. Pero en atención en principio de legalidad, según el cual las autoridades solo pueden hacer aquello que la ley les permite, en forma alguna pueden aplicarse por analogía los requisitos de procedencia de los recursos, juicios o medios de defensa establecidos en otras leyes o reglamentos, porque si ninguna norma jurídica así lo permite, las autoridades no pueden motu proprio realizar esa aplicación supletoria.”

3er. T. C. del 1er. C. Informe 1989. 3a. P. Vol. I. P. 115.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año III. Abril de 1990. No 28. P. 49.

B) Periodo de Admisión de Pruebas

En relación con el elemento del periodo secundario de admisión de pruebas, se puede decir que en materia del dicho periodo es el comprendido desde el momento de presentación del recurso hasta antes de que se haya dictado la resolución del recurso, periodo este que se puede inferir de la interpretación armónica que se haga de los artículos 122, 123 y 130 del Código en análisis.

C) Plazo en el Cual ha de Resolverse y Libertad para Impugnar la Nueva Resolución

El plazo en el cual ha de resolver el recurso, el momento que empieza a correr el término y la libertad para impugnar la nueva resolución ante los tribunales los encontramos en el artículo 131 que establece que “la autoridad deberá dictar resolución y notificar en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso...El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado”.

A su vez, el artículo 197, en su tercer párrafo, señala: “Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y este la convierta, se entenderá que simultáneamente impugnada la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso”.

De lo escrito hasta aquí sobre el tema de los elementos o presupuestos del Recurso Administrativo de Revocación, hemos podido observar que legalmente se encuentra previstos y que la doctrina, si bien no abundante sobre ellos, los ha estudiado, pero de la jurisprudencia que podemos decir.

Al respecto existe una jurisprudencia que analiza tales aspectos y que por su importancia y contenido transcribimos a continuación.

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS, FORMULISMOS Y EXIGENCIAS DE EXPRESIÓN DE LOS. NO SON ESENCIALES PARA QUE PROCEDAN. La doctrina esta de acuerdo en que recurrir es acudir ante a un juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta; y que recurso es la acción o el efecto de recurrir, o mas precisamente, la acción por medio de la cual se reclaman las resoluciones dictadas por la autoridad; que los elementos característicos del recurso son; la determinación de la ley por la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante quien se interponga este obligada a resolver. Por lo que se refiere a formulismos y exigencias de expresión, han sido atenuados por la legislación y la jurisprudencia, y se ha procurado no solo simplificarlos, sino lograr la mayor facilidad para que juicios y recursos se tramiten con eficacia y rapidez. Así se ha determinado que la acción procede en juicio aun cuando no se exprese su nombre; que las demandas con irregularidades en vez de desecharlas se manden a aclarar tanto en el juicio de amparo como en los que regula el Código Federal de Procedimientos Civiles; que se faculta en las autoridades judiciales federales en el juicio de garantías para suplir el error en que haya incurrido la parte agraviada al citar la garantía que ha sido cuya violación reclame, y aun en los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación se admite que no es necesario que se expresen en forma concreta en la demanda de los agravios, ya que también pueden estudiarse

los que implícitamente se han hecho valer al negar los hechos. En materia administrativa o fiscal, y en orden a los recursos, esta amplitud de criterio se explica porque, si en su origen los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los administrados, ese criterio ha sido substituido por una concepción social en la que, sin desentenderse de los intereses particulares, se tiene presente como objetivo principal ‘el asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación’. De ahí que no sea aceptable desechar recursos o promociones por razones de forma o por exigencias de expresión, cuando sea posible suplir su oscuridad por medio de la interpretación; pues ‘la acción de los particulares en el control administrativo concurre no solo a la defensa de sus derecho e intereses, sino también, y en forma principal garantizar la legitimidad administrativa; ya de suyo que no existe interés alguno en eliminar esa intervención por meras deficiencias formales, ya que ello implicaría obrar contra esa legitimidad de la administración’.”

Séptima Época. Tercera Parte. Vol. 63. P. 37. A.D. 3181173. Banco Internacional, S.A. 5 votos.

8.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

Existe una corriente de juristas que se manifiesta por la ineficiencia de este medio de defensa, entre ellos destaca, por ser uno de los primeros en estudiar al recurso de revocación, Rodríguez de la Mora, que al ser citado por Margáin Manautou, en su obra multicommentada, nos dice “Rodríguez de la Mora expresa...que aunque en lo personal no simpatiza con los recursos administrativos, que en México han demostrado su ineficiencia, estima que el de revocación, de aplicación general en materia fiscal, podrá producir algunos beneficios si se le maneja adecuadamente.”⁴⁴

Mi opinión se encuentra en el otro extremo, es decir, participamos de la corriente que postula que es necesaria la instauración de estos medios de defensa en la ley, y no solo por ser

⁴⁴ Comentarios sobre el nuevo Código Fiscal. Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. 1967. Citado por Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P.22.

un derecho del particular sino por que también sirve como medio de control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa.

Para decir lo anterior empecemos por analizar sus ventajas:

1. La principal ventaja es el hecho de que el recurso administrativo de revocación carece de requisitos complejos o complicados, es decir, si bien los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación señalan los requisitos mínimos del escrito del recurso en mención, los mismos son sencillos y no contienen características de tipo solemne o formal como los que si pudieran llegar a tener un escrito de demanda ante la autoridad jurisdiccional o judicial.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se ha pronunciado en el sentido siguiente:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. No deben sujetarse a formulas sacramentales. Los recursos administrativos no se encuentran constreñidos a formulas sacramentales, por que las mismas están suprimidas en nuestro Derecho Positivo como se desprende en los artículos 270 y 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles, 82 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal y Territorios Federales y 159 del Código Fiscal de la Federación. Por ello es incorrecto que la autoridad pretenda exigir como requisito de procedencia, que se incluya precisamente el término ‘recurso de revocación’ cuando el recurso que se presente ante la autoridad, reúna los elementos suficientes para inferir de que se trata esa instancia.”

Revisión 166/1424/71. Resolución del 21 de setiembre de 1971. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, tercer trimestre de 1971. P. 208.

En ese mismo sentido existe la siguiente tesis:

*Tesis jurisprudenciales citadas por Ramírez Ruiz, Luis Eduardo. En Código Fiscal de la Federación Comentado y su Reglamento. 7a. Ed. México. Editorial PAC. 1993. pp.274 y 275.

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. Atendiendo a que los recursos administrativos fueron establecidos para otorgar a los ciudadanos medios legales que faciliten la defensa de sus derechos, en su trámite no deben ser tratados con rigorismo que haga ineficaz tal finalidad por lo que las equivocaciones en que pueda incurrir el inconforme respecto del nombre del recurso o las disposiciones jurídicas aplicables no lo hacen improcedente, estando obligada la autoridad a entrar al fondo del asunto planteado cuando no sea manifiesta su improcedencia.”
Revisión 331/76/3877/75. Resolución de fecha 19 de abril de 1979.

Cabe hacer mención de que en caso de que se omitiera algún requisito, la autoridad esta obligada a requerir al particular para que lo subsane, otorgándole un plazo de 10 días, tratándose de los que señala el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, y 5 días si se trata de en los establecidos en el artículo 122 del mismo Código.

2. Otra ventaja que podemos enunciar es la de su tramitación.

La tramitación del recurso administrativo de revocación es muy sencilla, ya que basta que se interponga cumpliendo con los mínimos requisitos que señala el artículo 18 y los diversos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación para que se admita.

Una vez cumplidos tales requisitos, desde un principio o habiendo cumplido alguno de ellos a requerimiento de la autoridad, el trámite se inicia. Además, no hay que olvidar que el recurso interpuesto debe resolverse en tres meses, tiempo que resulta mucho menor que la tramitación de un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3. Una de las más importantes ventajas de esta instancia reside en que con la sola interposición del recurso administrativo de revocación se suspende la ejecución del acto impugnado sin que exista previa garantía del interés fiscal.

Resulta destacar que si bien el artículo 144, segundo párrafo, del Código en análisis, no lo señala de manera tan precisa, se infiere de su contenido. Veamos:

“cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación..., el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución”.

Respecto a las desventajas podemos enunciar únicamente la siguiente:

1. la subjetiva postura confirmatoria de la autoridad encargada de resolver el recurso administrativo de revocación, aun contraviniendo lo establecido en la ley.

Este punto tiene íntima relación con el tema de la interposición obligatoria u opcional del recurso.

En particular, y respecto de este tema, destaca la opinión del preclaro doctrinario Fix-Zamudio al comentar: “Además, en nuestro medio las autoridades administrativas no han comprendido el beneficio de los recursos administrativos para la misma administración... por lo que en un gran porcentaje de las resoluciones que se pronuncian se limitan a confirmar en sus términos el acto o resolución impugnados, pues...se consideran obligados a defender de manera indiscriminada a la administración a la que pertenecen a través de un criterio de lealtad muy mal entendida si se considera que la administración no constituye una identidad transpersonal y que el fin último de todas las disposiciones jurídicas se dirige o debe dirigirse hacia la tutela de la persona humana, en sus dimensiones individual y social.”⁴⁵

Por su parte, Martínez Rosaslanda, magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, citado por Sergio Francisco de la Garza en la obra colectiva “Justicia Administrativa” a la que ya hemos hecho referencia, opina: “Lo anterior no significa que el recurso administrativo no constituya un medio eficaz de defensa, pero a condición de que sea resuelto con objetividad, que le permita resolver las controversias entre administrados y

⁴⁵ Fix-Zamudio, Héctor. Op, cit, P.48.

autoridades conforme a derecho, aun cuando contravengan lineamientos internos o de criterios rígidos”.⁴⁶

Respecto de esta desventaja podemos afirmar optimistamente que la tendencia actual es la de otorgar razón al particular aun cuando este la tiene y así lo prueba, no importa la cuantía o importancia del asunto, pues, como ya hemos comentado, la autoridad ha reconocido ya de manera tímida la doble naturaleza del recurso al señalar en sus propios folletos sobre medios de defensa que el recurso también “permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de parte interesada...con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función pública...”.

Pero no solo en forma declarativa se demuestra esa tendencia sino que también en la práctica; en algunos casos se ha observado que, si le asiste la razón al particular, se le concede.

Sin embargo, aun falta mucho por hacer, pues pervive la idea de parte de algunos “servidores públicos” de que debe defenderse a toda costa y, como señala el jurista Fix-Zamudio, bajo un criterio de lealtad mal entendida, los actos de la autoridad administrativa.

Se han visto en los que cuando se cambia al titular de las unidades administrativas encargadas de resolver los recursos administrativos, se cambia también el criterio para resolver el recurso administrativo, situación que de ninguna manera puede sostenerse o se justifica.

Finalmente se puede decir que se coincide con lo que el jurista Armienta Hernández comenta: “Como se puede observar de estos razonamientos las desventajas que puede representar el recurso administrativo se refieren fundamentalmente a las actitudes de la autoridad que lo resuelve, y no a la esencia del mismo”.⁴⁷

Y agrega el mismo autor, de manera enfática, lo siguiente: “Creo que la validez de una institución tan importante como lo es el recurso administrativo, no se afecta por el simple hecho de que haya autoridades que lo manejan de forma indebida, pues en todo caso el camino a seguir es el de acabar con los vicios que provienen de las actitudes erróneas, de los funcionarios (sic) pero ninguna manera pensar en su desaparición”.⁴⁸

⁴⁶ Op, cit, P.30.

⁴⁷ Armienta Hernández, Gonzalo. Op, cit, P. 67.

⁴⁸ Ibidem.

CAPITULO III

CAPITULO III

1.- EL RECURRENTE

El tema del recurrente generalmente ha sido soslayado por los estudiosos del a figura del recurso por considerarlo un tema simple o sin trascendencia; sin embargo, podemos decir que esto no es así, como lo veremos más adelante:

Una primera aproximación a este tema es la clasificación del recurrente:

1.1 LAS PERSONAS FISICAS Y LAS PERSONAS MORALES O JURÍDICAS COLECTIVAS

La clasificación más común es aquella que se refiere a las personas físicas y a las personas jurídicas colectivas* o personas morales.

1.2 LAS PERSONAS CON INTERÉS JURÍDICO DIRECTO Y LAS DE INTERÉS JURÍDICO INDIRECTO

Otra clasificación a la que casi no se alude es aquella que se refiere o considera el tipo de interés jurídico o legítimo que tiene, ya sea la persona física o la persona moral.

Atendiendo a ese criterio, a las personas se les puede clasificar en personas como personas con interés legítimo directo y personas con interés legítimo indirecto.

Respecto a este criterio de clasificación Margáin Manautou comenta: "tiene interés legítimo directo el que es titular de la resolución emitida por la autoridad administrativa. Tiene

* La doctrina generalmente acepta el término persona moral; nosotros preferimos este término porque nos parece más correcto y adecuado, aunque en el desarrollo de esta obra aludiremos a la persona moral por ser más conocido el término.

interés legítimo indirecto, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resultan afectados por el acto administrativo de gestión”.⁴⁹

Un ejemplo de una persona con interés legítimo indirecto lo encontramos en nuestra legislación fiscal, en el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece las tercerías excluyentes de dominio y de preferencia. Veamos:

“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 momento 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.”

Como podemos observar se pueden dar mas subclasificaciones del recurrente, sin embargo, se considera que las mas enunciadas son las mas importantes y conocidas.

Una primera conceptualización de la persona para el derecho es considerar la como el ente bio-psicosocial humano sujeto a derechos y obligaciones.

Así, la persona física desde que es concebida se le atribuyen derechos a lo que se le denomina capacidad de goce; esta persona física solamente puede contraer obligaciones por si misma hasta la mayoría de edad, que es la de 18 años, denominándose esta situación capacidad de ejercicio

1.3 EL MENOR DE EDAD

Bajo tales circunstancias. Un menor de edad no puede ejercer por si mismo algunas actuaciones que produzcan efectos jurídicos, sobre todo contraer obligaciones, pues esta sujeto a la patria potestad de los padres, en los cual recae la representación de el.

⁴⁹ Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P.37.

Sin tratar de profundizar en el tema en comento, diremos que ha sido criterio de la autoridad fiscal el de considerar que en primer instancia los menores de edad deben ser representados por ambos padres, puesto que los dos ejercen la patria potestad y, salvo los casos de excepción que establece la ley civil, la representación del menor podrá ser ejercida por una de las personas que ejerzan aquella siempre y cuando se acredite ante la autoridad: la falta o impedimento una de las dos personas que ejerzan la patria potestad; la existencia de acuerdo o consentimiento de las personas que la ejercen para que una de ellas represente los intereses del menor o, bien, de resolución judicial que determine quien debe ejercer la patria potestad.

Se considera que dicho criterio no coincide con la filosofía y el espíritu que envuelve, y que es uno de los pilares de este medio de defensa, que es el de considerarlo como un medio sencillo y ágil en su trámite y que antes de aplicar el derecho de manera estricta atiende a criterios de justicia, ya que para resolver dicho medio de impugnación se pueden tomar en consideración aspectos de facto que en un tribunal no los consideraría.

Sin embargo, y aun expresado lo anterior, es el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el que ha sostenido, desde nuestro punto de vista, un criterio más acertado y justo al sostener lo siguiente:

“MENORES DE EDAD. PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD AUN CUANDO NO LO PROMUEVAN AMBOS PADRES. Resulta absurda la pretensión de la situación fiscal, de que por el hecho de que no comparecen ambos padres a defender los derechos de su menor hijo, debe entonces, por tal omisión, determinarse improcedente el juicio, por ello significaría que forzosamente debe dejarse en estado de indefensión al menor de edad, únicamente porque alguno de los padres no comparece, en el ejercicio de la patria potestad a defender los derechos del menor, lo que sería contrario al estado de derecho que nos rige”.

Juicio No. 2336/96. Sentencia de 21 de noviembre de 1997, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Santiago González Pérez. Secretario: Lic. Feliciano Zepeda Barrios.

Si bien la tesis hace alusión al Juicio de Nulidad, con lideramos que con mucha mayor razón le sería aplicable al recurso de revocación.

2.- EFECTOS JURÍDICOS DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

2.1 EN CUANTO A LA EJECUTIVIDAD DEL ACTO IMPUGNADO

Este tema tiene mucha relación con las características del acto administrativo y con uno de los presupuestos del recurso, por lo que resulta conveniente antes que todo saber cuales son los efectos cuando se interpone este medio de defensa.

Como bien se sabe, una de las características esenciales del acto administrativo es el de la presunción de validez del mismo, así señala Delgadillo Gutiérrez que: “La validez se deriva de una presunción que la ley establece a favor de los actos de la autoridad y que subsiste mientras no se demuestre lo contrario, lo cual da al acto administrativo la característica de legitimidad.”⁵⁰

Esta característica del acto administrativo en materia fiscal se encuentra prevista en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que establece en su parte conducente: “los actos y resoluciones de las autoridades se presumirán legales...”.

En otra parte de su obra, el ilustre citado comenta: “Para que el acto pueda surtir efectos requiere que además de válido, sea eficaz, lo cual se produce, por la participación de conocimiento al interesado, a través de la notificación. De esta forma, el acto, al ser eficaz, adquiere la característica de ejecutividad, es decir la cualidad de producir sus efectos sin necesidad de una autorización posterior, incluso de la voluntad de su destinatario.”⁵¹

⁵⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op, cit, P.176.

⁵¹ *Ibidem*.

De acuerdo con lo anterior y precisando se puede decir que las características de la presunción de validez y su ejecutividad, a su vez, se convierten en efectos del mismo acto administrativo:

Ahora bien, lo que se considera importante es conocer o determinar si con la interposición del medio de defensa se suspenden o no los dos efectos antes mencionados o alguno de ellos.

Al respecto Sandoval Galindo, en su excelente obra denominada Resolución y Efectos de los Recursos Administrativos en Materia Fiscal Federal, sostiene: "...lo que en materia fiscal federal puede suspenderse si el particular cuenta con los requisitos que al efectos e prevén, es entonces, le ejecutoriedad* del acto, pues los efectos que el mismo produce quedan vigentes, en virtud de la presunción de la legalidad que el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, se otorga a todos los actos de autoridad, salvo que por resolución expresa sea revocado o modificado.⁵²

En términos generales coincidimos con la opinión del jurista mencionado, ya que en el caso de la interposición del acto administrativo del recurso administrativo podemos considerar que todavía existe la presunción de la validez de acto que estamos impugnando, aun cuando cabe señalar que es precisamente dicha presunción la que se encuentra en entredicho, pues es la materia que se encuentra controvertida mediante el recurso de revocación y no será hasta la resolución al mismo cuando se confirme dicha presunción o se pruebe que el acto impugnado nunca reunió tal característica.

Por otra parte, aunque con algunos rasgos, Delgadillo Gutiérrez precisará: "La ejecución del acto administrativo puede suspenderse a petición del interesado, siempre y cuando la ley lo autorice expresamente, generalmente por causa de la interposición de un

* Aquí el autor citado hable de ejecutoriedad, aun cuando debiera ser ejecutividad.

⁵² Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op, cit, P.111.

medio de defensa, como un recurso o juicio, siempre y cuando la suspensión del acto no afecte el interés de particulares o el interés público”.⁵³

Cabe destacar que en relación al recurso administrativo de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, la apreciación del precitado doctrinario no es del todo aplicable, ya que en el mismo Código se establece la posibilidad de que no se inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución, una vez que se ha interpuesto el mencionado recurso en contra de la autoridad fiscal, toda vez que, a partir de la interposición de este medio de defensa, el particular tiene un plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal.

Es pertinente aclarar, considerar, que existe la posibilidad de que no se inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución, por la interpretación del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el cual, en su segundo párrafo y específicamente en su último renglón, utiliza erróneamente la frase “...a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución”.

A fin de observar con mayor claridad lo anterior, es conveniente transcribir, en lo conducente el análisis que se está haciendo, el segundo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

Dicho párrafo señala:

“cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación... el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses a partir en la fecha que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución”.

⁵³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op, cit, P.177.

Por la importancia del tema resulta conveniente destacar y detenerse hasta aquí, para analizar algunos aspectos importantes de lo que se ha comentado y de lo que señala el citado artículo.

En primer lugar se puede apreciar que no se requiere, en el caso de la interposición del recurso administrativo de revocación, solicitar en el mismo escrito la suspensión de la ejecución del acto impugnado, pues el recurso interpuesto conlleva implícita la pretensión de que no se ejecute dicho acto, lo cual previo el legislador al señalar en el citado artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que se da un plazo de cinco meses para garantizar y, es mas, que este inicia su computo a partir de la fecha en que fue interpuesto el recurso, obviamente que dicha interposición haya sido en tiempo y forma, lo cual quiere decir que no sea extemporáneo y que se cumplan los requisitos de procedibilidad de dicho medio de defensa.

Cuando se afirma que no se garantiza el interés fiscal en el caso de la interposición del recurso administrativo de revocación, es por que el plazo para garantizarlos es de cinco meses, mismo plazo que es mayor al que se tiene para su tramitación y resolución, el cual es solo de tres meses de acuerdo con el artículo 133 del mismo Código, de donde se puede deducir o concluir que en el caso de este medio de defensa no es necesaria la garantía del interés fiscal y por consiguiente la ejecución no podrá darse hasta que transcurriera dicho plazo y, además, de que obviamente no se hubiera garantizado.

Asimismo, ha sido practica común para la autoridad recaudadora de que antes de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución verifica si contra la resolución determinante del crédito fiscal se interpuso el recurso administrativo de revocación, obviamente dentro del plazo de los 45 días, mismo plazo que tiene también el recurrente-contribuyente para pagarlo o garantizarlo.

2.2 EN CUANTO A LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

El jurista Sandoval Galindo respecto a este efecto de la interposición del recurso estima "...En estos casos con la sola interposición del recurso, se suspende el plazo para que opere la caducidad, sin que se invalide el tiempo anteriormente transcurrido, imponiendo que a futuro se produzcan las consecuencias que por efectos de la caducidad surgirían para el ejercicio de las facultades de la autoridad".⁵⁴

En efecto, la argumentación de dicho jurista es correcta y así lo señala el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

"las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años...

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá... cuando se interponga un recurso administrativo o juicio...".

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al respecto emitió la jurisprudencia A-II, sosteniendo el criterio siguiente:

"CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. La caducidad como institución del procedimiento administrativo cuyo cómputo se puede interrumpir, a parece con ese carácter a partir de la adición de un último párrafo en el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación en vigor desde el 1o. de enero de 1979 y hasta la promulgación de la actual Código Fiscal de la Federación que previene la caducidad con esa característica en su artículo 87, la aplicación de las normas de caducidad debe considerar que por ser reglas de procedimiento se aplican las vigentes aun cuando se hayan expedido con posterioridad a las situaciones jurídicas dadas; el ejercicio de las facultades fiscales debe

⁵⁴ Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op, cit, P.112.

hacerse dentro del plazo de cinco años contados a partir del vencimiento de la obligación legal de que se trate y, el computo del plazo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, en consecuencia, las facultades pueden ser legalmente ejercidas fuera del plazo de cinco años, si se realizan en cumplimiento de una sentencia o resolución que conozca total o parcialmente la validez de la resolución del caso”.

Contradicción de sentencias No. 1/89, Juicio de Nulidad 11/85 y Acoms y 117/88... Resuelta en sesión de 8 de mayo de 1990.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Época. Año III. No 28. Mayo de 1990. P. 10.

Finalmente se puede agregar que el efecto de la suspensión que provoca la interposición del recurso consiste en que durante la tramitación de dicho medio de defensa no se computara el plazo para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal. Y una vez resuelta tal instancia, reiniciara, el cómputo para que en su caso se configure la misma.

3.- PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

El artículo 117 del Código Fiscal de la Federación establece que las resoluciones y los actos administrativos contra los cuales procede el recurso administrativo de revocación son:

3.1 LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS QUE DETERMINEN CONTRIBUCIONES, ACCESORIOS O APROVECHAMIENTOS

Como se puede apreciar se hace referencia a las resoluciones definitivas de las cuales ya hemos hecho el comentario y análisis respectivo y cuando aludimos a ellas decimos que son aquellas que la autoridad administrativa de motu proprio no puede modificar, lo cual le da al acto mismo la estabilidad en su pronunciamiento, y en este sentido podemos decir que una resolución provisional o de trámite no sería impugnabile a través del recurso administrativo.

Respecto a la característica de dichas resoluciones, además de que sean definitivas, deban determinar contribuciones o accesorios, podemos mencionar que una resolución será determinante o que determinara contribuciones o sus accesorios cuando indique el quantum de la obligación sustantiva o de pago a cargo de un contribuyente, lo cual obviamente origina el

nacimiento del crédito fiscal, cuyo concepto legal lo encontramos en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.

Al expresar que la determinación será respecto de contribuciones y accesorios debemos remitirnos nuevamente al ya citado Código en su artículo 2, en el cual se prevé el concepto legal de cada una de ellas, su clasificación y la mención de los accesorios.

3.1.1 Las Contribuciones

Las contribuciones de conformidad con el citado artículo se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras por infraestructura hidráulica y derechos.

Ahora bien, y sin entrar en mayor detalle y profundidad respecto de los conceptos anteriormente enunciados, se considera conveniente proceder a conceptualizarlos y numerar o describir en su caso los más relevantes para efecto de nuestro estudio.

3.1.1.1 El impuesto

Tal vez sea este ingreso tributario el mejor y más ampliamente estudiado por la doctrina y mucho mejor analizado por la jurisprudencia; sin embargo, y resultando paradójico, el actual Código Fiscal no lo conceptualiza correctamente, por lo que para tener una mejor idea del mismo recurrimos al Código Fiscal de la Federación publicado el 30 de diciembre de 1966, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, el cual sí lo conceptualizaba en su artículo 2 de la siguiente manera:

“son impuestos las prestaciones de dinero o en la especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

Como ya se menciona, no es nuestro propósito el hacer un análisis exhaustivo y detallado de los conceptos y figuras fiscales que tienen relación con nuestro estudio; sin embargo, se tratara de destacar los aspectos más relevantes, a fin de despertar en el amable lector alguna motivación que lo impulse a adentrarse y profundizar en la interesante materia fiscal.

De la anterior definición de impuesto se destaca que en relación con la prestación en especie, que puede ser una manera de considerar al impuesto, únicamente existe actualmente la posibilidad de pagar en especie los impuestos: sobre la renta y al valor agregado, y exclusivamente lo pueden hacer los artistas plásticos, es decir, los pintores y los escultores.⁵⁵

Entre los impuestos que son liquidados o determinados por la autoridad fiscal y que mas frecuentemente son impugnados mediante el recurso de revocación suelen ser los siguientes: impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios, los impuestos generales de importación y exportación y el impuesto sobre automóviles nuevos.

3.1.1.2. Las aportaciones de seguridad social

Estas contribuciones se encuentran definidas legalmente en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II, la cual establece:

“Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

Respecto de este concepto se puede observar que en realidad no se trata de una verdadera contribución, sino más bien se refiere a aportaciones o mejor dicho a prestaciones de carácter económico que tienen que realizar tanto la clase empresarial como obrera, para que el Estado cumpla con esta ultima obligaciones y atribuciones en aspectos de bienestar social y vivienda, que se encuentran establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 123, y en la Ley Federal del Trabajo.

Las aportaciones de seguridad social mas importantes son: las cuotas obrero patronales pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, las aportaciones al Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores*, las cuotas del Sistema de Ahorro para

⁵⁵ Al respecto véase los derechos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 6 de marzo de 1975, 9 de marzo de 1985 y 31 de octubre de 1994.

* En este caso la aportación la hace el patrón únicamente.

el Retiro a cargo de los patrones. Es importante señalar que tanto la Ley del Seguro Social y la del Ifonavit prevén sus propios recursos administrativos.

Otras, que sin ser menos relevantes que las anteriores, son: las cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y las cuotas del para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

3.1.1.3. Las contribuciones de mejoras

Estas contribuciones las encontramos conceptualizadas también en el artículo 2 fracción III, del ya citado Código, de la siguiente manera:

“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”.

Tales contribuciones tienen su regulación específica en la Ley de Contribuciones de Mejoras por Obras públicas de Infraestructura Hidráulica.

El Artículo 5, primer párrafo, de la citada Ley, establece:

“La tasa general que deberán cubrir los contribuyentes que se beneficien en forma directa por obras públicas federales de infraestructura hidráulica será el 90% del valor recuperable de la obra pública a que se refiere el artículo 3o. de esta Ley”.

Este tipo de contribuciones sólo se les imponen a los particulares que se beneficien de manera directa y específica por las obras públicas de infraestructura que hace alusión dicha ley y que, es obvio, se trata de obras de urbanización.

3.1.1.4. Los derechos

Los define el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, fracción IV, así:

“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 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 encuentre previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos al Estado”.

Este tipo de contribución, que al igual que la de mejoras, en que se puede identificar al beneficiario de los servicios públicos específicos, más bien se convierte en contraprestación, pues al beneficiarse directa e inmediatamente de dichos servicios, no le permite al particular usuario o beneficiario del mismo cuestionarlo, ya que el pago de la contribución debe hacerse en el momento en que se utiliza o se obtiene el beneficio de servicio público específico, aunque cabe señalar que para el caso de la contribución de mejoras el plazo para su pago es mucho mayor, como ya se ha señalado.

Este tipo de contribuciones se encuentran reguladas ya de manera detallada en la Ley Federal de Derechos.

3.1.2. Los Accesorios de las Contribuciones

Los accesorios de las contribuciones se encuentran previstos también en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en su último párrafo, que señala:

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas...”.

Cuando una resolución definitiva de la autoridad fiscal determine accesorios, también el particular a quien se le determinen los mismos podrá impugnarla mediante el recurso de revocación, de aquí la importancia de conocer por lo menos someramente qué y cuáles son los dichos accesorios.

3.1.2.1. Los recargos

Respecto de este accesorio, el Código Fiscal de la Federación no lo define; sin embargo, se señala expresamente en el artículo 21 del mismo ordenamiento la causa o motivo por el cual se generan u originan; al respecto dicho artículo en su parte conducente señala:

“...además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno...”.

3.1.2.2. Las sanciones

Cuando el artículo 2, último párrafo, del Código en comento, hace alusión a las sanciones, hemos de referirnos a aquellas sumas de tipo económico que la autoridad fiscal impone a los contribuyentes que infringen las leyes fiscales.

Este tipo de sanciones se encuentran reguladas y previstas en el mismo Código en sus artículos del 70 al 91* y son muy variadas.

3.1.2.3. Los gastos de ejecución

Estos accesorios tampoco son definidos por el ordenamiento tributario, por lo que acudiremos a la doctrina, y al respecto el ilustre jurista Adolfo Arrijoa Vizcaíno señala: “...Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al Fisco de las erogaciones en que haya incurrido con motivo de esas diligencias de embargo y remate”.⁵⁶

El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece:

“cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para ser efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% de

* Aquí estamos aludiendo al Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1999.

⁵⁶ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 13a. Ed. México. Editorial Thermis. 1998. P. 393.

crédito fiscal por el concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.
- II. Por la de embargo. Incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II**y 141**, fracción V de este Código.
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación del fisco federal”.

3.1.2.4. La indemnización por cheque devuelto

Esta indemnización como accesorio se encuentra prevista en el artículo 21, en su párrafo, del Código Tributario en estudio.

3.1.3. Los Aprovechamientos

Los aprovechamientos fueron incluidos en el inciso a) de la fracción I del artículo 117 de este Código, a partir de la reforma fiscal para el ejercicio de 1996, y se encuentran definidos legalmente en el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación y como ejemplo de ellos tenemos a las multas no fiscales, las cuotas compensatorias, las aportaciones para el sostenimiento de escuelas artículo 123.⁵⁷

En síntesis se puede decir, de lo señalado en el inciso a) de la fracción I del artículo 117 del ordenamiento tributario, que estas son las resoluciones de carácter definitivo emitidas por las autoridades fiscales federales que con mayor frecuencia se impugnan por parte de los particulares.

Cabe destacar en este momento que tanto las contribuciones a que ya hemos aludido como accesorios y los aprovechamientos, se encuentran enunciados en la Ley de Ingresos que anualmente expide el Congreso de la Unión.

** Hacen alusión a los embargos precautorios y en la vía administrativa.

⁵⁷ Para mayor información de los conceptos que comprenden a los aprovechamientos se sugiere revisar la Ley de Ingresos que anualmente expide e Congreso de la Unión.

Por su parte, la fracción I, en su inciso b), del citado artículo, señala otra de las causales de procedencia del recurso de revocación, el cual establece que el recurso procederá contra resoluciones que:

3.2 NIEGEN LA DEVOLUCION DE CNATIDADES CONFORME A LA LEY

Respecto de esta causal es conveniente comentar que de manera literal no se le puede considerar, ya que existen resoluciones –en este caso- de la autoridad recaudadora, en las cuales no únicamente se niega la devolución de cantidades pagadas indebidamente, sino que en ocasiones se declara improcedente la solicitud de devolución o se devuelve un cantidad menor; dichas resoluciones dictadas o emitidas de esa manera por la autoridad aludida consideramos, desde nuestro punto de vista, que son impugnables a través de este medio de defensa, pues, si bien en la primera de ellas no se realiza un estudio de la solicitud, esta tendría el mismo efecto y sentido de una negativa de devolución, y en este caso de la segunda se consideraría que se estaría negando -y obvio que es así- la parte no devuelta, la cual tendría que impugnarse por la misma vía del recurso de revocación.

El problema en el presente caso, es decir, de la causal de procedencia en estudio, es que la autoridad recaudadora en ocasiones cuando se formula una solicitud de devolución lo único que hace es devolver dicha solicitud con sus anexos, solamente indica que se devuelve sin resolver lo conducente, es decir, no entra a su estudio y no emite resolución ya sea negándola, desechándola o devolviendo una parte.

En este sentido, y a tendiendo que únicamente se le devuelve su solicitud y sus anexos, consideramos que en relación con este caso específico se debiera admitir el recurso y resolverse en el mismo sentido pertinente, y que se obligara a la autoridad recaudadora a pronunciarse en cualquiera de los sentidos antes apuntados, ya que en el caso de no admitirse el recurso se estaría por principio dejando al particular en total estado de indefensión ante una actuación de la autoridad a todas luces y desde todas las perspectivas que se le quiera ver, arbitraria e ilegal, contraviniéndose como consecuencia la garantía de seguridad jurídica y el principio de legalidad que debe regir toda actuación de la autoridad administrativa.

Al respecto existe una tesis jurisprudencial que en sus términos señala:

“OFICIO EN EL QUE NO SE ACCEDE A LA PETICIÓN DE DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES FORMULADA POR EL PARTICULAR. EN SU CONTRA PROCEDE EL RECURSO DE REVOCACIÓN. De conformidad con lo dispuesto en la fracción I, inciso b), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación procede en contra de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales, en que se niegue la devolución de cantidades que procedan de acuerdo a la ley, supuesto en el que se ubica un oficio mediante el cual la autoridad devuelve al particular la documentación que acompaña a su solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, indicándole que existen inconsistencias en el R.F.C. de algunos de los proveedores que relaciona, dado que no se accede a la petición formulada por el contribuyente para que se le devolviera la cantidad que solicito, y el pronunciamiento de la autoridad debe estimarse como una negativa a esa solicitud, sin que sea óbice que la autoridad no haya entrado al estudio de fondo de la solicitud formulada, pues el precepto invocado establece la procedencia del recurso en contra de las resoluciones que nieguen la devolución de cantidades, si hacer distinción en cuanto a las razones de esa negativa, por lo que el recurso resulta procedente cuales quiera que sean esas razones.(16)”

Juicio No. 501/98. Sentencia de 14 de mayo de 1999, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo. Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

Por su parte el inciso c) de la fracción I del artículo 117 señala:

El recurso de revocación procederá contra:

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

c) Dicten las autoridades aduaneras.

3.3 DICTEN LAS AUTORIDADES ADUANERAS

Un ejemplo de resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras son las multas establecidas en el artículo 178 de la Ley Aduanera, por omitir el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y otro ejemplo sería, en su caso, las multas por omisión de pagos por cuotas compensatorias, que deban cubrirse por el particular, establecidas estas últimas como infracciones en el artículo 176 de la citada Ley.

Como curiosidad y referencia histórica se considera conveniente mencionar que el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, antes de la reforma de 1995, señalaba, en fracción III, lo siguiente:

“III. Siendo diversas de las anteriores dicten las autoridades aduaneras”.

La recaudación de esa fracción en esa forma se originó que de parte de algunos particulares se interpretara de manera muy peculiar, e incluso un sector de la autoridad coincidía con la interpretación que hacían dichos particulares; sin embargo, dejó de hacerlo la autoridad por que no convenía a sus intereses.

La interpretación consistía en considerar que solo sería procedente el recurso en cuestión cuando la autoridad conociera de resoluciones definitivas que no determinaran contribuciones o sus accesorios y que no negaran devoluciones de cantidades que procedan conforme a la ley, interpretación que consideramos del todo no incorrecta, pues tal precepto, como estaba redactado, dejaba entrever esa posible interpretación; sin embargo, atendiendo a una interpretación más apegada a la realidad y a la intención del legislador sería incorrecta dicha interpretación y en todo caso tendríamos que auxiliarnos de la interpretación histórica, auténtica y sistemática.

Las confusiones que se originaron o pudieron originarse quedaron resueltas con la reforma de dicho artículo, quedando más precisadas las causales de procedencia del recurso en estudio.

3.4 CUALQUIER RESOLUCIÓN DE CARÁCTER DEFINITIVO QUE CAUSE AGRAVIO AL PARTICULAR EN MATERIA FISCAL

El inciso d) de la facción I del artículo en análisis establece:

“Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal...”.

Considero que un ejemplo de una resolución con tales características sería la que resolviera sobre el reparto adicional de utilidades, siempre y cuando esta tenga como antecedente, obviamente, una determinación por la que se modifica la base gravable por concepto de impuesto sobre la renta y esta se impugnara a través del recurso de revocación, pues no debe olvidarse que, de acuerdo a lo que dispone el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, deberá intentarse la misma vía elegida si se pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, situación que en el caso en comento antecede y que, si bien no se señala expresamente como causal de procedencia en el artículo 117 del ordenamiento jurídico en análisis, se considera encuadra o se actualiza en el citado inciso de dicho artículo.

Cabe mencionar que la autoridad fiscalizadora generalmente emite en una resolución la liquidación y la determinación del reparto adicional de utilidades, lo que refuerza lo que se ha mencionado anteriormente.

Al respecto, el Poder Judicial Federal ha sostenido el siguiente criterio:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. PROCEDE EN SU INTERPOSICIÓN EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN DERIVADA DE OTRA IMPUHNADA CON EL EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 125 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: Si la determinación por la que se modifica la base gravable por concepto de ISR se impugna a través del recurso de revocación igual medio de defensa debe interponerse en contra de la que resuelva sobre el reparto adicional de utilidades que se emita como consecuencia de aquella, esto en términos de lo dispuesto en el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación que señala que se debe seguir la misma vía al impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; de esta manera se evita la emisión

de resoluciones contradictorias y se cumple con la premisa de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal”.

S.J.F. IX Época T. 11.4. T.C. del 1er. C. Agosto 1995. P. 603.

Cabe señalar que la condición importante o necesaria para que se pueda interponer el recurso administrativo de revocación en contra de este tipo de resolución, es que previamente se haya interpuesto el medio de defensa (recurso) en contra del antecedente que sería la determinación por la que se modifique la base gravable por concepto de ISR, ya que sin tal condición no sería procedente el recurso de revocación en contra de la resolución sobre el reparto adicional de utilidades.*

Por otra parte, en relación con el oficio de observaciones que se emite en el procedimiento fiscalizador denominado comúnmente “Revisión de Gabinete”, previsto en el artículo 42, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, ha existido polémica respecto de si es procedente el recurso de revocación en contra de este tipo de actos.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al respecto ha señalado lo siguiente:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. ES PROCEDENTE SI SE INTENTA EN CONTRA DEL OFICIO DE OBSERVACIONES QUE DETERMINE CREDITOS FISCALES.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 48 fracción V, del Código Fiscal de la Federación, texto vigente en 1995, en contra del oficio de observaciones el contribuyente cuenta con un plazo de 15 días para desvirtuar lo hechos consignados en el mismo, por lo que, si la autoridad en el propio oficio de observaciones determina y liquida el crédito fiscal por concepto de impuestos, multas y recargos, es procedente el recurso de revocación, al surtirse la hipótesis de que en el artículo 117 fracción I del Código Fiscal de la Federación, pues dicho oficio de observaciones posee las mismas características que una liquidación de impuestos”.

* **REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. NO ES MATERIA DE UN RECURSO DE REVOCACIÓN (A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1991).** (Esta tesis contradice la señalada en párrafos anteriores; sin embargo, la consideramos incorrecta).
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercer Época. Año VI. No 66. Junio de 1993. P. 9.

Recurso de apelación No. 100(A)-II-59896/9593/95. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 19 de septiembre de 1997, por unanimidad de 5 votos a favor, Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: Lic. Ma. Concepción Martínez Godínez. (Tesis aprobada en sesión de 7 septiembre de 1997).

Consideramos incorrecta la apreciación que hizo el tribunal y que se contiene en la tesis anotada; tal consideración se debe a que el oficio de observaciones no constituye la resolución definitiva, pues el mismo oficio no pone fin al procedimiento fiscalizador pues, una vez emitido, el particular tiene la posibilidad de desvirtuar lo que ahí se consigna con lo que podría verse modificado e incluso revocado por la misma autoridad, características estas propias de los actos de tramite y no de las resoluciones definitivas, además de que, como ya lo señalamos, con este acto u oficio no concluye el procedimiento fiscalizador.

Al efecto, el Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, en su sesión del 6 de agosto de 1998, en el J.A. Directo 508/98, sostuvo lo siguiente:

“REVISIÓN DE GABINETE. Para efecto del plazo establecido en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, concluye con la notificación de la resolución que determine el crédito fiscal y no lo da el oficio de observaciones. En semejante situación se encuentran las actas de visita domiciliaria incluyendo también al acta final, pues las mismas constituyen actos de tramite en sentido estricto y no actos de naturaleza definitiva”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido la siguiente jurisprudencia, que si bien alude a la definitividad para efecto del juicio de nulidad, tal criterio es aplicable para efectos, de la interposición del recurso de revocación.

“VISITA DOMICILIARIA EL ACTA FINAL O EL DOCUMENTO EN EL QUE LOS VISITADORES DETERMINAN LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE LOS HECHOS Y OMISIONES QUE HUBIEREN CONOCIDO DURANTE EL TRANCURSO DE AQUELLA, NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN FISCAL DEFINITIVA Y EN SU CONTRA NO PROCEDE JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. Si bien es cierto que a partir de las reformas al artículo 46 del Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor el día primero de enero de mil novecientos noventa, mediante las cuales se modificaron sus fracciones I y V, y se adiciono un fracción VII, los visitadores se encuentran facultados para determinar en el acta final de visita o en documento por separado, las consecuencias legales de los hecho u omisiones que hubieren conocido durante el transcurso de la visita; tal determinación es una probabilidad y no un acto definitivo para efectos del juicio de nulidad, en tanto que los asientos de los visitadores forman parte de una etapa del procedimiento administrativo de fiscalización y solo pueden servir de motivación a la resolución, que, en definitiva, emita la autoridad competente expresamente facultada para ello por el Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la cual no esta obligada a realizar la determinación correspondiente en los mismos términos en que lo hicieron los visitadores”.

Contradicción de Tesis 34/92. Entre las sustentadas por el Tercer y Quinto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 8 de marzo de 1996. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Aguiano. Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Sin embargo, cabe mencionar que si la autoridad sin seguir un procedimiento en el que participe el contribuyente, sino que lo hace a nivel interno y le notifica un documento en el que le determina un crédito, con lideramos que en este caso si seria factible interponer el recurso de revocación, y así lo ha establecido jurisprudencialmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“OFICIO EN EL QUE SE DETERMINA EL SALDO DE UN CRÉDITO. CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN. Si la autoridad administrativa al analizar el expediente de un crédito fiscal, determina la existencia de un saldo a su favor, mismo que hace del conocimiento del particular mediante oficio, al que acompaña el estado de cuenta en el que se muestra detallado el procedimiento aplicado para la determinación de dicho saldo, procede a concluir que dicho oficio constituye una resolución definitiva dictada por la autoridad fiscal federal que determina una contribución, por lo que se surte la hipótesis de procedencia del recurso de revocación, en términos del artículo 117, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación.(41)”

Juicio No. 114/98. Sentencia de 2 de septiembre de 1998, aprobada por mayoría de votos y voto con los resolutivos primero y segundo voto en contra del resolutivo tercero. Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo. Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

Continuando con el análisis de la fracción II, inciso a), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el mismo dispone:

3.5 LOS ACTOS DE AUTORIDADES FISCALES FEDERALES QUE:

3.5.1. Exijan el Pago de Créditos Fiscales, Cuando se Alegue que Estos se Han Extinguido o que su Monto Real es Inferior al Exigido, Siempre que el Cobro en Exceso Sea Imputable a la Autoridad Ejecutora o se Refiere a Recargos, Gastos de Ejecución o a la Indemnización a que se Refiere el Artículo 21 de Este Código

Sandoval Galindo, respecto de esta causal de procedencia, expresa: “la procedencia del recurso en este caso por lo que se refiere a los accesorios, será en recargos y gastos de ejecución cuando el calculo efectuado por la oficina recaudadora sea superior al que corresponde de conformidad con los porcentajes de ley que son aplicables”.⁵⁸

⁵⁸ Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op, cit, P.127.

Por lo que se refiere a la indemnización, dice el citado autor: “En cuanto a la indemnización por cheques que no hayan sido pagados por la institución de crédito librada, no debe olvidarse que en el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se prevé un breve procedimiento en el cual se otorga al particular el derecho de acreditar en su caso, que la falta de pago por parte de la institución de crédito, del cheque mediante el cual se hizo el pago de los créditos fiscales, no es imputable al propio librador, sino que en su caso tal situación es directamente imputable a la referida institución de crédito”.⁵⁹

Cabe mencionar y además destacar que en esta fracción e inciso a) se hace referencia a actos administrativos y no a resoluciones definitivas, como lo expresa la fracción I del mencionado artículo.

En este inciso a) se alude básicamente al primer acto o mejor dicho al acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, que es el requerimiento de pago establecido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Si bien este inciso establece a primera vista una causal de procedencia del recurso de revocación, la misma, según nuestro punto de vista, señala a su vez tres supuestos que es preciso distinguir de la siguiente manera:

- a) Así tenemos, que el recurso procederá contra los actos de autoridades fiscales federales que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido.

La extinción de un crédito fiscal puede ser por compensación, prescripción, pago por condonación.*

El jurista Augusto Fernández Sagardi sostiene, respecto de esta hipótesis que: “...opera contra la extinción total o parcial de los créditos exigidos, ya que estos, al tenor de los artículos 20

⁵⁹ *Ibidem*.

* Aquí no aludimos a la caducidad que es también otra forma de extinción de obligaciones fiscales, por que en este supuesto no sería adecuado o idóneo hacer valer, ya que lo conveniente sería argumentarla tratándose de los casos de la fracción I, inciso a), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación

ultimo párrafo y 146 del Código Fiscal de la Federación son factibles de dividir en cantidad líquida, no son un monolito jurídico”.⁶⁰

- b) La otra hipótesis es la que se refiere a que el monto real sea inferior al exigido siempre que el cobro sea imputable a la autoridad ejecutora.

En relación con esta otra hipótesis, el mismo autor señala: “A mi juicio, por este supuesto se puede imponer como excepción al cobro la compensación de saldos que tuviere a favor el contribuyente, manifestando (sic) en su declaración, toda vez que la autoridad conoce tales saldos a favor. Apoya este criterio el hecho de que la compensación opera incluso de oficio al tenor del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación”.⁶¹

- c) La tercera hipótesis prevista en esta causal de procedencia del recurso se refiere a que los créditos que se exijan sean los recargos, gastos de ejecución o la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código en mención.

Es conveniente comentar que respecto a esta tercera hipótesis se hace alusión de los accesorios de las contribuciones y que por medio del procedimiento administrativo de ejecución se esta exigiendo su cobro coactivo.

Cabe hacer mención que tratándose de la indemnización por cheque devuelto existe un previo procedimiento que es conveniente agotarlo y que se encuentra previsto en el artículo 21 del mismo Código, el cual será de mucha utilidad para el particular antes de recurrir a algún requerimiento de pago por dicho concepto.

⁶⁰ Fernández Sagardi, Augusto. Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación. 1a. Ed. México. Editorial SICCO. 2000. P. 254.

⁶¹ Op, cit, pp. 254 y 255.

3.5.2 Se Dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, Cuando se Alegue que Este No se Ha Ajustado a la Ley

El inciso b), de la fracción II, del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, prevé lo siguiente:

“Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley”.

Los actos o el conjunto de actos que integran el Procedimiento Administrativo de Ejecución deben forzosamente –debido al principio de legalidad que rige el actuar de la autoridad- debe pegarse a las disposiciones legales que lo regulan.

Esta causal de procedencia del recurso de revocación abre sin lugar a dudas un gran abanico de posibilidades para que el particular pueda impugnarlo y sobre todo atendiendo al plazo que él se fije para ello, circunstancia que mas adelante analizaremos; basta por el momento mencionar que dicho procedimiento se encuentra regulado del artículo 145 al 196-B del Código Fiscal de la Federación y se integra básica y fundamentalmente de las siguientes cuatro partes: 1. Requerimiento de pago; 2. Embargo; 3. Remate y 4. Aplicación del producto.

3.5.3. Afecten el Interés Jurídico de Terceros, en los Casos a que se Refiere el Artículo 128 del Código Fiscal de la Federación

El inciso c), de la fracción II del artículo 117, establece:

“Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código”.

Respecto a esta causal de procedencia Sandoval Galindo comenta: “Puesto a que la finalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución es el de hacer efectivo el pago de créditos fiscales, a través del embargo de bienes o negociaciones, para proceder en su caso a rematarlos, enajenarlos fuera de subasta, adjudicarlos al fisco o llevar a cabo una intervención que permita recuperar los créditos fiscales...se prevé la procedencia del recurso de revocación para que terceros ajenos al Procedimiento Administrativo de Ejecución lo hagan valer cuando los bienes o negociaciones embargadas sean de su propiedad, o bien, cuando dicho terceros

sean titulares de los derechos que en su caso se hubieran embargado; de la misma forma podrán valerse del recurso de revocación cuando los créditos a favor del tercero recurrente sean preferentes en su pago de conformidad con las reglas establecidas en el propio Código Fiscal de la Federación”.⁶²

Abundando un poco más sobre esta causal de procedencia es necesario recordar –para conocer su razón de ser– que uno de los privilegios de los que goza el crédito fiscal es la de preferencia en su pago, en la relación con los demás créditos que tenga el contribuyente.

Dicho privilegio se encuentra previsto en el propio Código Fiscal que se analiza y asimismo se establecen las excepciones de dicha preferencia, las cuales consisten en: los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, los alimentos, los salarios o los sueldos devengados en el último año y las indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

En conclusión, solo en estos casos, el tercero que alegue tales circunstancias de preferencia podrá interponer el recurso de revocación, obviamente cumpliendo con los requisitos a los que alude el segundo y tercer párrafos del artículo 149 del mismo Código Fiscal que dispone:

“Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación de crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto a los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo”.

⁶² Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op, cit, P.128.

3.5.4. Determinen el Valor de los Bienes Embargados a que se Refiere el Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación

El inciso d), de la fracción II, del artículo 117, señala:

“Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.”

Esta causal de procedencia se adicionó a partir del 1o. de enero de 1987 y se considera muy oportuna, pues en este acto del avalúo donde se va a determinar sobre el valor del bien, mismo que sirve de base para su enajenación, y con el producto de la misma se cobra el crédito fiscal del contribuyente, por lo que es de suma importancia para el deudor embargado, como para los terceros acreedores, el valor determinado con dicho avalúo, los cuales con base en esta causal podrán interponer el recurso de revocación.

4.- OPCIONALIDAD DEL RECURSO

Sobre la cuestión de que si debe ser obligatorio u opcional el recurso administrativo, se han pronunciado y se han establecido dos corrientes doctrinales; una a favor de su opcionalidad y la otra en el sentido de que el recurso debiera ser obligatorio.

Dichas corrientes doctrinales basan su postura argumentando y reflexionando sobre las ventajas y desventajas del recurso antes de promover el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Pareciera curioso, pero la discusión del problema se remonta a varios años atrás y quien da una referencia más exacta, es el jurista Fix-Zamudio al comentar que: “...Los redactores del Anteproyecto de la Ley Federal de Justicia Administrativa” elaborado en 1964 por los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación Rubén Aguirre Elquezábal, Dolores Hedúan Virues y Margarita Lomelí Cerezo consignan en el artículo 26 del citado anteproyecto que

* Nótese la influencia de aquel anteproyecto en el cambio de nombre de Tribunal Fiscal de la Federación, con el motivo de la reforma fiscal vigente para el año 2001; actualmente el nombre de dicho tribunal es Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

debe ser optativo para el afectado agotar los recursos administrativos, o acudir al mencionado Tribunal Federal de Justicia Administrativa.”⁶³

Como puede apreciarse, son los propios creadores de los anteproyectos de las leyes de justicia administrativa los que han considerado que la mejor alternativa es la opcionalidad de los recursos administrativos.

Es muy probable que la justificación a lo dicho por tales autores se debía o, mejor dicho, se debe todavía a la práctica común y constante de que la propia autoridad administrativa en aras de de falsa fidelidad, congruencia o lealtad con ella misma, confirma la validez del acto que se impugna mediante el recurso administrativo, argumentando razonamientos imposibles de sostener y atendiendo a consideraciones subjetivas de que se defiende el criterio de ella misma, aun cuando ello se violente flagrantemente el principio de justicia pronta y expedita y el de legalidad objetiva, además de uno o dos de los valores que la misma autoridad ha pregonado con tanta publicidad y entusiasmo en los últimos años y que se refieren a la agilidad y simplificación administrativa.

Continuando con dicho tema, el mismo autor expresa: “En la exposición de motivos sostienen los autores del referido proyecto que han propuesto la suspensión del agotamiento obligatorio del recurso ante las autoridades administrativas ya que en la mayoría de los casos, complican, entorpecen o retardan inútilmente la defensa de los particulares, todo ello no solo con apoyo de la doctrina sino especialmente en obvias razones de agilidad y claridad en la gestión y conclusión de los negocios administrativos federales que dificulta a los particulares del conocimiento de la existencia y regulación de numerosos recursos administrativos”.⁶⁴

Recientemente, el jurista Gustavo Sánchez Soto ha sostenido, si bien su obligatoriedad, si su uso voluntario al Juicio de Nulidad, al señalar: “Por otra parte, un sector de los practicantes del derecho procesal administrativo y fiscal señala que si bien es cierto que la autoridad tributaria se erige en un Juez y parte de la substanciación de un recurso en materia

⁶³ Fix-Zamudio, Héctor. Op, cit, P.49.

⁶⁴ Op, cit, P.49.

fiscal, no necesariamente actúa en forma uniforme y de manera parcial y proteccionista de sus intereses, razón por la cual es conveniente optar por la interposición del recurso”.⁶⁵

Y posteriormente, para dejar en claro su postura, enfatiza “...La tramitación del recurso de revocación constituye una verdadera instancia que de ninguna manera se justifica ser desperdiciada, toda vez que si eventualmente puede estar afectada de inequidad no necesariamente en todos los casos se desarrolla así”.⁶⁶

De acuerdo a nuestro derecho vigente, la opcionalidad del recurso administrativo de revocación se encuentra prevista en el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

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

Cabe destacar que antes de la reforma fiscal, vigente para el ejercicio de 1996, se establecía que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, su interposición era obligatoria antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Otra disposición vigente de nuestro derecho positivo, y que se refiere a la opcionalidad de la interposición de recurso administrativo de revocación, la encontramos en artículo 125 del mismo Código, el cual en su parte conducente señala:

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

⁶⁵ Sánchez Soto, Gustavo. Como Interponer el Recurso Administrativo de Revocación Correctamente. Prontuario de Actualización Fiscal. México, D.F. 1a. quincena de octubre de 1998. No. 216. P. 40.

⁶⁶ Ibidem.

antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos”.

Como se puede apreciar en la anterior transcripción, la misma vía –sea recurso o juicio de nulidad- deberá ser utilizada cuando en relación con un acto que sea antecedente o consecuente de impugnado por alguno de estos medios de defensa se pretenda impugnar por otra instancia distinta. La ratio iuris de esta disposición es que no se emitan resoluciones contradictorias.

En relación que señala el citado artículo 125, de que tratándose de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, no se deberá seguir o intentar la misma vía. Podemos decir que bajo perspectiva de un primer análisis superficial resultaría a todas luces lógico; sin embargo, es conveniente destacar que existen algunos doctrinarios que respecto de esta situación se ha expresado en el sentido de que si es posible interponer nuevamente un recurso de revocación en contra de una cumplimentación a una resolución del recurso de revocación.

Consideramos más conveniente hacer el análisis de esta cuestión, más adelante cuando se trate o se estudie la causal de improcedencia establecida en el artículo 124, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, donde se hace referencia a la misma cuestión.

5.- PLAZO PARA INTERPONER EL RECURSO DE REVOCACIÓN

5.1 PLAZO GENÉRICO

El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación señala tanto el plazo genérico y algunos específicos:

“El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala”.

Respecto del señalamiento del plazo genérico de los 45 días para presentar el escrito de interposición del recurso de revocación, contados a partir de que surta efectos la notificación del acto impugnado, resulta relevante destacar que dicho artículo en análisis no establece o señala a que tipos de días se refiere, si a días naturales o a días hábiles.

Por principio consideramos que tal precepto se refiere a días hábiles y esto a que no solo atendiendo a que la interpretación más favorable al particular de las disposiciones deba ser la que se aplique; sino que tal afirmación tiene como apoyo y sustento lo que establece el artículo 12 del mismo ordenamiento que a la letra señala:

“En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda la trasmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales excepto cuando se trate plazos para presentar las declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.*

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.”

Tal y como señala este artículo, los plazos fijados en días no se computarán los sábados y domingos, los cuales por regla general son los días inhábiles y los que señala específicamente dicho artículo.

En tal virtud, el plazo para la interposición del escrito será el de los 45 días hábiles, atendiendo a lo señalado en el artículo 12 del citado Código.

* Dicho artículo señala que cuando se tenga por parte de la autoridad vacaciones generales esos días se consideran inhábiles, asimismo dicho artículo precisa cuando no se consideran vacaciones generales, expresando que no se consideran así cuando las mismas se otorguen de en forma escalonada, lo cual por regla general acontece así, por lo que para efectos del computo del plazo para la interposición del recurso de revocación por regla general deberán computarse dichas vacaciones escalonadas, situación que el contribuyente deberá tener siempre en consideración a efecto de no promover de manera extemporánea su instancia.

Al respecto resulta de interés la siguiente tesis jurisprudencial:

“RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN. TERMINO PARA INTERPONERLO. Tratándose de los recursos administrativos que se hagan valer ante las autoridades fiscales federales, se debe estar a los dispositivos contenidos en el título V del Código Fiscal de la Federación que regula esos procedimientos, y para el caso de que no exista dispositivo que norme alguna situación concreta de estos procedimientos, debe estarse a lo establecido en las disposiciones generales del Título I del citado ordenamiento. Lo anterior significa que al no existir disposición expresa para regular del término de 45 días para interponer el recurso de revocación en el Título relativo a esta instancia administrativa, debe actuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12 del ordenamiento tributario, ya que es aplicable a todas las situaciones jurídicas previstas en este ordenamiento. Precisado lo anterior se concluye que no es aplicable el artículo 258 del ordenamiento tributario, dado que este numeral regula términos en una materia específica como lo es la del procedimiento contencioso administrativo.(12)”

Juicio Atrayente No. 15/93/13781/92. Resuelto en sesión de 23 de junio de 1994, por mayoría de 5 votos y 1 con los resolutivos. Magistrado Instructor: Carlos Franco Santibáñez. Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.

Otra problemática que se presenta para el cómputo del plazo para la interposición de este recurso es de que si debemos considerar a los días Jueves y Viernes Santos o de la Semana Mayor como días inhábiles, ya que prácticamente es un hecho notorio que en tales días se suspenden las labores en las oficinas de las autoridades fiscales, aun cuando cabe señalar que recientemente la autoridad ha adoptado la postura de no suspender actividades y mantener abiertas las oficinas con personal de guardia.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. EN EL PLAZO PARA SU INTERPOSICIÓN NO SE COMPUTAN LOS DÍAS ‘JUEVES Y VIERNES SANTOS’. El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, vigente en 1995, establece el término de 45 días para interponer el recurso de revocación, el cual se computará a partir del día siguiente de aquel en que surtió efectos la notificación del acto recurrido, según lo dispone el artículo 135 del propio Código y ambos preceptos deben interpretarse sistemáticamente con lo establecido por el artículo 12 del citado Ordenamiento respecto a la forma de computar los plazos fijados en días, en que no se cuentan los sábados, domingos, ni aquellos del calendario, que específicamente señala; fechas a las que se agregan como exclusiones, aquellas ‘en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales’, razón esta última por la cual los días denominados ‘Jueves y Viernes Santos’ tampoco deben computarse, pues es un hecho notorio que durante ellos, en forma general, permanecen cerradas las oficinas de dichas autoridades, por lo que quedan comprendidas en el citado concepto legal. Robustece lo anterior, lo previsto en la regla 9 de carácter general de la, coloquialmente, denominada ‘Resolución Miscelánea Fiscal’, pues al señalar que ‘los días 13 y 14 de abril de 1995... (Jueves y Viernes Santos)...se computaran para los plazos fijados en días...’ sólo rige como aclaración ‘para efectos de lo establecido en el artículo 12, segundo párrafo del Código’ mencionado, tal y como expresa a su inicio la propia regla, de manera que no puede tener otra referencia que la salvedad establecida por el precepto legal para las exclusiones de computo por vacaciones generales, al prescribir ‘...excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles’ por lo que es claro que la regla administrativa es coincidente en identificar a los días ‘Jueves y Viernes Santos’ como días de vacaciones generales de las autoridades fiscales, razón por la que no son computables para el plazo de la interposición del recurso administrativo de revocación.(15)”

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-1418/96/17374/95. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión el 30 de septiembre de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y uno con los resolutivos, Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera. Secretaria: Lic. María Lourdes Pérez Ocampo.

(Tesis aprobada en sesión de 30 de octubre de 1997).

Otra tesis en parecido sentido y también muy interesante es la siguiente:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. FORMA DE COMPUTAR EL TÉRMINO PARA SU PRESENTACIÓN. Si al promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el particular aduce que para efectuar el computo para la interposición del recurso de revocación previsto en el artículo 121 del Código Federal Tributario, deben descontarse los días jueves y viernes de la semana mayor, aun cuando estos no queden comprendidos en los señalados en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, alegando que las oficinas de las autoridades ante quien promovió permanecieron cerradas en esos días, y al admitirse la demanda a efecto de mejor proveer, se requiere a la enjuiciada que informe en la contestación si esos días fueron suspendidas las labores de esa Dependencia, apercibida de no rendir esa información sin causa justificada, se presumirían ciertos los hechos que expuso el actor en ese aspecto, y toda vez que al contestar la demanda se omitió proporcionar esos datos, debe suprimirse cierto el hecho de que el jueves y el viernes de la semana mayor fueron inhábiles, y por tanto, deben descontarse del término para la presentación de ese medio de defensa, en consecuencia, al acreditarse el supuesto, deberá declararse la nulidad de la resolución que desechó por extemporáneo el recurso intentado, para el efecto de que se admita a trámite.(78)”

Juicio No. 31/93. Sentencia de 8 de febrero de 1994, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: José Raymundo Rentería Hernández. Secretaria: lic. Ana Laura Ramírez Torres.

Regresando al texto del artículo 121 del Código Fiscal, como ya se ha mencionado, se señalan otros dos plazos para interponer el recurso de revocación, plazos a los que hemos denominados específicos, puesto que, los mismos se refieren a situaciones también específicas.

5.2 PLAZOS ESPECIFICOS

5.2.1. Cuando el Procedimiento Administrativo de Ejecución no se Ajusto a la Ley

El artículo 127 del Código Fiscal de la Federación establece:

“Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda...”.

Resulta oportuno, y a la vez por razones de sistematización y análisis más detallado, detenernos en esta parte del citado precepto para precisar que plazo señala este artículo.

Tal disposición, aparte de señalar un plazo específico, señala a su vez un causal de procedencia, también específica, el recurso de revocación, el cual en estricto sentido sería la misma que se establece en el inciso b), de la fracción II, del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

Como se puede apreciar, la hipótesis de procedencia del recurso es muy amplia, ya que, en tal caso, el recurso procederá contra cualquier acto que se dicte dentro del procedimiento administrativo de ejecución, hasta antes de que se publique la convocatoria en primera almoneda.

Para los que ejercen profesionalmente la práctica del derecho fiscal formal, es muy conocido que el plazo a que se alude para interponer el recurso de revocación es amplio, no porque la ley así lo disponga sino por situaciones de facto: como la tardanza o negligencia de la autoridad recaudadora o ejecutora.

Al respecto se ha emitido la siguiente tesis jurisprudencial.

“RECURSO DE REVOCACION INTERPUESTO CUANDO EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN NO SE AJUSTO A LA LEY ARTICULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Cuando con motivo de la práctica del procedimiento administrativo de ejecución, se interponga el recurso de revocación por considerar que el mismo no se ha

ajustado a derecho, el contribuyente contara con el plazo señalado en el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, pues es el que de manera específica estableció el legislador para tal efecto y no el diverso 121 del mismo Código donde se establece el plazo para la interposición del citado recurso, tratándose de las resoluciones administrativas descritas en la fracción I de su similar 117 del cuerpo legal.

Juicio No. 10297/96. Sentencia de 4 de abril de 1997, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructora: Nora Elizabet Urby Genel. Secretaria: Mary Helen Garrido.

Desafortunadamente, la autoridad fiscal al resolver los recursos administrativos, erróneamente ha sostenido que tratándose del plazo para impugnar un acto dentro de la etapa que comprende del requerimiento de pago hasta la publicación de la convocatoria en primera almoneda, debe el recurrente presentar su escrito del recurso, dentro de los 45 días a que hace referencia el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

Debe destacarse que el plazo genérico de los 45 días solo es aplicable a los casos de procedencia previstos en el artículo 117, fracción I, con todos sus incisos, y de la fracción II únicamente la causal de procedencia del inciso a), y en los casos en que se hayan embargado o se hayan realizado actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables y de actos de simple reparación material.

Como referencia histórica, cabe señalar que el artículo 127 antes de la reforma de 1995 establecía lo siguiente:

“Cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga por que este no se ajusto a la ley, las violaciones cometidas antes del remate solo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda...”.

La interpretación de dicho artículo, redactado de esa manera, provoco confusiones y múltiples interpretaciones contradictorias, y tal situación tuvo como causa primordial la palabra “hasta”, pues dicho vocablo es multívoco y equívoco ya que permite varios significados, por una parte puede significar un límite y por otra parte puede considerársele un inicio.

La interpretación que hacia la autoridad fiscal de dicha disposición era en el sentido de considerar tal palabra como un inicio, es decir, el particular recurrente solo podía interponer el recurso respectivo a partir de ese momento, es decir, cuando se emitiera la convocatoria en primera almoneda.

Por su parte, los particulares la interpretaban en el sentido de considerar dicha palabra "hasta" como un límite de plazo para interponer el recurso y que después de fenecido dicho límite no podía interponerlo, es decir, el plazo para la interposición del recuso, en este caso, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, era demasiado amplio, puesto que el inicio del procedimiento aludido empieza a partir del requerimiento de pago.

Para fortuna de los recurrentes, la cuestión quedo dilucidada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, otorgándole la razón al recurrente en múltiples sentencias.

La argumentación -es valido conocerla- que esgrima la autoridad rea de que sise permitía interponer el recurso por cualquier acto que se emitiera en esa etapa -del requerimiento de pago a la emisión de la convocatoria-, se interrumpirá de manera indefinida y constantemente dicho procedimiento, porque el particular podía argumentar de manera reiterativa y demasiado general que el mismo no se ajusto a la ley.

Sin embargo, como ya lo señalamos en párrafos anteriores, el Tribunal Fiscal de la Federación considero que tal circunstancia no era suficiente para que la autoridad desechara o resolviera desfavorable al particular, aplicando el criterio señalado, pues tal argumentación de ninguna manera coincidía con la que el legislador considero al establecer e artículo de dicha manera. Veamos cómo resolvió la cuestión el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en aquel tiempo.

“RECURSO DE OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. TERMINO PAR INTERPONERLO CUANDO SE ALEGA QUE NO SE AJUSTO A LA LEY. El artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, en su primera parte, dispone que cuando el Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución se interpone porque este no se ajusto a la ley, las violaciones cometidas del remate sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo las excepciones que el mismo precepto contempla; por tanto; si en el recurso de que se trata se controvierten actos llevados a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución alegando que este no se ajusto a la ley, resulta ilegal la resolución que desecha dicho medio de defensa, al considerar que el único momento para impugnar tales violaciones es dentro de los cuarenta y cinco días hábiles que siguen a la fecha de la convocatoria en primera almoneda, pues la hipótesis del artículo 127 mencionado se refiere a la fecha limite para su interposición en contra de violaciones cometidas porque el procedimiento de referencia no se ajusto a la ley, que es el momento de la convocatoria a la primera almoneda, atendiendo al significado gramatical de la palabra ‘hasta’ que expresa el termino no inicio como pretende la autoridad; por tanto el desechamiento del recurso por parte de la autoridad por la causa apuntada, resulta ilegal, pues las violaciones aludidas si pueden hacerse valer antes de que se formule la convocatoria de que se trata”.

Juicio No. 274/94. Sentencia de 22 de noviembre de 1994, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo. Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año VII. 3a. Época. Diciembre de 1994. No 85. pp. 44 y 45.

Por otra parte, y finalmente, resulta conveniente destacar la observación que desde nuestro punto de vista se le puede hacer al artículo 127 en el sentido de que este omite señalar el plazo en que se debe interponer el recurso, tratándose de lo previsto en el artículo 129 del mismo Código.

Considero que esto puede deberse a que, tratándose de lo previsto en el artículo 129, se deben seguir las reglas que se prevén en el mismo, pues no debemos olvidar que lo que se establece en el mencionado artículo son los supuestos de cuando se alega conocer el acto administrativo que se va impugnar, pero se argumenta un indebida o falta de notificación y el otro supuesto es cuando se niega conocer el acto administrativo que se pretende impugnar.

En tales hipótesis no cabría por estricta lógica –jurídica- señalar plazo alguno por las circunstancias especiales del caso y que obviamente son de excepción, de ahí que para tales casos extraordinarios se establezcan dichas reglas.

Refiriéndose a esta situación, es decir, a los casos previstos en el artículo 129 del Código Fiscal y al caso de los actos de imposible reparación material que señala como hipótesis de excepción el artículo 127 del mismo Código, Fernández Sagardi comenta: “El problema en estos últimos supuestos es el inicio del computo del plazo, toda vez que la regla contenida en el dispositivo en comentario solo se entiende para efectos del embargo sobre bienes inembargables, pero no para los otros dos supuestos que pueden darse en actos diferentes al requerimiento de pago a la diligencia de embargo. Ameritaría una reforma legislativa para señalar el plazo en los supuestos señalados y otorgar seguridad jurídica a los ciudadanos involucrados”.⁶⁷

Concluyendo se puede decir que cuando se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, el plazo de interposición del recurso de revocación se vuelve el plazo genérico de 45 días.

Los bienes inembargables se encuentran previstos en el artículo 157 del propio Código Fiscal, el cual señala los siguientes:

“Quedan exceptuados de embargo:

⁶⁷ Fernández Sagardi, Augusto. Op, cit, pp. 268 y 269.

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículo y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y los salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.
- XII. Los ejidos.”

Sobre los actos de imposible reparación material podemos decir que estos son aquellos que de llevarse a cabo no existe posibilidad alguna para restablecer las cosas al estado que guardaban antes o con anterioridad a su ejecución.

Obviamente, por la naturaleza del acto, para el particular le resulta de apremiante necesidad interponer los medios de defensa que tenga a su alcance a efecto de que la ejecución de tal acto no afecte de manera grave; es por ello que el plazo también se vuelve el genérico de 45 días para interponer el recurso de revocación, lo cual se considera favorable al particular.

Otro aspecto importante que también es necesario resaltar y que se encuentra previsto en el artículo 127 que se viene comentando, es el caso del recurso que se hará valer cuando las

violaciones se aleguen del procedimiento administrativo de ejecución se refieran o sean posteriores a la convocatoria en primera almoneda o se trate de la venta de bienes fuera de subasta, casos en los cuales el recurso se hará valer dentro de los 45 días siguientes a la notificación de la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

Aun cuando el artículo en comentario no lo señala expresamente en tales términos, es de suponerse que dicho plazo se vuelve el genérico de los 45 días, pues no hay disposición expresa en sentido contrario, además de la interpretación que se le deba dar a tal disposición es la que beneficie al particular, y esto atendiendo al principio de legalidad objetiva que debe regir al recurso administrativo.

5.2.2. Por la Valuación de los Bienes Embargados a que se Refiere el Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación

El segundo párrafo del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación señala un plazo diferente al genérico de 45 días; dicho párrafo establece lo siguiente:

“El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la facción II, inciso d) del artículo 117 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de sus valuadores señalados en el reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes”.

Como se puede apreciar, el plazo que tiene el particular cuando se trata de avalúo que se haga sobre los bienes embargados, inmuebles o de las negociaciones es el de diez días siguientes a aquel en el que surta efectos la notificación de avalúo practicado, notificación que realiza la autoridad fiscal de acuerdo con el mismo artículo 175, primer párrafo, del citado Código, y que expresa:

“La base para enajenación de bienes inmuebles embargados será el avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos a conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado

el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicara avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificara personalmente al embargado el avalúo practicado”.

Como bien se puede apreciar, este artículo señala el otro plazo de excepción al genérico de los 45 días que prevé el artículo 121 del Código en estudio.

Cabe señalar que si bien el artículo 121 del ordenamiento en análisis se establece el plazo genérico como sus dos excepciones, es conveniente expresar que existen por lo menos dos plazos más de excepción, los cuales pasamos a comentar a continuación.

5.2.3. Plazo en el Caso de Terceros. (Artículo 128 del Código Fiscal de la Federación)

A) Tercería excluyente de dominio

Como ya lo había señalado antes, a parte de los mencionados y comentados plazos, existen desde nuestro punto de vista otros dos, los cuales se encuentran previstos en el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

El primero de ellos se refiere al plazo con que cuenta el tercero que afirma ser el propietario de los bienes o negociaciones o titular de los derechos embargados y al cual, en la práctica, se le conoce como tercería excluyente de dominio; dicho tercero 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.

Este plazo se encuentra previsto en la primera parte del artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe hacer mención que si el titular o propietario de los bienes, negociaciones o derechos embargados no hace valer el citado recurso en los plazos que señala este precepto, perderá su propiedad y su titularidad respectiva, y obviamente sin tener derecho a la aplicación del producto del remate.

Sin embargo, no hay que olvidar que dicho tercero tendría a su alcance el juicio de amparo indirecto, que en el presente caso sería también muy viable.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha dicho respecto al artículo 128 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

“PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN. CONFORME AL ARTÍCULO 128 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El artículo 128 del Código Fiscal de la Federación, establece 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. De tal manera que si el contribuyente recurrente hoy accionante, manifiesta en su recurso de revocación alegó que el bien embargado es de su exclusiva propiedad, lo que acreditó dice, con las documentales correspondientes, como son escritura de adjudicación del bien en su favor y que dicha escritura estaba inscrita en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio; y que por ello tiene el carácter de tercero ajeno al procedimiento administrativo de ejecución que se sigue en contra del deudor; por lo tanto, si la recurrente hoy enjuiciante interpuso su recurso de revocación, cuando aun no se había convocado a remate, ni se había fincado el remate, no se enajenaba fuera de remate, ni se adjudicaba a favor del Fisco Federal, el bien embargado, según se desprende de autos; es ilegal el desechamiento que hace la autoridad demandada del recurso de revocación de mérito, con apoyo en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, al considerar que su interposición es extemporánea, pues se reitera, conforme a lo dispuesto en el artículo 128 del mismo Código Tributario, su interposición del recurso fue en forma oportuna; por lo que lo procedente es declarar la nulidad del desechamiento del recurso de revocación, para efectos de que la autoridad administrativa admita a trámite.(8)”

Juicio No. 2390/97. Sentencia de 25 de junio de 1998, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: José Félix Delgadillo Vázquez. Secretaria: Lic. Rosa Isela Astorga Bojórquez.

B) Tercería de reclamación de preferencia

Asimismo, dicho artículo señala un plazo diferente en el caso del tercero que afirma tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales; a este tercero se le conoce en la práctica cotidiana como Tercería de Reclamación de Preferencia y el recurso lo puede hacer valer en cualquier tiempo, antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

6.- SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA INTERPONER EL RECURSO

6.1 FALLECIMIENTO DEL AFECTADO POR EL ACTO O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Esta situación se encuentra prevista en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo, el cual señala lo siguiente:

“Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiera aceptado el cargo de representante de la sucesión”.

6.2 POR INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS CONTENIDO EN UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

En la segunda parte del citado párrafo se establece esta hipótesis.

“...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”.

Respecto a la primera causa de suspensión por fallecimiento, se puede decir que en esa primera parte del párrafo a que se ha aludido señala, o mejor dicho parece señalar o hace referencia, únicamente al plazo genérico de 45 días, pues solamente expresa “el plazo a que se refiere este artículo”, lo cual denota incongruencia, pues dicho artículo también alude a otros dos plazos más, que son los que se establecen en los artículos 127 y 175 ya analizados.

Se considera obviamente que la intención del legislador no fue la de establecer que la suspensión del plazo para la interposición del recurso sea únicamente para el plazo genérico de

los 45 días, toda vez que como ya lo mencionamos se establecen expresamente otros dos plazos más en el artículo 121 del Código Fiscal.

Finalmente, y respecto del caso de suspensión del citado plazo por fallecimiento, es conveniente destacar que dicha suspensión se reducirá si antes del año que se señala en dicho artículo se hubiera ya designado y aceptado, ya sea judicial o notarialmente, al representante de la sucesión.

Por otra parte, dicha suspensión del plazo no puede exceder de un año natural contado a partir de la fecha del fallecimiento, aun cuando al vencimiento del año no se hubiera designado representante de la sucesión.

Por tal consideración se concluye que también es aplicable tal suspensión para los demás plazos (artículos 127 y 175) y que el artículo 121, en el párrafo en estudio, debió haber señalado “en los plazos que señala este artículo y en los demás casos”, para que así comprenda todos los plazos que como ya vimos existen.

Por lo que se refiere a la suspensión del plazo para interponer el recurso de revocación por el inicio de un procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, se puede decir que, en este caso, no se señala el tiempo de manera específica en que se deberá suspender el plazo aludido, como lo hace dicho párrafo a cuando alude a que sea por fallecimiento, el cual, como ya vimos, es por un año.

En el caso que estoy comentando, únicamente el citado párrafo hace alusión de cuando cesará la suspensión, lo que puede considerarse como una suspensión de plazo de manera indeterminada, pues tal suspensión, en términos de lo preceptuado, cesará cuando se notifique la resolución que dé por terminado dicho procedimiento.

Tan indeterminada y variable es la suspensión del plazo que, si el particular solicita se dé por terminado dicho procedimiento de resolución de controversia, el plazo de la suspensión cesará

también cuando se notifique la resolución que da por terminado aquél por voluntad del particular, lo cual puede suceder en cualquier momento.

Concluyendo, se puede establecer que en este último caso de suspensión del plazo no se puede considerar como una suspensión en un tiempo específico y determinado, sino, más bien, como uno variable o indefinido.

6.3 EN CASOS DE INCAPACIDAD O DECLARACIÓN DE AUSENCIA

Otro caso de suspensión del plazo para interponer el recurso de revocación es el previsto en el cuarto párrafo del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentra afecto 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 del 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.”*

El comentario que se puede hacer en relación con este último caso de suspensión, es que al igual que para el caso de la suspensión del plazo por fallecimiento, este se reducirá si previamente a la terminación del plazo de un año se acredita que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente.

A primera vista, respecto a la reanudación o reinicio del plazo, se puede decir que se conoce el momento en que se da tal hecho; sin embargo, como lo señala Fernández Sagardi: “...no se reguló con la misma exactitud la reanudación del mismo en el caso de fallecimiento situación difícil si se atiende al desconocimiento que los herederos o legatarios tengan de la resolución”.⁶⁸

* Este párrafo se adiciono a partir de la reforma de 1995 vigente para 1996.

⁶⁸ Op, cit, P.260.

7.- **AUTORIDAD COMPETENTE ANTE LA QUE SE INTERPONE EL RECURSO**

Aunque parezca a simple vista un tema sencillo, esta situación ha generado una serie de problemas sobre todo para la autoridad y que son de gran trascendencia.

El artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, señalaba, antes de 1995, lo siguiente:

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que lo emitió o ejecuto el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días a aquel en que haya surtido efectos su notificación”.

Dicha redacción del artículo en mención no representaba mayor problema de interpretación para el particular, pues el señalamiento era claro, se debería presentar ante la autoridad emisora o ejecutora del acto.

Probablemente la redacción de dicho artículo se debía u obedecía y correspondía a la forma en que se encontraba estructurada la autoridad administrativa, es decir, lo preceptuado tenía una correspondencia directa y congruente –en ese entonces- por que era la misma autoridad la que emitía y ejecutaba el acto administrativo, la cual, a su vez, también estaba facultada para resolver el recurso administrativo.

Con relación a esta situación no hay que olvidar que anteriormente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, que en aquel entonces le correspondía tales funciones, estaba conformada o estructurada en sus niveles locales o estatales por las Administraciones Fiscales Federales, misma que se consideran como autoridad única.

Tal consideración se debía a que dicha autoridad era la que emitía, a través de las unidades administrativas que la integraban y que estaban adscritas a la misma, actos de fiscalización, de determinación o liquidación., de ejecución, y hacían a si vez notificaciones; actos de los cuales, por ser impugnables, el particular presentaba el recurso ante ella misma; es decir, al mismo tiempo que esta autoridad emitía o ejecutaba actos impugnables, ella misma

resolvía sobre ellos, considerando a dicha autoridad como única no importando que hayan emitido o ejecutado los actos administrativos, pues tal consideración carecía de sentido para los efectos del recurso.

Considero que debido a esa circunstancia se justificaba la redacción del artículo 121 del Código de referencia de esa manera, antes de 1995.

Posteriormente, en diciembre de 1995, ya reformado el artículo en análisis, quedó redactado de la siguiente manera:

“El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación...”.

Como podemos apreciar, ya se origina un cambio importante y sustancial, ya que se agrega en primer término –nótese esa situación- que se deberá presentar ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente y posteriormente señala tal precepto, de manera disyuntiva, “o a la que emitió o ejecuto el acto”.

Según la autoridad fiscal, con esta reforma al citado artículo, se precisó ante quien debía presentarse el recurso de revocación.*

Considero desafortunada la opinión de la autoridad puesto que dicha reforma en lugar de precisar originó todo lo contrario.

Esta reforma, y específicamente la reforma como se redactó, consideramos se debía al cambio de estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a partir del año de 1993, en virtud de la cual desaparecen las Administraciones Fiscales Federales y se crean las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y las Jurídicas de Ingresos, las

* Confronta de Leyes Fiscales 1995/1996. Tomo I. Editada por la Administración Central de Asistencia al Contribuyente de la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 1995. P. 95.

que de alguna manera conformaban a las Administraciones Fiscales Federales, pero como unidades administrativas de nivel medio dependientes de aquélla.

Tal cambio origino mayor grado de especialización en las funciones de cada una de estas áreas, que conforman actualmente la Administración Pública Tributaria, correspondiente a la Administración Local Jurídica de Ingresos** todo lo relacionado con la resolución de los procedimientos administrativos oficiosos y contenciosos y los procedimientos jurídicos, lo cual de alguna forma se traduce en la resolución de recursos y la defensa de los intereses del fisco federal.

Pues bien, dado el cambio de la conformación y estructura de la autoridad fiscal, dividiéndose las funciones, resulta que los actos impugnables que emitan las Autoridades Locales de Recaudación como las Locales de Auditoria Fiscal pueden mediante el recurso de revocación impugnarse antes las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos de la misma circunscripción territorial, pues, en este caso, la autoridad ejecutora, que seria la Local de Recaudación, o la emisora, la Local de Auditoria Fiscal, no podrían ser las competentes para resolver, pero si ante ellas se podría presentar el recurso, en virtud de la redacción del actual artículo 121 del Código Fiscal.

Cabe señalar que tanto la Local de Recaudación, que por antonomasia es la autoridad ejecutora, y la local de Auditoria la emisora, pueden adquirir la categoría de autoridades ejecutoras o emisoras según sea el caso y las circunstancias.

Sin embargo, el legislador opto por dejar abierta la posibilidad de que sea el propio contribuyente recurrente el que escoja la opción que le sea más conveniente, es decir, puede presentar el escrito de interposición del recurso ante la autoridad competente para resolver en razón del domicilio del contribuyente o ante alguna de las otras dos, ya sea la ejecutora o la emisora.

** Actualmente Administración Local Jurídica.

Resulta conveniente destacar que la propia Administración Local Jurídica de Ingresos se convertía en algunas ocasiones como unidad o autoridad administrativa, ejecutora y emisora de algunos actos que eran impugnables también por el recurso de revocación, como sería para el primer caso, un embargo por ella realizado –facultad que inicialmente tuvieron y que posteriormente se le eliminó-, y en el segundo caso, cuando impusiera alguna multa por infracción a determinada disposición legal, caso o supuesto que sería la imposición de multas por no citar el Registro Federal de Contribuyentes en alguna promoción presentada ante ella, en términos de los artículos 79, fracción IV, y 80, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.*

Un concepto que expresamente se encuentra redactado en este primer párrafo del artículo 121 del Código Fiscal en estudio es el de la competencia, la cual muy pocos estudiosos del derecho fiscal la han analizado con la atención que requiere, y que es una importante institución en nuestro derecho fiscal y sobre todo administrativo.

Al respecto el Dr. Delgadillo Gutiérrez nos dice “La competencia es el conjunto de facultades o atribuciones que el orden jurídico le confiere al órgano administrativo”.⁶⁹

Tradicionalmente, la competencia se ha clasificado en razón de la cuantía, del tiempo, de la materia, del grado y del territorio; para efectos de nuestro estudio, la clasificación que nos interesa es la que se da en razón del grado y del territorio y de alguna manera de la materia.

Por razón del grado puedo decir que es aquella en la que se toma en consideración la posición en que se encuentran colocados los órganos de la administración pública, dentro de su estructura jerárquica; así tenemos que existe la competencia de los órganos superiores y de los inferiores.

* Del artículo 79 son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: fracción IV: “No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales cuando se este obligado conforme a la ley”.

⁶⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Editorial Limusa. México. 1986. P. 74.

La competencia, por razón del territorio, podemos conceptualizar la como aquella que comprende o se delimita dentro de un ámbito especial determinado o una circunscripción en donde puede actuar legalmente.

Finalmente se encuentra la competencia por razón de la materia, la cual se origina por la especialización de la actividad estatal que consiste en el tipo y clase de actividad o función que el derecho le asigna u otorga a determinado órgano para llevar a cabo; ejemplo de ello, sería la competencia que la ley le otorga a determinadas unidades administrativas para realizar actos de fiscalización y a otras para ejecutar el procedimiento económico-coactivo.

Otro tema íntimamente relacionado con la competencia es el de cómo se origina, asigna o deriva, y esto según los tratadistas nos indica que aquella puede derivar de la constitución, de la ley, del reglamento y por delegación de facultades, es decir, por acuerdo administrativo.

Otra corriente concluye que la competencia únicamente puede ser conferida por la ley, sea esta la ley suprema, es decir la Constitución o la legislación ordinaria.

Una vez vistos y comentados todos estos aspectos teóricos sobre la competencia, resulta conveniente analizar lo que en nuestra práctica cotidiana acontece.

Respecto a lo preceptuado en el Código Fiscal de la Federación, por lo que se refiere a la competencia, debemos hacer unas precisiones:

1. De lo expresado por el Código de referencia se puede deducir que este hace alusión de manera clara y explícita de la competencia de la autoridad por razón de territorio, pero además lleva o contiene implícita la competencia en razón de la materia, es decir, señala a la autoridad competente material y territorialmente para resolver el recurso de revocación.
2. El artículo 121 del Código Fiscal, al parecer, expresa la posibilidad de presentarlo indistintamente a autoridades diversas, ya que da la opción de presentar el escrito del recurso ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la autoridad que ejecuto o emitió el acto impugnado.

La observación obligada que tenemos que hacer es que este precepto señala ante quien se deberá presentar el recurso de revocación y consideramos expresa que puede ser ante la autoridad competente, obviamente para resolverlo, la cual debe ser en razón de su domicilio, también de la posibilidad de presentar dicho recurso ante la que ejecuto o emitió el acto impugnado, aun cuando dichas autoridades no sean las competentes para resolver dicho medio de defensa.

3. Tal precepto del Código Fiscal que establece la competencia derivada de la ley, debe ser congruente con la disposición de la que derive la competencia reglamentaria, es decir, en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en algunos lugares como el Distrito Federal la delimitación de la circunscripción de cada una de las unidades administrativas locales que se encuentran ahí se convierte en un problema crucial, pues en ese caso dicha delimitación competencial es muy difícil de establecer; por ejemplo, en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, vigente hasta el 3 de diciembre de 1999, se señalaba que en el Distrito Federal se encontraban cuatro Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal y Jurídica de Ingresos, la del Norte, la del Centro, la del Sur y la del Oriente, cual complica lo explicado anteriormente. Sin embargo, se comprende una estructura así por ser el Distrito Federal una ciudad muy grande que requiere de mayor concentración de unidades administrativas para atender a una gran cantidad de contribuyentes radicados ahí.

Sin embargo, como ya se señaló, tal situación trae aparejada el problema de la determinación de la competencia, no solo para resolver recursos de revocación sino también para la emisión o ejecución del acto que es impugnado vía recurso.

Finalmente, en relación con el tema de la competencia para resolver el recurso de revocación, podemos mencionar –por ser importante– que en virtud del Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, que a partir de 1997 se pacto en las Entidades Federativas, la competencia se le asigno a los Estados cuando se refiere a resoluciones dictadas por las autoridades fiscales de la Entidades Federativas*.

* Diario Oficial de la Federación de 23 de diciembre de 1996 (se hace referencia al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que le celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Chiapas).

En la exposición de dicho convenio se señalo lo siguiente:

“Que como consecuencia de dicha delegación en materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta, al activo y especial sobre producción y servicios, El estado llevara acabo todos los actos de determinación del impuesto omitido y sus accesorios, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, exigencia y seguimiento de la garantía de interés fiscal y asimismo resolverá sobre los recursos administrativos, en los términos del Código Fiscal de la Federación cuando estos se interpongan en contra de las resoluciones dictadas por el Estado”.

Por otra parte, en su cláusula séptima, fracción IV, se establece:

“En materia de recursos administrativos el Estado tramitará y resolverá los establecidos en el Código Fiscal de la Federación; en relación con actos o resoluciones del propio Estado, emitidos en ejercicio de las facultades que le confiere este convenio”.

8.- FORMA DE PRESENTAR EL ESCRITO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

1.1 PERSONALMENTE ANTE LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD COMPETENTE

Por razones prácticas es muy conveniente para el particular presentar el escrito de su instancia ante la autoridad competente, para resolver la misma.

1.2 PERSONALMENTE ANTE LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD QUE EMITIÓ O EJECUTO EL ACTO IMPUGNADO

En relación con esta misma posibilidad que el mismo artículo 121 del Código en estudio da al particular, para interponer el escrito de interposición del recurso ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado, se puede mencionar lo siguiente:

En primer lugar debe quedar en claro que las autoridades emisoras o ejecutoras de un acto susceptible de impugnar por medio del recurso de revocación, lo van a hacer actualmente las Administraciones Locales: tanto de Auditoria Fiscal como de Recaudación y Aduanas.

Cabe señalar que generalmente las oficinas de las Administraciones Locales, antes descritas, tienen su sede en la capital de las Entidades Federativas; ejemplo de ello serian, en el caso de Recaudación, las famosas C.R.H.'s que significan Circunscripciones Regionales Hacendatarias, asimismo, recientemente las Administraciones Locales de Auditoria Fiscal han establecido diversas oficinas al interior de cada Entidad Federativa y las Aduanas han establecido secciones aduaneras y garitas.

Pues bien, desde la perspectiva de lo establecido en el multicitado artículo, ante tales oficinas de las citadas administraciones existe la posibilidad legal de presentar el escrito de interposición del recurso de revocación.

Sin embargo, dicha posibilidad no resulta del todo recomendable por las siguientes razones: retraso en el envío a la oficina o unidad administrativa encargada de resolver el recurso, lo cual hace más dilatado su tramitación; la posibilidad de perderse el escrito de interposición del recurso al enviarse de la oficina ante la que se presentó dicho escrito a la que lo resuelve; aunado a lo anterior, las instrucciones o indicaciones internas de no permitir la presentación de dichos escritos ante las oficinas citadas por parte de las Administraciones Generales o Locales ya mencionadas y que a todas luces violenta no sólo la disposición que permite tal posibilidad, sino el propio artículo 8o. Constitucional.

Para que no suceda lo anterior es obvio que la Administración Tributaria requiere de una verdadera y consciente reforma administrativa a fin de eficientar sus operaciones y procedimientos y se cumpla cabalmente con los principios que deben regir a la función pública, como son los de eficiencia, legalidad, honestidad, lealtad, imparcialidad y sobre todo el de la credibilidad de las instancias e instituciones jurídicas, cuya finalidad es construir ese Estado de Derecho al cual todos aspiramos.

1.3 POR CORREO O CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO

También el artículo 121, en su segundo párrafo señala:

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

Una primera observación que podemos hacerle a este párrafo es el de que el escrito de interposición del recurso se puede enviar por correo certificado con acuse de recibo también a la autoridad que emitió o ejecutó el acto que se pretende impugnar vía recurso de revocación, con lo cual se reafirma lo dicho anteriormente en el sentido de que existe tal posibilidad legal, aun cuando en la práctica la misma se ha hecho nugatoria, fundamentalmente por la actitud de la autoridad administrativa, y además de existen las otras salvedades o problemas prácticos a que hemos hecho referencia en párrafos anteriores.

La condición que establece la disposición en comento es que es posible presentar el escrito de interposición del recurso por correo certificado, siempre que dicho escrito se envíe desde el lugar en que resida el recurrente.

Tal condición atiende al elemento objetivo del domicilio, es decir, al lugar de residencia del recurrente, lo cual resulta lógico.

Por otro lado, y congruentemente, se señala que la fecha de presentación del escrito de interposición del recurso será el día en que se deposite en la oficina de correos; y para el caso de que se haya presentado en una oficina exactora* ubicada fuera de la sede de la Administración Local respectiva, se tomara como fecha de presentación la del mismo día en que se haya hecho así ante la oficina.

* Nótese que aquí el citado artículo únicamente hace mención de la autoridad exactora lo que es incorrecto, pues debiera hablarse de autoridad ejecutora y emisora del acto impugnado vía recurso de revocación para que sea congruente con todo lo que dispone dicho precepto, ya que hemos analizado que la autoridad tanto emisora como ejecutora y/o exactora puede variar.

Finalmente considero conveniente comentar que, si bien tal disposición establece esa posibilidad de presentar el escrito de interposición del recurso de revocación por correo certificado con acuse de recibo, no es la mejor opción por las circunstancias de traspapeleo o pérdida de dicho escrito en la oficina de correos o por la misma situación de pérdida en su envío; además de la posible tardanza en su remisión a la autoridad competente para tramitarlo y resolverlo.

Ante tales circunstancias siempre es recomendable la presentación directa en la oficialía de partes de la autoridad competente para resolverlo, lo cual otorga al particular recurrente mayor seguridad en la presentación del escrito de interposición del recurso y anexos, situación que de no ser así puede y ha originado varios y diversos problemas. Veamos:

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de los anexos, ha sustentado los siguientes criterios:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. EL EMPLEADO ADMINISTRATIVO QUE RECIBE LA INSTANCIA, TIENE OBLIGACIÓN DE ESPECIFICAR LOS DOCUMENTOS QUE SE ANEXAN A LA MISMA Y QUE SON PARA LA PROCEDIBILIDAD DEL RECURSO. Conforme a lo dispuesto por el artículo 123 fracción I del Código Fiscal de la Federación, el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso, el documento que acredite sus personalidad cuando actué en nombre de otro o de personas morales, por lo que si un recurrente, en el texto de su instancia, manifiesta que acredita su personalidad con un diverso mandato, aun cuando dicho documento, no haya sido relacionado en el capítulo de pruebas del Recurso, se debe considerar que si se anexó tal Poder para cumplir con el requisito señalado, ya que es obligación del empleado de la Oficialía de Partes respectiva, especificar todos los documentos necesarios para la procedibilidad del Recurso”.

Juicio No. 1150/94. Sentencia de 20 de junio de 1995. Resuelto por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Javier B. Gómez Cortés. Secretaria: Lic. Mara Emma Rivera Sánchez. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Época. Año VIII. Septiembre 1995. No 93. pp. 65 y 66.

Otro criterio aplicable y sostenido por el mismo Tribunal es el siguiente:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. CONSTANCIA DE LA PRESENTACIÓN DE LOS ANEXOS. Si un contribuyente presenta un recurso administrativo en el cual anexa diversos documentos para cumplir los requisitos a que se refiere en su parte conducente el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, y señala tales documentos en la copia respectiva de su instancia, en la copia de recibido que se le entregue, se debe anotar por el Oficial de Partes respectivo, los anexos que efectivamente exhibió, pues si no se ponen tales documentos, no es válido posteriormente argumentar que no se anexaron dichos documentos, pues tal situación únicamente es imputable a quien reciba la promoción, pues si no se hace ningún señalamiento, ello significa que si fueron recibidos todos los documentos relacionados en el recurso”.

Juicio No. 283/93. Sentencia de 10 de enero de 1994. Magistrado Ponente: Javier B. Gómez Cortés. Secretaria: Lic. María Elena Gómez A. (tesis aprobada en sesión de 11 de marzo de 1994). RTFF. 3a. Época. Año VI. Marzo 1994. No. 75. P. 43.*

Una situación colateral o adicional a la presentación del escrito de interposición del recurso vía correo certificado con acuse de recibo es la de que si es posible de alguna manera cumplir algún requerimiento de información o documentación que haga la autoridad dentro del trámite de resolución al recurso.

Consideramos que al respecto resulta aplicable por analogía la siguiente tesis jurisprudencial del Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal y Administrativa del Segundo Circuito y que literalmente establece:

* Tesis citadas por Diep Diep, Daniel. Las Mil y Una Defensas del Contribuyente. 2a. Ed. México. Editorial PAC. 1998. pp.253 y 254.

“DEMANDA DE NULIDAD, LOS DOCUMENTOS QUE FUERON EXHIBIDOS EN LA. DEBEN PRESENTARSE EN TÉRMINO FIJADO POR LA SALA Y NO POR EL CORREO CERTIFICADO. El artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, en el párrafo segundo, señala: ‘la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde este la sede de la Sala o cuando se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectuó en el lugar en que reside el demandante’ de la interpretación del precepto en cita se advierte que únicamente tratándose de la presentación de la demanda se podría hacer uso del correo certificado y no respecto de documentos no exhibidos, pues de haberlo querido así el legislador, lo habría precisado; en esa virtud si algún documento requerido no se exhibió en el termino fijado por la Sala, esta no viola garantías individuales del quejoso al hacer efectivo el apercibimiento, teniendo por no presentada la demanda”.

S.J.F.IX. Época. T. III. Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal y Administrativa del Segundo Circuito. Abril 1996. P. 380.

Otra cuestión interesante es la de saber qué sucede. Si en el lugar en que reside el recurrente no existe oficina de correos, ¿se consideraría como fecha de presentación del recurso aquella en la que se haya depositado en la oficina de correos más cercana a su domicilio?

Mi opinión es que así debiera ser, aun cuando no hay disposición expresa que así lo señale.

9.- IMPROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN

9.1 CONCEPTO

Debemos entender por improcedencia del recurso administrativo la imposibilidad jurídica que tiene la autoridad administrativa para resolver este medio de defensa, ya sea por causas de hecho o de derecho que le impiden estudiar y decidir sobre la cuestión planteada ante ella.

Las causales de improcedencia del Recurso Administrativo de Revocación se encuentran establecidas en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

“Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Que sean resoluciones dictadas en un recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias.
- III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VI. En caso de que no se amplié el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto en la fracción II del artículo 129 de este Código.
- VII. Si son revocados los actos por la autoridad.
- 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 Fiscal de la Federación.
- 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.

Analizaremos cada una de estas causales:

9.2 FALTA DE INTERÉS JURÍDICO DEL RECURRENTE

Jurisprudencialmente se ha definido al interés jurídico de la siguiente manera:

“INTERÉS JURÍDICO, NOCIÓN DE, PARA LA PROCEDENCIA DEL AMPARO. El interés jurídico necesario para poder acudir al juicio de amparo ha sido abundantemente definido por los tribunales federales, especialmente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Al respecto, ha sostenido que el interés jurídico puede identificarse con lo que se

conoce como derecho subjetivo, es decir, aquel derecho que derivado de la norma objetiva, se concreta en forma individual en algún sujeto determinado otorgándoles una facultad o potestad de exigencia oponible a la autoridad. Así tenemos que el acto de autoridad. Así tenemos que el acto de autoridad que se reclame tendrá que incidir o relacionarse con la esfera jurídica de algún individuo en lo particular.”

Gaceta S.J.F. No. 60. 1er. T.C. del 1er. C. Diciembre de 1999. P.35. R.T.F.F. No. 62. 3a. Época. Año XI. Febrero 1993.

Como puede apreciarse la tesis transcrita, al interés jurídico se le identifica con lo que se le denomina derecho subjetivo, al cual, a su vez, se le considera como la facultad o potestad de exigencia cuya institución consigna la norma objetiva del derecho.

Esto quiere decir que nos veremos afectados en nuestro interés jurídico cuando poseamos esa facultad de exigir de la autoridad el respeto de las normas jurídicas que en un determinado momento violenten los órganos de la autoridad administrativa en cada caso específico.

Si el conjunto de derechos que poseemos no son vulnerados o menoscabados por un acto de la autoridad fiscal, estaríamos en presencia de falta de interés jurídico.

En este caso se actualizaría la hipótesis de improcedencia.

9.3 CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN RECURSO ADMINISTRATIVO O EN CUMPLIMIENTO DE ESTAS SENTENCIAS

La fracción II del artículo 124 del Código en estudio señala:

“Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo en cumplimiento de éstas o de sentencias”.

Esta causal de improcedencia tres supuestos que requieren su análisis por separado.

El primer supuesto se refiere a que el recurso de revocación será improcedente cuando se haga valer contra actos administrativos que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo.

Tal supuesto resulta lógico, puesto que una vez impugnado un acto administrativo de la autoridad fiscal, por medio de un recurso administrativo interpuesto ante ella misma, en sede administrativa no puede ser analizado nuevamente interponiendo el mismo recurso contra la resolución que puso fin a aquél ante la misma autoridad.

La razón de la improcedencia es que estaríamos ante un procedimiento administrativo en la que su tramitación se haría inoperante originándose un círculo vicioso, lo que va contra toda lógica y a la teología del recurso administrativo.

El segundo supuesto de improcedencia se puede enunciar así:

Es improcedente el citado recurso en contra de las resoluciones emitidas en cumplimiento de las similares que resuelven el recurso administrativo.

Más explícito se diría que es improcedente el recurso administrativo de revocación en contra de cumplimentaciones de resoluciones a un recurso en el cual se entro a su estudio y se resolvió.*

Si enunciar este supuesto de procedencia resulta difícil, más complicado es hacer su análisis en virtud de que existen, por lo menos, dos grandes corrientes de interpretación de la misma y además contrapuestas.

Una primera postura y que se comparte es la siguiente:

Respecto de la cumplimentación de una resolución que ponga fin a un recurso en que se haya entrado al estudio del mismo, se debe tomar en consideración, en primer lugar, el sentido de la misma, pues no todas las resoluciones a dicha instancia producen los mismos efectos, ya que incluso son diversos y contrarios unos y otros.

* Hacemos tal señalamiento en virtud de que existen resoluciones que ponen fin a un recurso, como sería el caso de tenerlo no interpuesto o sobreseerlo, en las cuales no se entra al estudio, análisis, trámite y resolución.

Considero que la causal de improcedencia prevista en la fracción II del citado artículo 124 del Código Fiscal no se actualizaría o no sería aplicable en el caso de que la resolución al recurso interpuesto se emita en términos de las fracciones III y V del artículo 133 del mismo Código Tributario, las cuales establecen lo siguiente:

“La resolución que ponga fin al recurso podrá:

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

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.”

En estos supuestos consideramos que la resolución que se emitiera por parte de la autoridad en cumplimiento de una resolución al recurso de revocación en términos de dichas fracciones es factible su impugnación mediante el mismo medio de defensa, es decir, del recuso administrativo de revocación; ello en aras del respecto y apego la seguridad jurídica que debe prevalecer en estos medios de defensa y por consecuencia en atención a la garantía de audiencia y debido proceso, pues en el caso de que se plantearan en el citado primer recurso vicios formales y vicios de fondo, y se resolviera atendiendo a los primeros y se mandara, por ejemplo, reponer el procedimiento o se dictara un nuevo acto, la cumplimentación que se hiciera atendiendo a tal recurso consideramos pudiera afectar al particular, pues no se resolvió en estricto sentido el fondo del asunto, por lo que sería procedente en contra de tal cumplimiento el recurso de revocación.

En este mismo sentido se expresa el Jurista Samuel Ramírez Moreno, al comentar: “En el supuesto de que se trate del cumplimiento de un resolución, en cuanto a una cuestión de fondo y que se encuentra dentro del supuesto de cosa juzgada, es claro que con el cumplimiento del fallo pronunciado en el medio de defensa no cabe intentar un nuevo recurso, pero si se trata de un cuestión meramente formal, la nueva que se emite y con la que se corrige

la anterior, es incuestionable que cabe de nueva cuenta intentar el recurso de revocación, en protección de la garantía de audiencia y debido proceso y por ende de seguridad jurídica”.⁷⁰

Respecto del tema en estudio ya existe pronunciamiento del Poder Judicial de la Federación, el cual fue emitido por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, sosteniendo el siguiente criterio:

“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ALCANCE DE LA IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACION PREVISTA EN EL ARTÍCULO 124, FRACCIÓN II DEL. Al disponer el mencionado precepto que ‘Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos: II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias...’ debe estimarse que el alcance de la procedencia no es lo que pudiera deducirse de una primera interpretación de sus términos literales que llevarían a la actualización de esa hipótesis normativa en todos los casos en que el acto administrativo impugnado se emitiera teniendo como base la resolución dictada en otro recurso o en juicio de nulidad sin importar el alcance en la medida en que vinculó a la autoridad administrativa, sino que este motivo de improcedencia se da solo cuando las cuestiones que se plantean en el mismo recurso administrativo fueron objeto de una decisión directa y definitiva en la resolución del recurso o juicio anterior, pues evidentemente que lo que se quiere evitar con el establecimiento de la improcedencia en estudio, es que una misma cuestión concreta pudiera ser objeto de controversia y decisión en dos o más ocasiones con el peligro de que se produzca una cadena infinita de recursos o juicios sobre la misma materia.”*

Amparo Directo 3012/96. Polietilenos y derivados S.A. de C.V. 27 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Preside Arturo Iturbe Rivas. Secretaria: Guillermina Coutiño Mata.

⁷⁰ Ramírez Moreno, A. Samuel. Necesidad de Revisión de Algunas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación Sobre los Aspectos de la Seguridad Jurídica que Deben Guardar. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 7. Año III. Enero 1999. p. 75.

* Nota esta tesis se encuentra contenida en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo IV. Octubre. P. 606.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido criterio muy parecido al del Poder Judicial Federal, el cual fue pronunciado por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en la sentencia de fecha 30 de octubre de 1997, por la cual se resuelve el recurso de apelación interpuesto en contra de la diversa sentencia del 9 de octubre de 1996 emitido por la Sala Regional Noreste en el juicio de nulidad 413/96 promovido por Jorge Humberto Lee Fong.

Los que resulta conveniente destacar es que en la tesis transcrita del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito también señala que podrá interponer incluso recurso administrativo de revocación, aun cuando se trate de cumplimentación de sentencia que la autoridad fiscal demandada deba hacer.

Esto es, que no solamente puede proceder el recurso de revocación en contra de una cumplimentación de una resolución que pone fin a un recurso de revocación cuando se trata de vicios de forma, sino que también procedería el citado recurso cuando se tratara de cumplimentaciones de sentencias, en el que el sentido de tal sentencia a cumplimentar sea la de declarar la nulidad para efectos de que se reponga el procedimiento o subsane algún vicio formal, como pudiera ser la indebida fundamentación y motivación y que, al ser subsanado por la autoridad fiscal al cumplimentar dicha sentencia en dicho sentido, cabría la posibilidad, reiterarles, de interponer el recurso contra dicha cumplimentación.

Como ya se señaló, nuestra postura es coincidente con la argumentación que se ha planteado tanto jurisprudencial como doctrinalmente.

Regresando al segundo criterio jurisprudencial referido a esta misma cuestión y sosteniendo ya en este caso por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación es conveniente destacar que en su parte esencial la citada sentencia expresa lo siguiente:

“...de los antecedentes relatados esta Primera Sección de la Sala Superior estima que los agravios propuestos por la autoridad apelante son infundados, toda vez que ha quedado acreditado con la probanzas que obran en el expediente principal y que se mencionaron en los incisos a) al f) precedentes, si bien el actor interpuso recurso de revocación en contra de la Segunda Sanción que se le impuso por una supuesta fracción al artículo 134 fracción II de la

Ley Aduanera, la autoridad por desecharlo por improcedente con fundamento en lo dispuesto por el artículo 124 fracción II del Código Fiscal de la Federación, causa perjuicio al demandante, puesto que si bien es cierto que en el mencionado dispositivo se encuentra establecido que el recurso de revocación es improcedente entre otros casos, cuando se haga valer en contra de actos administrativos que sean resoluciones dictadas en un recurso en cumplimiento de estos, también los es, que el referido numeral se entiende que impone tal prohibición en el caso de que la autoridad resolutora del recurso hubiera resuelto en definitiva la legalidad del acto recurrido, tanto en su aspecto formal como material a fin de que la resolución recaída a dicha instancia cobre definitividad en el orden administrativo y que por ende sea susceptible de impugnarse en las sucesivas vías de defensa, ya que esta en su mismo ámbito, lo que es de reiterarse, no se aprecia que haya sucedido en las constancias que obran en autos pues solo se advierte que la autoridad al resolver el recurso administrativo lo hizo por una insuficiente fundamentación y motivación del acto y no entenderlo así provocaría que la cuestión efectivamente planteada por el recurrente ante la autoridad administrativa quedara sin resolución indefinidamente”.

Otra sentencia del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido medularmente lo siguiente:

“En efecto validamente la Sala responsable determino que el hoy accionante se encontraba en aptitud para proceder a recurrir en revocación la segunda multa que le fue impuesta por la autoridad aduanera ya que dicho acto se emitió en cumplimiento a una resolución al recurso de revocación en el que el análisis se detuvo en violaciones de forma en que incurrió la autoridad al emitir la primera multa impuesta al accionante y así estar en aptitud la recurrente de impugnar el nuevo acto respecto al motivo de la multa derivado de que el vehículo que interno temporalmente al país excedió el plazo de permanencia en el mismo de ciento ochenta días, sin haber retornado a la zona fronteriza, es decir el nuevo acto recurrido por el demandante se constituye como una sanción diversa a la primeramente recurrida con sus propios motivos y fundamentos al determinar la comisión de infracción y aplicarse a la consecuente multa, diversos motivos y fundamentos que le dé.”

Otro ilustre jurista que comparte esta corriente de opinión es el tratadista Fernández Sagardi, el cual al respecto menciona: “La fracción II es denegatoria de justicia, por que no existe causa lógica que impida se impugne nuevamente una resolución dictada en libertad de jurisdicción por la autoridad administrativa, ya sea por que se repuso un procedimiento o se valoraron pruebas ignoradas, entre otros casos.”⁷¹

La otra corriente sostiene obviamente lo contrario, es decir, no discrimina la forma y el sentido de la resolución que pone fin al recurso o el sentido de la sentencia que debe cumplimentarse, es decir, lo único que argumenta la corriente es que no es procedente el recurso contra cualquier resolución de la autoridad administrativa que derive de una cumplimentación de un recurso (resolución) y de un a sentencia, no importando el sentido, alcance y efectos de la misma.

9.4 QUE HAYAN SIDO IMPUGNADOS EL ACTO O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION (TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA)

La fracción III del artículo 124 del citado Código tiene íntima relación con lo establecido por los artículos 120 y 125 del mismo ordenamiento, en los cuales se señala la opción del recurso administrativo de revocación, con lo cual podemos apreciar la congruencia de todo el procedimiento administrativo de dicha instancia.

Esta fracción se puede enunciar en los siguientes términos: si ya se promovió un juicio de nulidad en contra de un acto y este último se pretenderá impugnar mediante el recurso de revocación, dicho recurso se desechará ya que el acto se encuentra sub-judice, es decir, ya es materia de un medio de defensa, como lo es el juicio de nulidad. En definitiva, dicho acto es nuevo.

⁷¹ Op, cit, P.274.

Doctrinalmente se dice que la resolución no es nueva, puesto que ya es del conocimiento del particular al impugnarlo por otra vía.

Todo ello es lógico, pues no sería congruente por la razón de que contra un mismo acto se hagan valer al mismo tiempo dos medios de impugnación.

Por otro lado es conveniente manifestar que en los términos en que se encuentre redactada esta fracción resulta correcta, pero limitativa, ya que podría darse el caso de que un acto o resolución administrativa se impugne por medio del Juicio de Amparo, alegando constitucionalidad por violaciones directa a la propia Constitución, caso en el cual no sería necesario agotar previamente los medios de defensa ordinarios en contra de tal acto, como lo sería el recurso administrativo.

Por tales consideraciones se sugiere que la redacción de la citada fracción sea en los siguientes términos: que hayan sido impugnados por algún otro medio de defensa, pues con tal redacción daría cabida también al Juicio de Amparo.

En este sentido, el Poder Judicial Federal ha emitido el siguiente criterio:

“RECURSOS ORDINARIOS NO ES NECESARIO AGOTARLOS PREVIAMENTE CUANDO SE RECLAMAN LAS VIOLACIONES DIRECTAS A LA CONSTITUCIÓN.

Si el quejoso alega violaciones directas a los artículos 4, 8, 14 y 16 Constitucionales, y de esos conceptos no se aprecia que se hagan valer violaciones directas, o sea que se aleguen infracciones a Ley Ordinaria, para luego relacionarlas con la garantía constitucional, el quejoso no está obligado a agotar recursos ordinarios, cuando se reclamen violaciones directas a la Constitución, y no la infracción de las leyes secundarias que afecten de forma indirecta las garantías individuales, contenidas en la Constitución General de la República; pues en ese caso de que se exterminara esa violación directa, entonces el quejoso estaría obligado a agotar el recurso ordinario, siempre y cuando se reunieran los requisitos por la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, lo que definirá la necesidad de acudir a los recursos ordinarios. Además si los recursos ordinarios están destinados a proteger a la legalidad, y el juicio de amparo a tutelar la constitucionalidad, no se ve que daño hace a las autoridades

cuando para la defensa directa de sus garantías violadas (excepto la legalidad como se dijo), se permite al particular optar por acudir desde luego al juicio de amparo; ni se ve que ventaja legal pudiera implicar para las autoridades obligar siempre al afectado, aunque lo estime contrario a sus intereses constitucionales, a agotar los recursos y medios ordinarios de defensa antes de plantear al juez de amparo las violaciones directas a la Constitución, cuyo conocimiento corresponde propia y específicamente a ese juez de amparo. Por último, la posible malicia con que las cuestiones sean planteadas, deberá ser estudiada y decidida, en todo caso, el juez de amparo, partiendo del principio de que la buena fe se presume, y de quien alega la mala fe de su contrario está obligado a demostrarla”.

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo en revisión R.A-631/74-Billy John Insurgentes, S.A. 13 de enero de 1975. Unanimidad de votos. Ponente Guillermo Guzmán Orozco. Secretaria: Yolanda Bastida Cárdenas.

Boletín. Año II. Julio 1975. No. 13. Tribunales Colegiados de Circuito. P. 103.

Cabe señalar que al alegar violaciones directas a la Constitución cuando se impugnen actos administrativos que afecten la esfera jurídica del particular, no debe suponerse que se hacen nugatorios los medios ordinarios que tenga dicho particular, pues es el quien tomara la decisión de optar por la vía que más le convenga; tal afirmación encuentra respaldo en la siguiente tesis jurisprudencial.

“RECURSOS ORDINARIOS Y AMPARO. VIOLACIONES DIRECTAS DE LA CONSTITUCIÓN. La tesis que sostiene que cuando se reclama sustancialmente la violación directa de los preceptos constitucionales y no la violación de leyes ordinarias, y solo indirectamente de la garantía de legalidad consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, el particular afectado puede optar por acudir directamente al juicio de garantías, sin necesidad de agotar los recursos o medios ordinarios de defensa, no es una tesis que haga nugatoria la existencia de tales recursos o medios de defensa, pues estos serán utilizables y será necesario agotarlos cuando se trate sustancialmente violaciones a las leyes ordinarias. Por lo demás, no queda al arbitrio del afectado el referirse maliciosamente a violaciones de preceptos constitucionales para evitar los recursos ordinarios, pues para que la

impugnación prospere es menester que se demuestre ante el juzgador de amparo la violación directa de un precepto constitucional, y si las autoridades no han ocurrido en tal violación, el amparo no podrá ser concedido. Si las autoridades hubiesen incurrido en violación de preceptos ordinarios, que solo indirectamente violan la garantía de legalidad mencionada, así tendrá que plantearse el concepto de impugnación.”

Otra interesante tesis que hace alusión a otra interpretación de la fracción III del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación es la que se transcribe a continuación:

“IMPROCEDENCIA. INTERPRETACIÓN INCORRECTA DE LA CAUSAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 124 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Este precepto dispone que es improcedente, el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos que hayan sido impugnados, ante el Tribunal Fiscal de la Federación; luego, no debe entenderse que una resolución que afecta al causante de impuestos al comercio exterior y al agente aduanal que tramita la importación, por haber sido impugnada ante este Tribunal por dicho causante de impuestos, ya no pueda ser recurrida en revocación por el agente aduanal. En efecto, es incorrecta esta interpretación que hace la autoridad al invocado precepto, en virtud de soslaya que la resolución afecta a personas distintas en lo individual y como no existe disposición legal que las obligue a impugnarlas conjuntamente, entonces al declarar la improcedencia del recurso que endereza el agente aduanal en contra de una resolución de esta naturaleza, por el hecho de la misma ya se impugno ante el Tribunal Fiscal por el otro afectado, deja a aquel en estado de indefensión, pues conforme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación es optativa la promoción del juicio de nulidad o del recurso de revocación, sin que las mencionadas personas pueda legalmente prohibírseles el derecho de hacer valer la vía que elijan”.

Juicio No. 107/94. Sentencia de 15 de mayo de 1995, por unanimidad de votos. Magistrado Ponente: José Manuel Bravo Méndez. Secretaria: Lic. Iris Méndez Pérez.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Época. Año VIII. Julio de 1995. No 91. pp. 27 y 28.

Cabe hacerse una pregunta: ¿Qué pasaría en el caso de que un recurrente interpusiera el recurso administrativo de revocación estando sub-judice en un juicio de nulidad en contra del mismo acto impugnado vía recurso?

Al respecto, nuestro Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha resuelto la cuestión en el siguiente sentido al emitir la tesis jurisprudencial que a continuación transcribimos:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. CASO EN EL QUE LA RESOLUCIÓN RECAIDA AL MISMO ES ANULABLE EN LOS TÉRMINOS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 238 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Cuando se interponga un juicio de nulidad y estando sub-judice el mismo, el actor haga valer el recurso administrativo de revocación en contra de la misma resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 124 fracción III del Código Fiscal de la Federación, la autoridad deberá declarar improcedente el citado recurso; sin embargo, si las autoridades que conocieron de dicho medio legal de defensa, lo admiten y tramitan, por desconocer la interposición previa del juicio de nulidad y emiten la resolución correspondiente, la cual a su vez es impugnada por el particular vía juicio de nulidad, el Tribunal Fiscal deberá declarar la nulidad de esta última resolución, con fundamento en los artículos 237 y 238 fracción IV del Código Tributario Federal por haber sido improcedente el multicitado recurso de revocación (2).”

Juicio de Nulidad No. 100(14)/271/95/1005/94. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación. En sesión de 24 de mayo de 1996, aprobada por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra. Magistrada Ponente: Margarita Aguirre de Arriaga. Secretaria: Lic. Rosana E. De la Peña Adame (tesis aprobada en sesión de 12 de julio de 1996).

9.5 CONSENTIMIENTO DEL ACTO IMPUGNADO

Otra causal de improcedencia se encuentra contenida en la fracción IV del artículo 124, la cual se refiere al acto consentido y, para mayor ilustración, se cita textualmente:

“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”.

Esto significa que si un acto que se considera ilegal, que nos afecta en el interés jurídico y que no impugnamos dentro del plazo de los 45 días que se tiene para ese efecto, como lo señala el artículo 121 del citado Código, se considerara consentido y, por lo tanto, el recurso que se promueva contra el mismo resultara improcedente.

Cabe señalar, por otra parte, que en la materia fiscal no existe el consentimiento expreso, pues, por la naturaleza ex lege de la obligación tributaria, no importa la voluntad del sujeto pasivo, es decir, no interesa al derecho tributario si el particular quiere contribuir o no, o si quiere pagar o no el crédito fiscal, pues dicha obligación deriva de la ley.

Es conveniente destacar que en todas las causales de procedencia del recurso, lo que se controvierte es una determinación de un crédito fiscal o un acto que se encuentra dentro del procedimiento de cobro forzoso del mismo crédito.

Ahora bien, como ya se ha señalado, en materia tributaria no existe el consentimiento expreso y así lo han sostenido nuestros tribunales federales en las siguientes 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 una 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 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 presentada dentro del término legal la demanda.”

Juicio Atrayente No. 311/93/4334/93. Resuelto en sesión de 16 de febrero de 1995, aprobada por mayoría de 6 votos a favor y 2 en los resolutivos. Magistrada Instructora: Margarita Aguirre de Arriaga. Secretaria: Lic. Maria del Carmen Cano Palomera.
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No 86. Febrero de 1995. P. 22 (Texto aprobado en sesión de 16 de febrero de 1995).

Se destaca que el hecho de pagar una contribución determinada por el particular o por la autoridad no significa que se este consintiendo el pago del mismo o el acto en que se determina el crédito fiscal, pues, si el particular lo impugna dentro del plazo legal para ello, tal circunstancia denotara oposición a dicho pago por acto, por lo que en este caso se estará en presencia de un pago bajo protesta, prácticamente.

Así lo señala Arrijoa Vizcaíno al comentar lo siguiente: “Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que esta inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos y medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado...”⁷²

Esta opinión legal tiene su base doctrinal en el artículo 22, en su octavo párrafo, del Código Fiscal de la Federación que establece:
“El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por el mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago”.

⁷² Op, cit, pp. 120 y 519.

Otra tesis jurisprudencial más específica en materia de recursos y referida a esta cuestión es la siguiente:

“PAGO DE CRÉDITO FISCAL. NO HACE IMPROCEDENTES LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. El hecho de pagar un crédito fiscal posteriormente a la interposición de un recurso administrativo, no da lugar a la improcedencia, ni al sobreseimiento del mismo, ya que no se configura ninguna de las hipótesis enumeradas limitativamente por el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación; y para considerar que este quedo sin materia es necesario que exista la revocación por parte de la autoridad emisora, el desistimiento por parte del recurrente o el consentimiento por el particular, esto último solo sucede cuando no se promueve el recurso dentro del plazo establecido, como lo precisa la fracción IV del citado dispositivo, pero no cuando el recurrente paga el crédito durante su tramitación, por lo tanto, no puede la autoridad desecharlo o sobreseerlo, basándose en el hecho de que el particular consintió el crédito, que el recurrente carece de interés jurídico o que el recurso quedo sin materia, pues el pago al no poder entenderse como consentimiento, debe tenerse como hecho de garantía, y de resultar fundado el recurso o posteriormente el juicio, debe devolverse al particular la suma entrada, de lo contrario incurriría en denegación de justicia (3).”

Juicio I-217/90. Sentencia de 19 de abril de 1991, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Ricardo Bofia Valdés. Secretario: Arturo de la Cruz García.

9.6 ACTOS ANEXOS

El artículo 124, fracción V, del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

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

Antes de iniciar el análisis resulta conveniente conocer el significado de la palabra conexo, la cual deriva del latín *conexus*, de *conectere*, conectar, y significa la cosa que esta unida, enlazada o relacionada con otras.

Respecto del tema de la conexidad como una causal de improcedencia, aplicable tanto a recurso de revocación como a juicio de nulidad, Lucero Espinosa comenta: “La conexidad

obedece a la necesidad de impedir que para solo un asunto litigioso haya más de un solo proceso, y su finalidad es la evitar que existan sentencias contradictorias sobre la misma controversia, lo que solo 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”.⁷³

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

Tal situación de conexidad se ve reforzada por lo previsto en el artículo 125, en la segunda parte de su primer párrafo el cual señala que: “...Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro...”.

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

El tema de conexidad ha sido fundamentalmente del derecho procesal y es este derecho quien mejor lo ha regulado y estudiado; así tenemos que la materia procesal fiscal se encuentra prevista en el artículo 202, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, en la que se señala como una causal de improcedencia del procedimiento-contencioso y que expresa lo siguiente:

“VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

⁷³ Lucero Espinosa, Manuel. Teoría y Práctica de lo Contencioso Administrativo Ante el Tribunal Fiscal de la Federación. 4a. Ed. México. Editorial Porrúa. 1997. P. 66.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación prevista en el artículo 219 de este Código”.

El artículo 219 del mismo Código por su parte establece:

“Procede la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución en los casos en que:

I. Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.

II. Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo acto.

III. Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de otros.”

De la transcripción de este último artículo se puede considerar que la fracción III sería el caso aplicable y análogo para hablar de conexidad en materia de recurso y que, como ya se señaló, dicha fracción se encuentra en la hipótesis normativa del artículo 125, en su primer párrafo, segunda parte, el cual apoya y refuerza lo previsto en la fracción V del artículo 124 como causal de improcedencia.

Por su parte, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sustentado un criterio respecto de la conexidad en su jurisprudencia 194 emitida por su Sala Superior de la manera siguiente:

“CRÉDITOS FISCALES CONEXOS. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 161 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE 1967 Y 125 DEL ACTUALMENTE EN VIGOR. Conforme a estos preceptos, el afectado por resoluciones fiscales puede optar por interponer el recurso de revocación o promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero deberá intentar la misma vía cuando se trate de créditos conexos. Para la recta interpretación y aplicación de dichos artículos, deben distinguirse por las siguientes situaciones: 1a. El particular afectado por interponer el recurso de revocación por lo que si se le notifica un crédito antes de que se haya dado a conocer, la resolución del recurso, deberá agotar la misma vía. 2o. Cuando el primer recurso ya fue resuelto y en contra de su resolución el particular entable juicio de nulidad, o promueva este contra la negativa ficta recaída al recurso, la impugnación del crédito conexo deberá hacerse directamente ante este Tribunal, sin

necesidad de promover previamente el recurso de revocación, por tanto, si se intente este, la autoridad podrá desecharlo, por no agotarse la vía idónea para lograr la conexidad. 3a. En el caso de que no estando aun resuelto el recurso de revocación intentado contra el crédito principal, ni impugnada la negativa ficta correspondiente, el particular acuda directamente ante el Tribunal Fiscal demandando la nulidad del crédito conexo, el juicio deberá ser sobreseído, por no haberse promovido previamente el recurso de revocación. Lo anterior deriva de que el espíritu del legislador al crear la figura de la conexidad fue lograr que los créditos vinculados entre si se resuelvan conjuntamente en la misma vía, evitando así resoluciones contradictorias.”

Un ejemplo evidente de conexidad se da en el caso de resoluciones que liquidan diferencias en el impuesto sobre la renta y la cual tiene un efecto que se refleja también en la resolución que ordena el reparto adicional de utilidades.

El Tribunal Fiscal de la Federación, al respecto, ha sostenido el siguiente criterio en el precedente III-PS-II-22.

“RECURSO DE REVOCACIÓN. SI LA AUTORIDAD REVOCA UNA LIQUIDACIÓN DE DIFERENCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, TAL DETERMINACIÓN ES EXTENSIVA A LA RESOLUCIÓN TAMBIÉN IMPUGNADA QUE ORDENA EL REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES.

La decisión de revocar una liquidación de diferencias en el impuesto sobre la renta, resulta extensiva al reparto adicional de utilidades ordenado por la autoridad, ya que aun cuando este último no se encuentra comprendido dentro de alguno de los supuestos de procedencia del recurso de revocación, previstos por el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1988, ello es así cuando este último por el que resultaría improcedente el recurso; la razón estriba en que dejar sin efectos la liquidación trae como consecuencia lógica y natural, que queden sin materia aquellas resoluciones a las que le sirve de antecedente como loes la del reparto adicional de utilidades, lo que origina la necesidad de que la revocación del acto principal produzca la de la derivada, por quedar esta sin sustento alguno.”

Juicio de Nulidad No. 100(14) 143/94/974/94. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 26 de marzo de 1996, por unanimidad de 5 votos se aprobó la ponencia hasta el considerando tercero y por mayoría de 3 votos contra 2 se aprueba el considerando cuarto. Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera. Secretaria: Lic. Lucila Padilla López (Tesis aprobada en sesión de 14 de mayo de 1996).

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año IX. No 102. Junio de 1996. pp. 7 y 8.

Si bien es cierto pudiera argumentarse que el reparto adicional de utilidades es de naturaleza laboral, por lo cual no encuadraría en ninguna hipótesis de procedencia del recurso de revocación, no debe perderse de vista que el sustento de esta es la resolución en la que se liquida diferencia en el ISR, la cual es una resolución de carácter fiscal, por lo que, si esta última es impugnada, la resolución que ordena el reparto adicional de utilidades debe seguir la misma vía legal de impugnación.

En este sentido se ha expresado el Poder Judicial Federal al sustentar lo siguiente:

“REVOCACIÓN, RECURSO DE, PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PROCEDE AUN CUANDO LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA NO ENCUADRE EN NINGUNO DE LOS SUPUESTOS QUE PREVE EL ARTICULO 117 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura del artículo 125 del Código Fiscal de la Federación se advierte que los particulares afectados por algún acto administrativo en materia fiscal, pueden optar por impugnarlo a través del recurso de revocación o promover directamente el juicio de nulidad, debiendo intentar la misma vía elegida si se pretende controvertir un acto administrativo que es antecedente o consecuencia de otro. Ahora bien el hecho de que la resolución controvertida no encuadre en ninguno de los supuestos previstos en el artículo 117 del mismo ordenamiento, el cual señala los actos que son materia de impugnación del referido recurso, no es obstáculo alguno para la procedencia del recurso de revocación pues es de explorado derecho que la interpretación de las normas jurídicas contenidas en un mismo cuerpo legal debe hacerse de una manera armónica e integral, y así, como ya se dijo, el artículo 125 del propio Código Fiscal ofrece al afectado otra hipótesis que

lo hace procedente a su favor, la autoridad no puede, en aras de una interpretación aislada del citado artículo 117, privarlo de esa oportunidad.”

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Amparo directo 794191. Naviero del Golfo, S.A. de C.V. 8 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.

9.7 NO AMPLIACIÓN DEL RECURSO Y LA AMPLIACIÓN SIN EXPRESIÓN DE AGRAVIOS PREVISTA EN LA FRACCIÓN II DEL ARTICULO 129 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

“VI. En caso de que no se amplié el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto en la fracción II del artículo 129 de este Código”.

Esta causal de improcedencia contiene dos hipótesis:

- La primera señala que será improcedente el recurso administrativo de revocación cuando no se amplié el recurso citado en el caso de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código, y
- La segunda establece que cuando se haga esa ampliación del recurso tratándose de lo previsto en la fracción II del citado artículo no se expresen agravios.

Veamos que señala el artículo 129, fracción II, para la mejor explicación de las hipótesis de improcedencia ahí contenidas.

El artículo 129 en su primer párrafo señala:

“cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:”

La fracción II de la citada disposición establece:

“II. Si el particular niega conocer el acto, manifestara tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalara en el escrito del propio recurso el domicilio en que se debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o solo su notificación”.

Una vez observado lo anterior se puede tener una idea más clara de donde deriva la improcedencia del recurso administrativo, siendo muy especial esta, puesto que se refiere a un procedimiento especial de impugnación de notificaciones y desconocimiento del acto administrativo que se pretende impugnar mediante la vía del recurso administrativo de revocación.

De acuerdo con la fracción II del artículo 129 del Código Tributario Federal resulta lógica la causal de improcedencia, debido a que una vez que la autoridad le ha dado a conocer al particular el acto que pretende impugnar y su respectiva notificación, ya que el recurrente esta en aptitud de interponer el recurso administrativo adecuadamente ya que en este momento se desconoce ya que en este momento se conoce uno de los presupuestos esenciales de esta instancia, que es el acto, y, al no ampliarse el recurso dentro de los 45 días, estaría el recurrente en el supuesto del consentimiento de dicho acto y por lo tanto sería improcedente dicho medio de defensa.

Lo mismo sucede cuando en el escrito de ampliación del recurso, el recurrente no expresa otro elemento esencial del mismo que es el agravio que le cause el acto que se pretenda impugnar, pues, al carecer de un presupuesto esencial para la existencia del recurso administrativo, se surte la causal de improcedencia.

9.8 REVOCACIÓN DEL ACTO IMOUGNADO

La fracción VII del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación señala:

“VII. Si son revocados los actos por la autoridad”.

Hablar de la revocabilidad del acto administrativo implicaría hacer una obra tan extensa o más de la que pretendemos estar realizando del recurso de revocación; por tal circunstancia se hará referencia a sus aspectos más sobresalientes y de interés, sobre todo, al tema en análisis.

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”.⁷⁴

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 menos cabo en su interés jurídico.

El Poder Judicial de la Federación, en relación con el tema de la revocación de las resoluciones o actos fiscales ha sostenido lo siguiente:

“RESOLUCIONES FISCALES DE REVOCACIÓN DE, REQUISITOS DE PROCEDENCIA DE LA. Conforme a su naturaleza jurídica, el acto administrativo es considerado como una manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa la

⁷⁴ Op, cit, P.304.

decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, la cual puede crear, reconocer, transmitir, declarar o extinguir derechos u 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 ineficiencia del acto administrativo, y extinción por decisión dictadas en recursos administrativos o en proceso 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 acto nuevo de esa naturaleza, haciéndose en el acto administrativo no tiene atribuida la autoridad de cosa juzgada, tal como ocurre la sentencia judicial, ya que la actividad de la administración no tiene por finalidad la de precisar la certidumbre jurídica, esta 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 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, inadmisible cuando el acto original ha engendrado los derechos adquiridos o derechos patrimoniales. La naturaleza revocable del acto administrativo está contenida en el Código Fiscal de la Federación, en los artículos 203, fracción IV, 215 último párrafo, del Código mencionado, en donde se prevé que la autoridad demanda, 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 de la anterior regla el artículo 36 del mismo ordenamiento legal prevé que las resoluciones administrativas de carácter individual favorable a un particular solo podrán modificarse mediante el Tribunal Fiscal de la Federación mediante un juicio tramitado por las autoridades fiscales; de lo que se sigue fuera del caso citado no cabe ni aun por analogía incluir un caso similar al mismo, las resoluciones que no son favorables al gobernado. El precedente anterior interrumpe esta 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 Época, de rubro: 'REVOCACION

DE LAS RESOLUCIONES FISCALES LESIVOS AL PARTICULAR. REQUISITOS DE LA' en la que en la síntesis llevo a sostenerse que las autoridades administrativas no pueden revocar sus resoluciones lesivas a un particular, sino solo 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 favorable al particular; pues además de que ello resulta contrario a la naturaleza del acto administrativo, lleva como consecuencia considerar infundadamente inaplicable, los artículos 203, fracción IV y 215, último párrafo del Código mencionado, en cuanto que 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.

Novena Época. T.C.C. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V. Junio de 1995. Tesis VIII. 2o. S.A. P. 532.

9.9 RESOLUCIONES DICTADAS POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN UN PROCEDIMIENTO DE RESOLUCION DE CONTROVERSIAS PREVISTO EN UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

La fracción VIII del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación señala:

"Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evita la doble tributación, si dicho procedimiento se inicio 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".

Esta penúltima causal de improcedencia se adiciono a partir de 1997 mediante la Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1996, vista esta como una novedad interesante e importante a la vez, ya que los tratados para evitar la doble tributación establecen un procedimiento de

carácter amistoso para la solución de controversias que se originan por una aplicación de dichos tratados, lo cual es independiente de los medios de impugnación que se prevén en el Código Fiscal de la Federación.

Cabe destacar que dicha causal de improcedencia se origino por que el citado Código no establecía la posibilidad anteriormente mencionada y por lo tanto se pudo ocasionar un conflicto de carácter procedimental, pues, por agotar el procedimiento amistoso de resolución de controversias previsto en los citados tratados, en algunos casos, los particulares podrán perder los plazos para interponer los medios de impugnación previstos en el Código Fiscal de la Federación, como lo son el recurso de revocación y el juicio de nulidad.

En términos mas preciso podemos afirmar que con tal adición se propuso regular en el Código Fiscal de la Federación de manera general el procedimiento amistoso de resolución de controversias previsto en los tratados para evitar la doble tributación, que establece que. Cuando se acceda a este, no se pierde la posibilidad de acudir ya sea al recurso o al juicio.

Tal afirmación se señala en esos términos deduciéndola de la interpretación a “contrario sensu” de la citada fracción VIII del artículo 124, pues en la hipótesis prevista en aquella se establece que será improcedente el recurso de revocación contra actos que se hayan dictado en el procedimiento amistoso citado, siempre y cuando el mismo se haya iniciado con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso, por lo que, si dicho procedimiento amistoso se inicio antes y se resuelve, el acto o resolución que se emita y dé por terminado el procedimiento se podrá impugnar mediante el recurso de revocación. Asimismo, tal afirmación tiene su fundamento en lo establecido en el artículo 121, en la mitad de su tercer párrafo, que señala: “...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”.

Así, por su parte y guardando el principio de congruencia del sistema normativo, el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación en su parte infine señala lo siguiente:

“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.”*

A manera de ilustración de lo que se establece en los procedimientos amistosos de resolución de controversias previsto en los tratados para evitar la doble tributación citaremos el artículo 25, en su primer punto, del convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, que a la letra dice:

PROCEDIMIENTO AMISTOSO

“**ARTICULO 25.** Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno de los Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no este conforme a las disposiciones del presente convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho Interno de estos Estados, podrá someterse su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio”.

* El comentario que hace el jurista Fernández Sagardi al respecto, en su obra Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación, página 267, resulta muy interesante: “En esta forma se otorga la misma característica de optativos a los procedimientos para resolver controversias que se encuentran previstas en tratados para evitar la doble tributación en los que México es parte. Es el llamado “procedimiento amistoso” en el modelo de tratado de la OCDE, y cuyos plazos en el ejercicio son bastante largos, dentro de dos años para su inicio en el caso de Canadá, o dentro de cuatro años y medio en Estados Unidos. Lo que vale la pena resaltar es la posibilidad de llevar a cabo estos procedimientos de resolución de controversias a un 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 comentario hace 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 ordinarios de defensa”.

9.10 RESOLUCIONES DICTADAS POR AUTORIDADES EXTRANJERAS QUE DETERMINEN IMPUESTOS Y SUS ACCESORIOS CUYO COBRO Y RECAUDACIÓN HAYAN SIDO SOLICITADOS A LAS AUTORIDADES FISCALES MEXICANAS CONFORME A LOS TRATADOS DE ASISTENCIA MUTUA

La fracción IX del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación señala:

“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 mas 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 en donde se originaron y con base a 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 de territorio nacional por autoridades mexicanas...”⁷⁵

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

Existen otras causales de improcedencia que se derivan del mismo Código Fiscal de la Federación o de otras leyes fiscales las cuales a continuación se describen:

⁷⁵ Op, cit, P.265.

9.11 ALTA DE EXPRESIÓN DE AGRAVIOS, UNA VEZ REQUERIDO SU SEÑALAMIENTO

Esta causal de improcedencia del recurso de revocación se origina de lo establecido en artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, el cual, de manera clara, señala que si el recurrente en su escrito de interposición del recurso de revocación omite el requisito de expresar o señalar los agravios, se le requerirá para que dentro del plazo de cinco días los exprese y en caso de no hacerlo la autoridad fiscal desechará el recurso.

Cabe destacar que esta causal se da, una vez admitido el recurso y durante su tramitación, lo que hace pensar en una causal prácticamente superveniente.

9.12 RESOLUCIONES NEGATIVAS A UNA SOLICITUD DE DACION EN PAGO DE IMPUESTOS

Esta causal de improcedencia se encuentra establecida en el segundo párrafo del artículo 25 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación que a la letra señala:

“La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.”

Como se puede apreciar es determinante el texto del artículo citado, al establecer que en contra de una negativa a la solicitud de dación en pago de impuestos por parte de un particular no procederán ni el recurso administrativo ni el juicio de nulidad.

El Poder Judicial de la Federación coincidentemente ha sostenido criterio en similares términos.

“RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JUICIO DE NULIDAD. IMPROCEDENCIA DE LOS. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE LA TESORERIA DE LA FEDERACIÓN POR SU NATURALEZA, DEBE PREVALECER SOBRE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. En los conflictos fiscales ventilados ante el Tribunal Fiscal

de la Federación, en los que el contribuyente haga valer para la resolución de la litis correspondiente la aplicación de la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que prevé el conocimiento de este último, de los juicios promovidos en contra de sentencias definitivas que causen un agravio en materia fiscal y distinto al que se refieren la fracciones anteriores al del propio precepto; si en la sentencia combatida se determino que era procedente el recurso de reclamación planteado por la Administradora Local Jurídica de Ingresos, en representación de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en contra del auto admisorio de la demanda de nulidad respectiva proveniente de la negativa de la solicitud de dación de inmuebles en pago de impuestos, con apoyo en el artículo 25 de la ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, de acuerdo con la naturaleza de esta ley, que prevé una excepción tanto a los recursos administrativos como al juicio de nulidad, cuyo precepto, en su segundo párrafo, dispone que la aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por su naturaleza debe prevalecer sobre la ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, la que en citado artículo 11 fracción IV, únicamente determina, a manera de organización interna, la competencia de dicho precepto fiscal, y de ahí lo restringido de su aplicabilidad en los juicios correspondientes, ante la particular excepción del aludido artículo 25 de la invocada Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.”

Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Primero Circuito XXI.2o.10.A.

Amparo directo 269/97. Beneficiadora de Coco en Acapulco S.A. de C.V. 1o. de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Martiano Bautista Espinosa. Secretario: Juan Manuel Cárcamo Castillo.

Se considera que esta causal se incluya como otra fracción en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

9.13 ACTOS QUE TENGAN POR OBJETO HACER EFECTIVAS FIANZAS OTORGADAS EN GARANTÍA

Otra causal de improcedencia no prevista en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, pero si en dicho ordenamiento, es la señalada en el artículo 126 que prevé:

“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.”

Considero, al igual que las anteriores causales de improcedencia que no se encuentran previstas, que deben incluirse en el citado artículo 124 sin que se justifique su existencia o su establecimiento en un artículo aparte y aun cuando se encuentren en otras leyes, pues tal situación rompe con la sistematización que debe caracterizar a un ordenamiento legal, como lo es el Código Fiscal de la Federación.

Continuando con el análisis de la causal de referencia podemos mencionar que si bien como lo hemos observado en contra de este tipo de actos, no es procedente el recurso administrativo de revocación, el particular no que da en un estado de indefensión toda vez que cuenta con el Juicio de Nulidad, lo cual se puede apreciar en el artículo 11, fracción IX, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en donde se establece su competencia material.

Tal artículo y fracción señalan lo siguiente:

“El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

IX. Las que requieran el pago de las garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados”.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha emitido la siguiente tesis jurisprudencial:

“REVOCACIÓN, EL ARTICULO 126 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER IMPROCEDENCIA DE ESE RECURSO ADMINISTRATIVO CONTRA LOS ACTOS TENDIENTES A HACER EFECTIVAS FIANZAS OTOROGADAS PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS, NO VIOLA EL ARTICULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN. La garantía consagrada en el artículo 17 de Constitución debe interpretarse en el sentido de que en que las leyes se consignen los procedimientos administrativos, contenciosos o judiciales a través de los cuales los gobernados puedan obtener una administración de justicia expedita, pronta, completa, imparcial y gratuita. Sin embargo, esta garantía no es ilimitada en el sentido de que los gobernados puedan solicitar la Impartición de justicia través del procedimiento o juicio que deseen, ante la autoridad o tribunal que elijan y cuantas veces lo estimen pertinente, independientemente de la materia y del caso específico sobre el que se solicite se administre justicia. Tal interpretación tornaría nugatoria la garantía aludida pues provocaría un grave estado de inseguridad jurídica al impedir el acceso a la administración de la justicia a través precisamente del procedimiento administrativo, contencioso o judicial y ante la autoridad o tribunal que garantice una impartición expedita, pronta, completa e imparcial de justicia en el caso concreto y que culmine con una resolución o sentencia que adquiera la calidad de cosa juzgada o verdad legal. Por tanto, el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación, al establecer que el recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, no viola el artículo 17 Constitucional pues aun cuando el gobernado no pueda defenderse contra los actos aludidos a través del recurso mencionado, ello no significa que se limite o suspenda de su derecho para solicitar y obtener la administración de una justicia expedita, pronta, completa, imparcial y gratuita, en virtud de que contra los actos referidos procede el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación conforme a lo dispuesto en los artículos 95 de la Ley Federal de Instituciones y Fianzas, 197 y 207 del Código Fiscal de la Federación y 11 , fracción IX, de la Ley Orgánica del citado tribunal.”

Amparo directo en revisión 31100/98. Constructora Tatsa, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de 8 votos. Ausentes Genaro David Góngora Pimentel. Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Guitron. Secretaria: Maria Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

9.14 TRAS CAUSALES DE IMPROCEDENCIA

Puede existir una gran diversidad y variedad de actos contra los cuales no sea procedente el recurso de revocación, la cual, sin embargo, derivara fundamentalmente de dos circunstancias: la primera será de aquellos actos y situaciones que no se encuentran previstos en las hipótesis de procedencia del recurso y la otra es que puede tratarse de actos no definitivos; se mencionara alguna de ellas:

A) Los citatorios que Preceden a las Notificaciones que Deban Hacerse Personales

Aunque muy a menudo no se da el caso de que el particular impugne un citatorio, es importante comentar que dicho acto, al no tener carácter de definitivo no puede ser impugnado, pues, como ya lo hemos señalado reiteradamente en párrafos anteriores, para que un acto pueda ser impugnado debe tener como característica para su impugnación que sea definitivo, es decir, que la autoridad de mutuo propio o de oficio no lo pueda modificar; además, cabe mencionar que al citatorio se le puede caracterizar como un acto de trámite, pues una previa condición que exista citatorio en la notificación de carácter personal para que sea legal en el caso de no encontrarse la persona a la que va dirigido el acto a notificar.

Por tratarse de un acto de trámite y no definitivo, el citatorio, no puede impugnarse vía recurso de revocación, al menos de manera directa.

Por otra parte, cabe mencionar que la notificación sería el acto que podría impugnarse vía el recurso de revocación, en su modalidad de impugnación de las notificaciones, lo cual se establece en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de la impugnación de los citatorios previos a una notificación personal, se ha pronunciado en el siguiente sentido:

“LOS CITATORIS QUE EN LOS TÉRMINOS DEL ARTICULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION DEBEN PRECEDER A LAS NOTIFICACIONES PERSONALES, CUANDO NO SE ENCUENTRA LA PERSONA A QUIEN VA DIRIGIDA LA NOTIFICACIÓN, NO SON ACTOS DE AUTORIDAD QUE PÚEDAN

SER IMPUGNADOS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO. Los citatorios para poder efectuar una notificación personal no son susceptibles de ser impugnados en forma aislada en los términos del artículo 117, fracción II, incisos a), b), c) y d) del Código Fiscal de la Federación, sino, que por ser un acto preparatorio de la notificación personal de un acto o diligencia administrativa, será la notificación personal la susceptible de ser impugnada, por ser esta la que, en su caso, afecta los intereses jurídicos de la persona a quien se dirigió el citatorio.”

Juicio No. 1071/96. Sentencia de 30 de junio de 1997, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Rafael Sandoval Giles. Secretario: Lic. José Armando Linares Primero.

B) Invitaciones para Corregir su Situación Fiscal Enviadas por la Autoridad a los Contribuyentes Irregulares o Estados de Cuenta de Créditos a Cargo de los Particulares

Es conveniente destacar que este tipo de actos recientemente ha sido emitido por la autoridad fiscal, especialmente por las Administraciones locales de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria, con la finalidad de que de manera espontánea cumpla con las obligaciones fiscales que no ha cubierto.

Si bien puede destacarse como loable esta forma de actuar de la autoridad fiscal, también resultaría muy conveniente que en relación con la impugnación de tales actos -que a nuestro juicio no son definitivos y por tanto no impugnables vía recurso de revocación- la autoridad resolutora de dicho medio de defensa sostenga un criterio uniforme en la forma de resolverlos, pues se ha detectado que en algunas regiones del país se desechan esos recursos interpuestos contra tales actos, lo cual es correcto, pero en otras partes, regiones o localidades se admiten y se dejan sin efecto, lo cual es incorrecto, pues no debe perderse de vista que el actuar de la administración de la Administración Pública Tributaria debe ser apegada a derecho y la circunstancia de resolver recursos contra actos no definitivos aun cuando se resuelva de manera favorable al particular, trastoca el Estado de Derecho y la legalidad en la actuación de la autoridad administrativa, la cual ante una misma situación debe actuar de manera uniforme.

Por otra parte es conveniente distinguir que en algunos casos la improcedencia de algún medio de defensa no trae como consecuencia que tal forma de resolver sea desfavorable al particular, pues se da el caso, por ejemplo, de que si el acto que impugna no le afecta a su interés jurídico no puede considerarse como desfavorable tal modo de resolver, circunstancia o situación que sería aplicable para el caso de las invitaciones o estados de cuenta que se están comentando.

Otro tipo de documento relacionado con las invitaciones a que hemos hecho referencia son los formularios múltiples de pago que frecuentemente la autoridad recaudadora emite conjuntamente con el documento determinante del crédito. Respecto de este documento se puede mencionar que se trata más bien de un recibo o documento que emite la autoridad, a efecto de que el particular le sirva como su comprobante de pago.

Concluyendo, se trata de un documento comprobatorio de pago, obviamente si lo efectúa el particular, no pudiendo considerar a dicho documento como un acto de la autoridad y mucho menos de carácter definitivo, características mínimas para poder impugnarse de acuerdo con lo previsto con el artículo 117, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Aun así, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido criterio en contrario.

RECURSO DE REVOCACION. ES PROCEDENTE CONTRA EL FORMULARIO MULTIPLE DE PAGO SI EN EL SE DETERMINA UNA MULTA. Si en el formulario múltiple de pago se determina una multa por pago extemporáneo e incumplimiento a requerimiento y se cuantifica el cobro de los honorarios de ejecución, es evidente que se surte el supuesto de procedencia del recurso administrativo de revocación al determinarse un crédito fiscal accesorio, en consecuencia, es ilegal el desecamiento del recurso; por lo que procede confirmar la declaratoria de nulidad para el efecto de que la autoridad emita nueva resolución en la que se admita a trámite dicho recurso. (4)”

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-112/96/844/95. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 5 de julio de 1996, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en los resolutivos. Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: Lic. Ma. Concepción Martínez Godínez (Tesis aprobada en sesión de 15 de agosto de 1996).

No coincido obviamente con este criterio; sin embargo, es conveniente señalar que si el crédito correspondiente se determina mediante un oficio debidamente fundado y motivado y que además se acompaña un estado de cuenta, en tal caso, si sería procedente el recurso de revocación.

Coincidiendo con esto, el mismo tribunal ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial:

“OFICIO EN QUE SE DETERMINA EL SALDO DE UN CRÉDITO. CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE EN RECURSO DE REVOCACIÓN. Si la autoridad administrativa al analizar el expediente de un crédito fiscal, determina la existencia de un saldo a su favor, mismo que hace del conocimiento del particular mediante oficio, al que acompaña un estado de cuenta en el que se muestra en forma detallada el procedimiento aplicado para la determinación de dicho saldo, procede concluir que dicho oficio, constituye una resolución definitiva dictada por la autoridad fiscal federal que determina una contribución, por lo que se surte la hipótesis de procedencia del recurso de revocación, en términos del artículo 117, fracción I, inciso a), del Código Fiscal de la Federación (41).”

Juicio No. 114/98. Sentencia de 2 de septiembre de 1998, aprobada por mayoría de votos y voto con los resolutive primero y segundo voto en contra del resolutivo tercero. Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo. Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

C)Resoluciones que Nieguen Exenciones y que Ordenen el Pago de Adeudos Reconocidos por el Particular

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha señalado dicha causal de improcedencia en el siguiente criterio jurisprudencial:

“RECURSO DE REVOCACION. NO PROCEDE EN CONTRA DE RESOLUCIONES QUE NIEGUEN EXENCIONES Y EN LAS QUE ADEMÁS SE ORDENA EL COBRO DE BADEUDOS RECONOCIDOS POR EL CONTRIBUYENTE. Si la autoridad fiscal en su resolución, le comunica al contribuyente solicitante de una exención, que no procede la

misma y que además debe enterar un adeudo que reconoció en su promoción, sin que para esto último la propia autoridad hay ejercitado sus facultades de revisión y liquidación, el medio de defensa en contra de tal resolución es el juicio fiscal y no el recurso de revocación, en atención al texto expreso en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, que en su fracción I, limita el agotamiento de la instancia para los casos de determinación de contribuyentes o accesorios, lo que implica necesariamente el ejercicio de las facultades que en ese caso no han sido ejercitadas por la autoridad fiscal (3).”

Juicio No. 4464/88. Sentencia de 21 de abril de 1989, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Margarita Aguirre de Arriaja. Secretario: Lic. José Gustavo Acero Rodríguez.

D) Resolución que Niegue el Otorgamiento de un Estimulo Fiscal

Esta causa de improcedencia la retomamos de lo expresado por el Poder Judicial de la Federación en la siguiente tesis jurisprudencial:

“RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTICULO 117 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ES IMPROCEDENTE CONTRA LA NEGATIVA A OTORGAR UN ESTIMULO FISCAL. Los preceptos legales que prevén los recursos son de estricta interpretación y su aplicación debe limitarse al contenido de la ley. Por tanto, si la negativa a otorgar un estímulo fiscal no se encuentra prevista dentro de los supuestos contra los cuales procede el recurso de revocación, de conformidad con lo que dispone el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, es claro que dicho recurso es improcedente contra la referida negativa.

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Amparo directo 2391/94. Mac. Electrónica, S.A. de C.V. 26 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales, Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

E) Resolución que Niegue la Cancelación de una Fianza.

Tal causa deriva de que tal hipótesis no se encuentra prevista para la procedencia del recurso de revocación y así ha sido sostenido por Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“RECURSO DE REVOCACION. NO PROCEDEN EN CONTRA DE UNA RESOLUCION QUE NIEGUE LA CANCELACION DE UNA FIANZA. El artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, prevé la procedencia del recurso de revocación en contra de resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley o siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras; por tanto, si se interpone dicho medio de defensa en contra de un oficio en que se negó la cancelación de una fianza, otorgada para garantizar el interés fiscal respecto de la exención del pago del impuesto sobre la renta prevista en la fracción XV del artículo 77 de la ley de la materia, resulta legal su desechamiento, pues tal resolución no encuadra en la hipótesis del precepto citado en el primer termino (5).”

Juicio No. 145/93. Sentencia de 30 de agosto de 1993, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Celia López Reynoso. Secretario: Lic. Jorge Luis Rosas Sierra (Tesis aprobada en sesión de 10 de mayo de 1994).

F) La Orden de Visita

Como ya lo he mencionado, el recurso de revocación no procederá contra actos administrativos que no sean definitivos, la orden de visita en efecto es un acto administrativo pro de tramite y por tanto no definitivo.

Ya el Poder Judicial de la Federación así lo ha considerado:

“REVOCACION. EL RECURSO PREVISTO POR EL ARTICULO 117, FRACCION I, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO PROCEDE CONTRA LA ORDEN DE VISITA, POR NO SER ESTA UNA RESOLUCIÓN FISCAL DE CARÁCTER DEFINITIVO. Dicho precepto legal establece: ‘el recurso de revocación procederá contra: I. las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: ... d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia

fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código'. Del anterior dispositivo se desprende que el recurso de revocación solo es procedente contra resoluciones emitidas por autoridades fiscales que tengan el carácter de definitivas. De ahí que si el recurso de que se trata se interpone en contra de la orden de visita domiciliaria, la cual no tiene carácter definitiva, puesto que mediante ella de ningún modo se determina la situación jurídica del particular, sino que su único fin es la de llevar a cabo una revisión de los documentos del visitado directamente en su domicilio, es evidente que de acuerdo con el citado numeral, el medio de impugnación intentado resulta improcedente.”

Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito.

Revisión fiscal de 199/99. Subadministrador de lo Contencioso “1” de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla. 17 de febrero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Isabel Lliana Reyes Muñiz.

G) Oficio de Solicitud de Información y Documentación Emitido Durante un Visita Domiciliaria

Las mismas consideraciones hechas para la orden de visita, comentadas en párrafos anteriores, resultan del todo aplicables para todos los actos que se realicen en el trámite de la visita domiciliaria, por carecer todos ellos de la calidad de definitividad, la cual es una, *conditio sine qua non*, para que prospere por lo menos la admisión de dicho medio de defensa. En tal sentido existe pronunciamiento por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“OFICIO DE SOLICITUD DE INFORMACION Y DOCUMENTACION FORMULADO DURANTE UNA VISITA DOMICILIARIA. NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE MEDIANTE RECURSO DE REVOCACIÓN. Procede concluir que un oficio formulado por la autoridad, en el que contiene una solicitud de información y documentación, dentro de una visita domiciliaria practicada al particular, no reviste el carácter de resolución definitiva impugnabile mediante recurso de revocación, ya que ese oficio no constituye una resolución de autoridad, pues mediante el mismo no se determina una situación jurídica subjetiva, tomando en consideración que con su emisión de ese oficio causa molestia, no le causa agravio al contribuyente, ya que

este debe entenderse como la lesión o afectación de los derechos e intereses jurídicos de una persona, consecuentemente, respecto del oficio de solicitud de información y documentación referido, no se surte la hipótesis del artículo 117, fracción I. inciso d), del Código Fiscal de la Federación, por lo que procede reconocer la validez del oficio en que la autoridad desecha por improcedente el recurso de revocación interpuesto en contra de dicho oficio de solicitud (8).”

Juicio No. 1531/98. Sentencia de 1o. de febrero de 1999, aprobada por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo. Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

10- CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO

10.1 CONCEPTO

Rafael de Pina en su Diccionario de Derecho define que sobreseimiento es un “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”.

Por su parte 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”.

Tomando como referencia esta última definición y ya enfocado al tema del recurso de revocación, Sandoval Galindo señala que: “...en consecuencia, cuando se habla de resolución del recurso de revocación dictando o declarando su sobreseimiento, se está haciendo referencia a la resolución que debe presentarse para señalar que no podrá resolverse sobre los conceptos de agravio hechos valer por el recurrente, por existir un impedimento para ello”.⁷⁶

Resulta interesante destacar que en el Código Fiscal de la Federación, con la reforma fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, se incorporó el

⁷⁶ Op, cit, P.174.

artículo 133, fracción I, como una forma de resolver el recurso de revocación, la de sobreseerlo.

Asimismo, por otra parte también es interesante mencionar el hecho de que no es sino hasta la reforma fiscal que entro en vigor en 1998 cuando se adiciona, en el Código Fiscal de la Federación, el artículo 124-A que establece las causales de sobreseimiento, es decir, es hasta después de 10 años que se establecen dichas causales, cuando ya en 1988 se había establecido la forma de resolver el recurso sobreseyéndolo, situación que origino que, en dicho lapso, las resoluciones emitidas en tal sentido no tuvieran mas sustento o fundamento que el precitado artículo 133, fracción I, del Código de referencia, sin que hubiera en estricto sentido una causal de sobreseimiento que sustentara la resolución al recurso en dicho sentido.

10.2 LAS CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO

A) El Desistimiento del Recurrente

La primera causal de sobreseimiento que se establece en el Código en estudio es el desistimiento del recurrente, la cual se señala en el artículo 124-a de la siguiente manera:

“Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

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

Volviendo a Rafael de Pina, en su diccionario de derecho, respecto del desistimiento expresa: “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 a un ejercicio de un derecho o una actuación jurídica cualquiera”.

En consecuencia podemos afirmar que en materia de recursos el desistimiento seria una la manifestación o declaración expresa del recurrente de renunciar al medio de defensa interpuesto ante la autoridad fiscal.

Por lo tanto, al no existir el ejercicio del derecho de impugnar o de dejar de utilizar dicho medio de defensa, ya no habrá razón para que se tramite y resuelva el recurso.

B) Por la Existencia de una Causal de Improcedencia Superveniente una vez Iniciado el Tramite del Recuso Administrativo

La fracción II del artículo 124-A del Código en cuestión señala:

“Cuando durante el procedimiento en que se substancia 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 la cuestión planteada; ejemplo de ello sería que en contra del mismo acto impugnado este tramitándose un juicio de nulidad o dentro del tramite del recurso la autoridad emisora del acto impugnado lo revoque.

Ahora bien, a lo que se refiere la causal en estudio es el caso de que una vez establecida la procedencia del recurso y avocándose la autoridad a su tramitación o resolución sobrevenga una causal de improcedencia, originándose el sobreseimiento de dicho recurso.

En otras palabras, una vez que se esta substanciando el recurso, si sobreviene una causal de improcedencia de las establecidas en el artículo 124 del citado Código, la autoridad resolutora deberá decretar el sobreseimiento del recurso.

C) Inexistencia del Acto o Resolución Impugnada

La fracción III del artículo 124 del mismo Código establece:

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

Como ya he comentado en páginas anteriores, uno de los elementos o presupuestos esenciales para que exista el recurso administrativo es el acto administrativo; al no existir este elemento, no existe recurso administrativo.

Por lo tanto, dicha causal resulta lógica, aunque extraña, ya que precisamente el recurrente impugna por que sabe y debe anexar, además, el acto administrativo que esta impugnando; sin embargo, reiteramos que resulta lógica por que si la autoridad, al verificar y analizar el expediente administrativo de donde deriva o se supone se encuentra el acto impugnado, no existe o de las constancias que obran en el mismo queda demostrada su inexistencia, la autoridad deberá sobreseer el recurso intentado.

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.

Hoy en día resulta muy difícil que se actualice dicha causal de sobreseimiento, debido a los avances de la modernización administrativa.

D) Cesación de los Efectos del Acto o Resolución Impugnada

En relación con esta causal de sobreseimiento lo que se puede comentar es que un recurso y, en este caso, el de revocación carecería de razón de ser al desaparecer su objetivo o propósito que es el revocar o en su caso modificar el acto que se impugna, lo cual no pudiera darse al dejar de surtir sus efectos el acto impugnado.

Reiterando, un elemento o presupuesto esencial del recurso administrativo es que exista un acto administrativo que impugnar; al no existir este o sus efecto se estaría en el supuesto de la carencia de dicho elemento, el cual es un requisito sine qua non, se da la existencia de un recurso administrativo.

Es decir que resultaría contrario a la naturaleza del recurso que el mismo se siguiera tramitando sin ninguna finalidad práctica.

11.- DEL TRÁMITE DEL RECURSO

11.1 FORMALIDADES

Margáin Manatou, citando a Nava Negrete, señala que: “Se considera que toda exigencia técnica que condicione la procedencia del recurso o limite la acción del órgano revisor del acto, contribuye a negar la justicia mas elemental o a hacer nugatoria la garantía de defensa que significa el recurso administrativo para el derecho de los particulares...”⁷⁷

Tal caracterización a que hace referencia el ilustre doctrinario Nava Negrete tiene también su apoyo en la intención del legislador, plasmada en la exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1967, que de manera significativa y resumida aludía a que el recurso debiera tramitarse mediante “un procedimiento sencillo con pocas formalidades y que pueda ser utilizado por personas poco versadas en la materia fiscal”.*

Como se puede apreciar, tanto en la doctrina como en la legislación, se tiene presente que la intención o el deseo de establecer el recurso de revocación es el propósito de que el mismo sea utilizado como medio de defensa del particular, aun cuando este carezca de los conocimientos mínimos sobre la materia fiscal.

Y no únicamente la doctrina y la legislación así lo han considerado, sino también la propia jurisprudencia. Veamos:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS CARECEN DE REQUISITOS FORMALES. DEBERAN ADMITIRSE Y DARLES TRAMITE. Los recursos administrativos han sido creados para facilitar a los particulares las defensas de sus derechos y no para confundirlos ni entorpecer esta defensa, que en algunos casos se convierten en verdadera trampa procesal, de tal manera que la promoción de los particulares se encuentra interpuesta dentro del plazo que la ley señala y en las misma se expresan los argumentos que pretenden anular el acto

⁷⁷ Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa. 1959. Citado por Margáin Manatou, Emilio. Op, cit, P.25.

* Véase la transcripción de dicha exposición de motivos en la página 6 de la presente obra.

administrativo, la autoridad deberá admitirlo aunque carezca de ciertas formalidades cuya ausencia no desvirtúe la naturaleza de la promoción del recurrente.”

Revisión No. 669/84 resuelta en sesión de 17 de septiembre de 1985, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretaria: Lic. Ma. Del Carmen Arroyo Moreno.

Es muy importante señalar y además destacar que efectivamente el origen o la creación de los recursos administrativos en materia fiscal federal se debió a que el legislador considero que era necesario estatuir medios de defensa validos y eficaces que los particulares puedan utilizar para impugnar los actos de la autoridad fiscal que consideran lesivos a sus intereses y a su vez establecer esta instancia como un medio también de autorregulación de la propia Administración Pública, satisfaciendo como una finalidad primordial, el principio de legalidad y la garantía de previa audiencia.

Al respecto, Medina Payán nos dice: “La teología jurídica del recurso administrativo se enfoca a materias que son objeto del interés público, afecta a un sector de la población, por ello se exige que los actos administrativos satisfagan los requisitos constitucionales de Legalidad y Audiencia Previa consignados en los artículos 14 y 16 del propio ordenamiento”.⁷⁸

De todo lo expuesto se puede concluir que lo que origino el establecimiento del recurso administrativo en la legislación positiva mexicana es el hecho de que existiera un medio de defensa adecuado, sencillo, flexible, dinámico y a la vez eficaz para impugnar algún acto que se considera ilegal, motivo que ha sido considerado en tal sentido por los doctrinarios particulares y los tribunales; sin embargo, eso no ha sido suficiente, pues es necesario que también sea la propia autoridad administrativa la que entienda tal situación y efectúe en consecuencia, pues ya se ha señalado, y acertadamente Fix-Zamudio puntualiza, que las autoridades “los consideran, en términos generales, como un trámite mas dentro del

⁷⁸ Medina Payán, Ramón. El Recurso Administrativo y Control Constitucional de las Leyes en el Derecho Mexicano (II). Revista Mexicana de Justicia (México, D.F.). Editada por la Procuraduría General de la Republica. Marzo-Abril. 1982. No. 17. Vol. III. P. 60.

procedimiento administrativo dirigido a la emisión del acto o de la resolución que deben considerarse como definitivos”.⁷⁹

Se puede apreciar que existe casi unánimemente el criterio de que el recurso debe ser un medio sencillo y eficaz en la solución de las controversias suscitadas por un acto administrativo que es considerado ilegal por el particular. Dicha instancia por lo tanto debe carecer de rigorismo y expresiones solemnes.

Y también así lo ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. NO DEBE DESECHARSE POR RAZONES DE FORMA O POR EXIGENCIAS DE EXPRESIÓN. Los elementos característicos del recurso son: la existencia de una resolución que afecten un derecho que la ley tutela; la autoridad ante quien debe presentarse; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga este obligada a resolverlo, por lo tanto, si el particular promueve una instancia en la cual usando menciona ‘juicio de nulidad’ en lugar de recurso de revocación, esta cumpliendo con todos y cada uno de los requisitos del segundo, y resulta procedente admitir a trámite el recurso, ya que debe procurarse que los formalismos y exigencias de expresión sean atenuados a fin de que los recursos se admiten con eficacia y rapidez.”

Juicio 373/79, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de julio-diciembre de 1980. Tomo I. P. 833.

Tales consideraciones de tal forma el Legislador les ha ido incorporando a la legislación; un ejemplo de ello es lo que establece el segundo párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, el cual fue incluido a partir de 1985, pero en aquel entonces como antepenúltimo párrafo de dicho artículo, texto que hasta nuestros días no ha variado y el cual expresa lo siguiente:

⁷⁹ Op, cit, P.48.

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

Una vez expuesto lo anterior se puede concluir que si bien el recurso no debe sujetarse tanto para su interposición como para su tramitación y resolución a formalidades rigoristas, si debe contener ciertos requisitos mínimos, sobretodo para su interposición, los cuales se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 18 y 122, respectivamente, los cuales se examinarán de la siguiente forma:

11.2 REQUISITOS

A) Derivados del Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación

A1) Firma o huella digital del interesado o firma del representante legal

Aparentemente, esta formalidad de la firma no ha originado problemas por no ser muy recurrente su omisión; sin embargo, cuando ello ocurre representa uno de los problemas que ocasionalmente no tiene una solución rápida.

Considero que es muy difícil que una promoción y, en nuestro caso, un recurso no contenga la firma del interesado; sin embargo, ocurre.

La firma no es más que la expresión de la voluntad de un sujeto de querer lo que está solicitando, pidiendo, reclamando, denunciando, recurriendo, etc., en el escrito en el que se estampa la misma.

Cabe destacar que es necesario hacer una precisión terminológica antes de entrar al análisis de esta importante formalidad de las peticiones, que en general promueven los particulares ante las autoridades de cualquier tipo, aunque, obviamente, en este trabajo lo hacemos en relación con la autoridad administrativa.

Rafael de Pina, en su multicitado Diccionario de Derecho, dice que firma es: “Nombre y apellido (o apellidos) que una persona pone, con rúbrica o sin ella, al pie de un escrito, como señal de autenticidad”.

A su vez el Diccionario Larousse expresa: “Firma: Nombre de una persona con rúbrica, que se pone al pie de un escrito para demostrar que se es el autor o que se aprueba lo contenido en él”.

Por su parte, el Diccionario de la Real Academia Española, de la palabra firma, señala que consiste en: “El nombre y apellido o título de una persona, que esta se pone por rúbrica al pie de un documento escrito a mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que él se dice”.

Así tenemos que la finalidad de la firma es demostrar que el individuo que la hace es el autor del escrito en donde se estampa la misma, de donde se desprende que es una manifestación expresa y exterior de la voluntad del sujeto.

En materia jurídica, esta manifestación de la voluntad es importante, por que puede originar consecuencias de derecho; de ahí también su relevancia jurídica.

Dentro del campo del derecho fiscal la importancia de la firma que se encuentra plasmada en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, al establecer lo siguiente:

“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos de que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que se imprimirá su huella digital”.

De la redacción del texto transcrito podemos destacar varios aspectos:

- El primero es que la promoción debe ir firmada por el interesado.
- En segundo término, dicho artículo es flexible al señalar que si el escrito no va firmado por el interesado, puede ir firmado por otra persona que no sea la interesada, pero esta persona

debe de reunir la característica de que esté autorizada legalmente para ello, lo cual es congruente con lo que señala el artículo 19 del mismo Código.

- En tercer término, se establece una excepción a la obligación de firmar, la cual consiste en que, en el caso de que el interesado no sepa o no pueda firmar, imprimirá su huella digital. Este último aspecto sobresale, ya que la flexibilidad es excepcional, toda vez que personas por su nivel cultural, social o económico, puedan ser suplantadas al promover este medio de defensa, pues puede darse el caso de que ni siquiera ellos impriman sus huellas digitales, sino sean los profesionistas que lo asesoren o procuren la interposición de los recursos respectivos, sin que exista o pueda existir sanción al respecto, puesto que la autoridad, al aceptar o admitir recursos que solo contengan huellas digitales, prejuzgaran o supondrán que son del interesado y, aun más, resolviendo dicha instancia admitiéndolo.

No hay que olvidar, así como lo señala Ramírez Ruiz, "...que el contenido de dicha promoción se le atribuya al contribuyente que formula efectivamente, ya que ello implica un acto jurídico en el deba existir una persona que sea su titular o emisor".⁸⁰

Otro aspecto que es interesante ya en este momento destacar es, que para el caso de que exista una omisión de la firma, es decir, no exista en el escrito del recurso, no es factible requerirla por dicha omisión, ya que se considera que el recurrente no ha expresado o exteriorizado su voluntad de interponer el recurso respectivo, caso en el cual estaríamos en presencia de un documento anónimo o apócrifo carente de toda validez y eficacia.

Al respecto Sandoval Galindo comenta que: de esta manera debemos considerar que la existencia de la firma o huella digital en su caso, en los escritos que se promueven ante la autoridad fiscal no es uno más de los requisitos que en la redacción subsecuente del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación se establecen para las promociones, sino que se trata de un presupuesto jurídico necesario para acreditar el interés jurídico sobre el motivo u objeto de la promoción, y que en consecuencia no se sujeta a las reglas para requerir que se subsane su

⁸⁰ Op, cit, P.49.

omisión, pues si no existe el multicitado interés jurídico, no habrá entonces a quien requerir para que acredite algo que de hecho y de derecho no existe”.⁸¹

Cuando se da este supuesto de la omisión de la firma en el escrito del recurso, la autoridad fiscal resolutora de los mismos ha seguido el criterio de aplicar por analogía el artículo 199 del Código Fiscal de la Federación contenido en el Título VI referido al Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual señala lo siguiente:

“Toda promoción deberá estar firmada por quien la formule y sin este requisito se tendrá por no presentada, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.”

Se considera muy conveniente que se reforme el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación para expresarlo en términos semejantes al artículo 199 del mismo Código, con lo cual se le daría mayor certeza y seguridad jurídica al propio contribuyente de cómo resolvería la autoridad, en caso de omisión de la firma en el escrito de interposición de su recurso de revocación.

Otra situación importante y también problemática que se ha presentado en relación con la firma de los recursos es que en algunos casos los firmantes de los medios de defensa no son los interesados sino otras personas, que falsifican las firmas de aquéllos.

En este supuesto, la autoridad fiscal resolutora de recursos ha sostenido en determinados casos que. Como en algunos de ellos se ha podido constatar a simple vista y sin necesidad de peritaje, la firma no corresponde al particular recurrente, por que se ha comprobado y cotejado con escritos del interesado, se actualiza la gestión de negocios y origina el tener por no presentados los citados recursos.

No comparto tal criterio, ya que en primer lugar la autoridad fiscal resolutora de los recursos no es un perito en materia para determinar si es o no la firma recurrente, pues es la prueba

⁸¹ Op, cit, P.141.

pericial caligrafoscópica la que permitiría concluir que la firma estampada en el citado documento o escrito no corresponde a la del recurrente interesado.

Y así ha sido sostenido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“FIRMAS DIFERENTES, PARA EL EFECTO DE DETERMINAR LA AUTENTICIDAD DE UNA FIRMA ES NECESARIO DESAHOGAR LA PRUEBA PERICIAL CALIGRAFICA. Si de las constancias que obran en autos se advierte que la autoridad sin apoyarse en conocimientos técnicos sobreseyó el recurso de revocación interpuesto por el actor, porque a su criterio la firma que aparece en dicha instancia no fue puesta por quien formulo el recurso, debe considerarse que tal conclusión es violatoria en perjuicio del actor de las garantías de legalidad y seguridad jurídicas, ya que la demandada se encontraba obligada a desahogar la prueba pericial caligráfica, para determinar si la firma que aparece en el recurso administrativo corresponde al recurrente (21).”

Juicio No. 158/94. Sentencia de 22 de febrero de 1995, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Raúl Lerma Jasso. Secretario: Lic. Juan Guillén Morán.

En todo caso, la autoridad se debería sujetar a lo prevenido por el artículo 138 del Código federal de Procedimientos Civiles, que señala que: “Podrá pedirse el cotejo de firmas, letras o huellas digitales, siempre que se niegue o se ponga en duda la autenticidad de un documento privado. Para este cotejo se procederá con sujeción a lo que se previene en el Capítulo IV, de este Título.”*

Ahora bien, por lo que respecta en algunos casos la autoridad ha considerado que es un hecho notorio que la firma plasmada en el escrito del recurso no es la del recurrente, argumentando que esto es así por que se ha corroborado con algunos documentos firmados por el mismo, se considera que dicha argumentación carece de sustento, porque la firma de una persona no constituye un hecho notorio, pues no reúne la característica de tal.

* El Capítulo IV del Citado Código se refiere a las reglas a las que se sujeta la prueba pericial.

Rafael de Pina, nuevamente con su multicitado Diccionario de derecho, nos ilustra al definir el hecho notorio, diciendo que en este es un “Hecho (o acto) cuyo conocimiento se da por supuesto en relación con cualquier persona que se halle en posesión de la cultura media correspondiente a un determinado círculo social y que, por consiguiente, no necesite ser probado por el juez en el proceso para que lo tome en consideración en el momento de dictar la sentencia, siempre que haya sido afirmado oportunamente...”.

Es importante señalar que, independientemente de lo anterior, en el caso de la falsedad de firmas lo conveniente es que la autoridad mediante una prueba pericial, determine tal situación y resuelva acorde con la valoración de la misma, dando con ello mayor seguridad jurídica al recurrente, resolviendo su medio de defensa, apegado a derecho y atendiendo, como debe ser en estos casos, al principio de legalidad que debe regir toda actuación de la autoridad administrativa.

Por otra parte es conveniente destacar que si en verdad existe la falsedad, la autoridad tendrá todo el derecho de aplicar lo preceptuado por las leyes penales.

Tal consideración se deduce de lo establecido en la primera parte del artículo 141 del Código Federal de Procedimientos Civiles que señala lo siguiente: “Cuando alguna de las partes sostenga la falsedad de un documento, se observaran las prescripciones relativas de las leyes penales aplicables...”.

A2) Forma oficial

Otro requisito o formalidad del recurso es que este sea presentado en la forma oficial que al efecto sea aprobada por la autoridad fiscal. Esta formalidad se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo 18 del Código que se está comentando y señala:

“las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso esta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos...”

La Resolución de que Adiciona a la que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1984, en su regla 9-A, aprobó la forma oficial de interposición del recurso administrativo de revocación, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1984.

Muy probablemente, esta forma tuvo vigencia hasta el año de 1991, reiniciándose a partir del 21 de marzo de 1994, como lo señala el Lic. Domingo Díaz Hernández, en su trabajo denominado "Formas Oficiales para la Interposición de Recursos de Revocación y Condonación de Multas" y que a la letra dice: "La Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por medio de la regla 61 y anexo 1 de la Resolución que establece reglas para 1994 Reglas de Carácter General excepto las relacionadas con el Comercio Exterior, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 28 de marzo de 1994, retomando las medidas que hasta 1991, se tenía prevista establece de nueva cuenta la forma obligatoria para los contribuyentes la utilización de los formatos HSCM-1 (SOLICITUD DE CONDONACION DE MULTAS) y HRRR-1 (INTERPOSICION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN)".⁸²

La citada regla 61 que disponía que: "De conformidad con los artículos 18 y 31 y demás relativos en el Código Fiscal de la Federación las formas aprobadas por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, que deben ser utilizadas por los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, son las que se den a conocer en el anexo 1 de esta Resolución".

Una observación crítica que se le puede hacer a la citada regla es que en ella se deben de prever formas oficiales para el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente; no así para el ejercicio de algún derecho, como lo es interponer un medio de defensa o el del recuso administrativo.

Es decir, se considera incorrecto el establecimiento de tales formas oficiales en relación con el recurso, en virtud de que este es un derecho, no una obligación.

⁸² De Díaz Hernández, Domingo. Formas Oficiales para la Interposición de Recursos de Revocación y Condonación de Multas. Dimensión Jurídica Fiscal. México. Mayo de 1994. P. 36.

Por otro lado es conveniente destacar que dichas formas no fueron utilizadas por los particulares, ya que los datos que se contenían en las mismas ya no tenían alguna utilidad práctica o estaban muy desactualizadas, además que con el formato que se establecía no permitía al particular expresarse con la libertad y extensión que lo quisiera hacer. Por otra parte, la utilización del formato libre y la aceptación de parte de la autoridad hizo que dichos formatos cayeran en desuso.

Actualmente sigue vigente el formato libre, que permite al particular expresar con mayor libertad sus argumentos, lo cual no implica que dicho escrito no deba presentarse con el número de ejemplares que la autoridad señale.

A3) Constar por escrito

Pareciera una obviedad este requisito, ya que en el párrafo anterior a la fracción I del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, donde se señala este requisito, ya se hace referencia a que se debe presentar en la forma oficial y, en caso de no existir esta, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señale la autoridad en tales circunstancias se esta haciendo alusión a que debe ser lógicamente por escrito, lo cual significa que el documento donde se contiene el recurso de revocación puede estar escrito a máquina, por computadora o de puño y letra del recurrente.

Si bien es cierto que nuestro derecho positivo prevé que todas las actuaciones ante la autoridad seña por escrito, en algunos casos, como lo es el Juicio de Amparo, la demanda se puede se puede presentar por comparecencia, como lo señalan los artículos 3 y 117 de la Ley de Amparo.

Se menciona esto a efecto de establecer que en materia fiscal y sobren todo del recurso de revocación no existe la posibilidad de interponerlo por medio de comparecencia.

En términos generales podemos decir que este requisito consiste en representar en un documento palabras por medio de letras u otros signos lingüísticos convencionales o previamente establecidos que indique o exprese la petición del particular. Escrito que tiene

como función primordial la comunicación con la autoridad a efecto de que esta actúe en consecuencia.

A4) El nombre o la denominación o razón social

Nombre, según Rafael de Pina, es el “Signo que distingue a una persona de las demás en sus relaciones jurídicas y sociales. Consta del nombre propio (Juan, Pedro, etc.) y del nombre de la familia o apellidos (Fernández, Rodríguez, Martínez, etc.)”.

Este requisito permite identificar al particular que recurre el acto que le afecta en su esfera jurídica y con el se puede establecer e su vez, si tal persona es el interesado o interesada para impugnar mediante el recurso de revocación de determinado acto.

Tal es la importancia del cumplimiento de dicho requisito por parte del recurrente, que en algunos casos las autoridades fiscales encargadas de resolver los recursos administrativos han resultado que en el caso de que el nombre de la persona contenido en el acto impugnado y el nombre en el escrito de interposición del recurso respectivo no sean los mismos, se desecha y o se tendrá por no dispuesto dicho medio de defensa en virtud de tratarse de distintas personas y por lo tanto de la que recurre, de carácter de interés jurídico o de llevar a cabo gestión de negocios.

El hecho de que aparezca el nombre de la persona en el documento por medio del cual se interpone el recurso significa que a dicha persona se le imputa o se le considera titular de la petición o acción ejercida, de tal manera que esa circunstancia le traerá consecuencias de derecho.

Siguiendo al mismo autor, nos dice que razón social “es el nombre de la sociedad mercantil formado con el de uno de los socios, con el de alguno de ellos o con los de todos”.

Es importante que una persona moral de carácter mercantil siempre contara con su razón y denominación social y que tanto ellas como las personas físicas son sujetos de derechos y obligaciones, situación que las hace susceptibles de ser destinatarias de actos de la

autoridad fiscal, con los cuales pueden estar en desacuerdo y por lo tanto impugnarlos a través de la instancia administrativa del recurso de revocación.

Por otra parte, Rafael de Pina nos dice que la denominación de la sociedad mercantil es el “Nombre de algunas sociedades (como la anónima, por ejemplo) en el que no figura el de ninguno de los socios. La denominación social puede formarse libremente, siempre que no de lugar a confusiones a con las empleadas por otras sociedades.

En todo caso, deberá indicarse, junto a la denominación de la sociedad, el tipo social adoptado”.

A5) Domicilio fiscal

Este requisito es de suma importancia, ya que, como lo señala en artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, sirve para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, lo cual también es congruente con lo preceptuado en el artículo 121 del mismo Código, que señala que “El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente...”.

Tal importancia del domicilio ha sido destacada de manera brillante por el jurista Arrijo Vizcaíno, cuando expresa que “El domicilio es, pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo... la localización del sujeto pasivo; la ubicación y la identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, etc.”.⁸³

A5.1) Personas físicas

En relación con el domicilio fiscal, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 10 establece lo siguiente:

“Se considera domicilio fiscal:

I. tratándose de personas físicas:

⁸³ Op, cit, P. 181.

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presenten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal, de sus actividades”.

A 5.2.) Personas morales

“II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, en su defecto el que designen”.

A6) Clave del Registro Federal de Contribuyentes

Una de las obligaciones formales que tienen a su cargo los contribuyentes y que constituye una obligación de hacer es la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, misma que se origina junto con otras obligaciones, por la relación jurídico tributaria que se establece entre los dos sujetos que la constituyen, el sujeto Activo, Estado y el Sujeto Pasivo, particular o gobernado.

Tal obligación de inscripción a este registro se encuentra establecida en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación que señala:

“Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que están obligadas a emitir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este Código”.

A su vez en sus párrafos diez y once se señala la obligación de citar donde la clave en todas las promociones que se presenten ante la autoridad fiscal y la forma de dar a conocer dicha clave al contribuyente, respectivamente; dichos párrafos señalan lo siguiente:

“La Secretaria de Hacienda y Crédito Público llevara el registro federadle contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que la propia Secretaria obtenga por cualquier otro medio; así mismo asignara la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este ultimo caso se trate de asuntos en que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público sea parte...

La clave a que se refiere el párrafo que antecede se dará a conocer a través de un documento que se denominara cedula de identificación fiscal, la cual deberá contener las características que señale la Secretaria de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general”.

Finalmente, mencionamos que el hecho de no citar la clave de registro Federal de Contribuyentes, además del requerimiento para que se cumpla tal omisión con su respectivo apercibimiento, trae aparejada de no cumplirse con el requerimiento que el contribuyente incurra en una infracción la cual esta presente en el artículo 79, fracción IV, del citado Código y que señala lo siguiente:

“Son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en sus declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se este obligado conforme a la ley”.

Llama la atención el hecho de que por falta de este requisito, si se incurre en una infracción y tratándose de otros, como el domicilio fiscal, que es tan importante como aquel, no se establezca como infracción.

Asimismo no es de destacar que no solo opera la infracción cuando no se cita, sino también cuando se utiliza alguna no asignada por la autoridad, lo cual también se considera injusto, pues es de todos conocido los errores en que se incurre cuando por un descuido o por error se cambia una letra por otra, sin mala intención o dolo.

Se considera que es mas que suficiente la sanción que se expresa en el apercibimiento del requerimiento, cuando se omite este requisito, al tener por no presentada esta promoción, lo cual ya de por si resulta gravoso para el contribuyente, al menos en el caso del recurso de revocación.

La sanción que corresponde para la infracción mencionada, relativa a la cita de la clave del Registro Federal de Contribuyentes o la utilización de alguna no asignada por la autoridad fiscal en la promoción de los contribuyentes, es una multa prevista en el artículo 80, fracción III inciso b).

A7) Señalamiento de la autoridad a la que se dirige el propósito de la promoción

Estos requisito parecieran muy fáciles de cumplir; sin embargo, muchas veces el hecho de no precisárselo a la autoridad causa retardo de lo solicitado.

Respecto de esto, es preciso comentar que sitien, en algunas ocasiones, el escrito del recurso va dirigido a una autoridad determinada, puede suceder que esta no sea la competente para resolverlo, lo que origina que el escrito del recurrente sea remitido a la autoridad competente para su resolución, dirigiendo le copia al recurrente de tal situación, a efecto de que tenga conocimiento de donde se va a resolver su instancia.

Como se puede apreciar en caso descrito, si bien es cierto que se señala la autoridad la que se dirige, puede suceder que esta no sea la competente por lo tanto se origina una remisión del escrito de interposición del recurso a la competente. En este sentido se esta hablando no de una omisión de algún requisito del artículo 18 del citado Código, sino de una equivocación de

una presentación del recurso ante la autoridad incompetente, por lo que se surte la hipótesis prevista en el artículo 120, segundo párrafo, del mismo Código.*

En relación con el propósito de la promoción sería ilógico pensar que se presente una petición o una instancia sin señalar lo que se quiere, pues en si mismo el propósito constituye la esencia para accionar la facultad o derecho de pedir del contribuyente, es decir, que es lo que se pretende el particular al presentar un asunto ante la autoridad.

B) Requisitos Opcionales o Convencionales

B1) Domicilio convencional para oír y recibir notificaciones

Respecto de este requisito podemos mencionar lo siguiente:

- a. En virtud de que es convencional u opcional no es necesario o indispensable que se señale.
- b. Que la omisión de tal señalamiento no trae como consecuencia una sanción o algún requerimiento, ya que esta en presencia de una norma permisiva.
- c. Que, en caso de no señalarse, se considerara al domicilio fiscal como convencional para oír y recibir notificaciones.

B2) Nombre de la persona autorizada para oír y recibir notificaciones

Este requisito constituye una facilidad adicional para que los particulares que realizan una petición o promoción.

Por otra parte, cabe destacar que en el penúltimo párrafo del artículo 18 del Código en mención se establece la obligación a cargo de la autoridad fiscal de requerir al promovente, a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con alguno de los requisitos que hubiera omitido y señala también la sanción en el caso de que, una vez hecho el requerimiento, no se cumpla con el requisito omitido, considerando a la promoción como no presentada.

De acuerdo con la redacción de este último párrafo del artículo en análisis podemos señalar:

* se tendrá en este caso que remitir el recurso a la autoridad competente para resolverlo.

En primer lugar no se expresa que tipo de días son, si se refiere a naturales o hábiles; consideramos que tal omisión obedece a que tal plazo se sujetara a lo establecido por el artículo 12 del mismo Código, que regula que en los plazos fijados en días no se consideran los inhábiles, por lo que es de concluir que se refiere a los días hábiles.

Sin embargo, se considera conveniente que tal artículo señale de manera clara que se trata de días hábiles, tomando en consideración la teología del recurso administrativo, que es la de otorgarle mayores facilidades al particular para ejercitarlo y que mejor que las normas que tienen alguna relación con la regulación de dicho medio de defensa sean lo mas precisas posibles.

Por otro lado en parecidos términos es conveniente comentar que también dicho párrafo no es preciso al señalar en que momento inicia el computo del plazo de los 10 días, circunstancia que Sandoval Galindo ya había observado al decir que “cuando existen deficiencias en el escrito en cuanto a los requisitos del artículo que aquí se analiza, debe señalarse que para el computo del plazo referido existe la omisión al señalar cuando debe iniciarse, de tal forma que atendiendo al hecho cierto de que esta omisión no puede perjudicar al particular, en nuestra opinión que deberá computarse a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento para subsanar las irregularidades”.⁸⁴

Se comparte tal punto de vista, además de que tiene relación con lo preceptuado en el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación, específicamente en lo que se refiere al surtimiento de los efectos de la notificación, que es el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas, aun cuando cabe señalar que en este artículo no se señala a partir de que momento se debe considerar o tomar como (inicio) de un plazo, pues dicho plazo pudiera iniciar a partir del día en que surtió efectos o el día hábil siguiente, según lo señale la norma al regular un tramite o procedimiento.

⁸⁴ Op, cit, P.142.

Finalmente, una crítica que se le puede hacer al citado penúltimo párrafo del artículo 18 es que se señala de manera general que se requerirá al promovente a fin de que en el plazo de 10 días cumpla con alguno de los requisitos a que se refiere el artículo 18 del Código fiscal de la Federación, cuando obviamente se haya omitido alguno de ellos, los cuales se considera son los que se establecen en las cuatro fracciones, aunque el mismo párrafo en análisis deja entrever de manera determinante que sería todo lo que señala el artículo, al establecer que “si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario”.

Tal y como esta redactado dicho párrafo se debe interpretar que también sería un requisito que se tendría que requerir por parte de la autoridad el hecho de que el escrito no estuviera firmado, ya sea por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello o, aun más, en el caso de que el escrito no tuviera impresa una huella digital.

Tal interpretación, desde nuestro punto de vista, resulta absurda, pues un escrito que no contenga firma o huella digital no puede tomarse en consideración, pues estaríamos en presencia, si bien no de un anónimo, si de un documento apócrifo, en el que la autenticidad o mejor dicho la titularidad o el interés se supondría y no podría ser reconocido o imputable a alguien, aunque estuviera su nombre impreso en el mismo, pues cabe señalar que el derecho no puede reconocer validez, autenticidad, legitimación, titularidad o interés, bajo consideraciones supuestas, sino que tiene que ser precisas, concretas y reales; todo ello en aras del bien jurídico de la seguridad jurídica.

Margáin Manautou al respecto señala que: “Por último, el escrito agotando el recurso administrativo que no este firmado por el interesado su representante legal, equivale a la nada”.⁸⁵

⁸⁵ Op, cit, P. 75.

Y en su nota de pie de pagina de su excelente libro “El Recurso Administrativo en México” enfatiza que: “En estos casos el recurrente ha alegado, ante los tribunales, que no debió habersele desechado su escrito agotando el recurso administrativo, sino que debió de habersele requerido para que subsanara esa irregularidad, pretensión esta que se ha rechazado”.⁸⁶

De esto último expresado por el maestro Margáin Manautou se puede inferir que los tribunales han considerado que en la circunstancia de omisión de firma estará presente y será causa de confusión si se sigue con la misma redacción; se sugeriría al respecto una reforma o derogación de dicho texto.

Finalmente, en relación con dicho párrafo y siguiendo con lo que ya se señalaba, que la expresión de que “cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo...” es muy general y abarca todo el texto del artículo 18 del citado Código; ello trae a colación otra situación problemática y confusa, ya que en la fracción IV se establece una norma o disposición de carácter permisiva al establecer que: “En su caso...”, lo cual conlleva a considerar que es potestativo al particular el señalar lo que en ella se establece; por lo tanto, al incumplimiento de este requisito que es opcional o convencional no le sería aplicable el requerimiento para su cumplimiento o que en caso de omitirlo se tenga por no presentado o no interpuesto, ya sea la promoción o el recurso respectivo.

Coincidiendo con esta opinión, Ramírez Ruiz, desde su punto de vista puntualiza: “Consideramos que es necesario precisar que la autoridad no deberá prevenir y menos tener por no presentada una promoción, cuando la omisión consistiere en el incumplimiento del artículo de la fracción IV de este artículo (18), ya que en la misma se contiene una norma permisiva mas no obligatoria, ya que solamente otorga a los particulares promoventes el derecho a señalar un domicilio distinto al fiscal para recibir notificaciones o bien para autorizar a personas para que las reciban, por lo que , si el particular no hubiere hecho uso de tal derecho las notificaciones deberán hacerse en el domicilio fiscal manifestado, en términos

⁸⁶ Ibid. P. 75.

de lo dispuesto a los artículos 134, 136, y 137 de este Código, por lo que de ningún modo deberá tenerse por no presentada la promoción.”⁸⁷

11.3 REQUISITOS DERIVADOS DEL ARTICULO 122 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A) Señalamiento de la Resolución o Acto de Impugna

Evidentemente a este requisito no solamente debe considerársele como tal, sino que, además, es un presupuesto esencial del recurso administrativo, sin el cual no pudiéramos hablar de la existencia de este medio de defensa.

En virtud de tal consideración resulta ilógico pensar que un recurso se omita el señalamiento del acto o resolución impugnada. Dicho señalamiento consiste en identificar de manera precisa el acto o resolución, es decir expresar en el escrito del recurso el tipo de acto o resolución: una multa, liquidación, determinación, requerimiento de pago, un embargo, etc., el número de crédito si es que este se expresa, el número de oficio en donde se contiene el acto o resolución, la fecha de del citado oficio, así como que servidor publico es el que lo emite y a su vez resulta conveniente señalar la cantidad si es que la hubiera.

B) Señalamiento o Expresión de Agravios que Cause el Acto o Resolución Impugnada

Se considera que quizás el tema mas importante en relación con este medio de defensa lo sea el de la expresión de agravios y que no solo en la materia del recurso administrativo tiene relevancia, sino también en los procesos seguidos ante los tribunales federales sea el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y los que integran el Poder Judicial Federal, llamándose, en el Juicio de Nulidad, conceptos de impugnación y, en el caso de Juicio de Amparo, concepto de violación.

La estructura, la conformación o la expresión de los agravios constituyen la parte fundamental del recurso.

⁸⁷ Op, cit, pp. 50 y 51.

En la práctica profesional es muy frecuente observar que en algunos recursos la expresión de dichos agravios, es decir, hay una ausencia total de tales argumentos. Asimismo, también es muy común ver que en algunos recursos la expresión de dichos agravios no se encuentre bien estructurada, resultando inoperantes, insuficientes, insubsistentes y, en algunos casos hasta improcedentes, lo que origina o causa que la autoridad confirme la resolución o el acto impugnado, todo ello en perjuicio del recurrente.

B1) Concepto doctrinal

El licenciado Rigoberto Reyes Altamirano, en su diccionario de términos fiscales, expresa respecto del término agravio lo siguiente: “En materia administrativa fiscal, consideramos que agravio, es la lesión o lesiones o afectación jurídicas, de la que se duele el gobernado y que invoca o hace valer al impugnar o controvertir un acto o resolución de la autoridad fiscal”.

Aun cuando tal definición es muy general se considera que sería conveniente su incorporación con otra redacción mediante una adición al Código Fiscal de la Federación, pues en dicho ordenamiento no existe una definición legal; lo anterior se considera así, pues no hay que olvidar que el espíritu del legislador fue establecer un medio de defensa a favor del particular, para impugnar los actos o resoluciones de la autoridad fiscal que le fueran desfavorables y aun y sobre todo cuando dichos particulares carecieran de los conocimientos técnicos al respecto.

Por otro lado, continuando con el tema del agravio, es conveniente retomar que, en las diversas definiciones doctrinales que se han emitido al respecto, un elemento común es el hecho de que se trata de una afectación o lesión jurídica, es decir, la violación, detrimento o menoscabo de algún derecho.

Cabe de hacerse la siguiente pregunta al respecto y sobre todo en esta materia, ¿se refiere al hecho real, objetivo, personal, subjetivo, político o a todos en conjunto?

Atendiendo a tal cuestión, primeramente surge un aspecto que se debe analizar, la relación que se establece entre el particular y la administración pública, en este caso, la fiscal.

Al respecto debo mencionar que a esta relación la podemos denominar como una relación jurídica administrativa a la cual se le puede definir como el vínculo que surge entre los dos sujetos –el particular y la Administración Pública Fiscal- respecto de la generación de consecuencias jurídicas que se traducen en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones.

Relación que, al decir del jurista Lucero Espinosa, hace surgir otro concepto importante “Como una consecuencia del reconocimiento de la existencia de la relación jurídica o administrativa, surge la noción de derecho subjetivo”.⁸⁸

Mismo termino que al ser definido previamente por el señala: “El derecho subjetivo consiste en la facultad de un sujeto para exigir de otro una acción u omisión concreta, protegida directamente por el derecho objetivo. Es decir que el derecho subjetivo supone la existencia de dos elementos una facultad de exigir y una obligación correlativa”;⁸⁹ y mas adelante enfatiza diciendo: “por esta razón, los derechos públicos subjetivos de los gobernados se consideran como la facultad de un particular para exigir de la Administración una determinada conducta que se traduce en un hacer, o en dar, o en un no hacer, protegida por el derecho objetivo en forma directa. En tal virtud, esa facultad de exigencia a la Administración, se encuentra protegida, en los sistemas jurídicos, por un recuso administrativo...”⁹⁰

Precisando se puede decir que el agravio en tal sentido seria la constatación de un menoscabo, violación, mutilación o lesión a un derecho publico subjetivo, el cual se encuentra protegido por el derecho objetivo y que puede invocarse o expresarse cuando la autoridad administrativa fiscal concretiza dicha afectación al emitir una resolución o una acto dirigido al particular.

⁸⁸ Op, cit, P. 5.

⁸⁹ Ibidem. P. 4.

⁹⁰ Ibid. P. 6.

B2) Concepto jurisprudencial

En virtud de la inexistencia de un concepto legal acudiremos a la terminología que han elaborado nuestros tribunales respecto de nuestro concepto en análisis:

Concepto jurisprudencial que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido al emitir el siguiente precedente:

“CONCEPTO DE AGRAVIO. REQUISITOS QUE DEBE REUNIR. Para considerar que la demandante ha manifestado un concepto de agravio en contra de una resolución impugnada, debe señalar con precisión la parte de la resolución que lesiona alguno de sus derechos, debiendo mencionar el precepto o preceptos jurídicos que a su juicio dejó de aplicar o aplicó debidamente la demandada, externando asimismo los razonamientos lógico-jurídicos por los que concluya que efectivamente exista omisión o indebida aplicación de los preceptos aplicables al caso concreto. Si falta alguno de estos requisitos no habrá concepto de agravio.”

Revisión No. 657/84. Resuelta en sesión de 21 de febrero de 1985, por unanimidad de votos. Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario: Lic. Flavio Galván.

Tesis de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 87, P. 703.

B3) Conformación del agravio

Con los elementos ya esbozados se puede decir que para que se conforme o estructure un agravio debemos tener presentes los siguientes elementos:

- En primer lugar se debe precisar la parte de la resolución, es decir, detallar en el escrito del recurso el texto de la resolución que lesione o vulnere alguno de los derechos del particular.
- En segundo lugar mencionar o expresar los preceptos o artículos legales que a juicio del particular la autoridad dejó de aplicar o aplicó indebidamente.

Este segundo elemento es muy importante ya que se destaca que no solamente se vulnera un precepto legal por su aplicación indebida por parte de la autoridad, sino también por que se omite aplicar la correcta situación que los doctrinarios no han estudiado a profundidad, pero que es importante mencionar.

- El tercer elemento es la manifestación o expresión de los razonamientos lógicos y además jurídicos con los que se llegue a la conclusión de que efectivamente se cometió la lesión o violación al derecho del particular recurrente.

Tal vez sea este tercer elemento el que mayor problema revista para el particular; de ahí que su estudio y con figuración sea de tal relevancia que es muy importante que se tenga mucho cuidado al expresarlos por parte del particular, así como el análisis que haga la autoridad.

Es muy conveniente destacar que la autoridad en algunos casos, ha resuelto de manera intencional confirmando la validez del acto impugnado, calificando las argumentaciones que alude el recurrente como agravios inoperantes, imprecedentes o insuficientes, sin que tales argumentaciones no constituyan un agravio.*

En la situación descrita, la autoridad ante la omisión de agravios en el escrito de interposición del recurso de revocación deberá requerir al recurrente a efecto de que este subsane su omisión, lo cual se cumple expresándolos; todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 122 del Código de referencia.

B4) Clasificación de los agravios elaborada por los tribunales

Como ya se había mencionado, tal es la importancia que reviste este requisito del recurso, que los tribunales federales, tanto de la Justicia Fiscal y Administrativa como los que conforman al Poder Judicial Federal, han sostenido diversos criterios jurisprudenciales en relación con el tema del agravio que ha originado una clasificación de los mismos, según su conformación irregular.

* esto lo lleva a cabo la autoridad frecuentemente para no requerir al recurrente por la omisión del requisito del agravio.

Cabe hacer la aclaración que dicha clasificación deriva de los agravios expresados por las demandas de nulidad, pero que por analogía pueden aplicarse a los manifestados en los recursos administrativos.

B4.1.) Agravios inoperantes

Una primera clasificación se obtendría del siguiente criterio jurisprudencial:

“AGRAVIOS INOPERANTES. TIENEN ESTA NATURALEZA LOS EXPRESADOS POR LA ACTORA SI NO SE REFIEREN A LOS REZONAMIENTOS FUNDAMENTALES DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. Los conceptos de anulación de hechos valer por la parte actora, en su escrito de demanda, resultan inoperantes si no están orientados a controvertir los razonamientos esenciales que le dan motivación y fundamentación de la resolución impugnada, teniendo como consecuencia el reconocimiento de la validez de la resolución.”

Revisión No. 441/85. Resuelta en sesión de 7 de enero de 1987, por mayoría de 6 votos y 3 en contra. Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario: Lic. Flavio Galván Rivera.

B4.2.) Agravios insubsistentes

Otro tipo de agravio lo podemos obtener del siguiente criterio:

“AGRAVIO INSUBSISTENTE. LO ES EL QUE CON PALABRAS DEL DEMANDANTE SOLO REPITE, EL TEXTO DE UN DISPOSITIVO LEGAL. Si en el juicio de nulidad, el actor con sus propios vocablos se limita a reiterar el contenido de un precepto, sin hacer razonamientos o consideraciones sobre sus efectos en el caso, debe resolverse que tal manifestación no constituye agravio.”

Juicio 7772/87. Resuelto el 24 de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Magistrado Instructor: José Francisco Ramírez. Secretario: Lic. Jaime Romo García. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación del 4 de abril de 1998, P. 29.

B4.3) Agravios Insuficientes

Parecido al anterior, pero con una muy ligera variante, es el agravio insuficiente, mismo que jurisprudencialmente ha sido definido así:

“AGRAVIOS INSUFICIENTES. LOS SON AQUELLOS QUE ALEGAN LA VIOLACION A UN PRECEPTO LEGAL SIN EXPLICAR EN LO QUE CONSISTIO LA MISMA. Cuando la autoridad en su recurso de revisión alega que la sala del conocimiento violo en su perjuicio determinados preceptos legales sin expresar los razonamientos que a su juicio le hacen concluir que se lleva a cabo dicha violación debe considerarse que los agravios que así expresa son insuficientes para combatir el fallo recurrido, ya que al no señalar cual es la mutación de la autoridad que en concreto le depara perjuicio, impide que esta juzgadora haga algún pronunciamiento en ese aspecto, a riesgo de incurrir en la suplencia de la queja.”

Revisión No. 1801/86. Resuelta en sesión de 21 de abril de 1998 por mayoría de 6 votos y 1 en contra. Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares. Secretaria: Yolanda Vergara Peralta.

Como se puede observar, el hecho de no expresar un agravio, de acuerdo con la técnica jurídica y con los tres elementos que ya se comentaron, traerá como consecuencia que se confirme la validez de la resolución que se impugna vía recurso de revocación, lo cual equivale a perder el asunto con sus desastrosas consecuencias para el particular afectado por la resolución o acto combatido, pues tendrá que pagar el crédito con sus accesorios mas su actualización.

B.4.4.) Agravios tácticos

Otro tipo de agravio que podemos señalar, pero que atendería otra clase de criterio de clasificación, sería el de aquellos que se denominan agravios tácticos o implícitos y que jurisprudencialmente han sido definidos así:

“CONCEPTOS DE NULIDAD TACTICOS. LO SON LOS QUE SE DESPRENDEN DEL EXAMEN INTEGRAL DE LA DEMANDA. Si el examen integral de la demanda se advierte el planteamiento de un concepto de nulidad que no aparece señalado expresamente, es correcto entrar a su análisis puesto que, no por formularlo de esa manera, se puede ignorar un motivo de impugnación táctico que a través de todos los elementos aportados de advierte con suficiente claridad.”

Revisión 389/73. Resuelta en sesión de 23 de octubre de 1989. Unanimidad de 6 votos. Magistrado Ponente: Mario Cordera Pastor. Secretario: Lic. Celestino Herrera Gutiérrez.

Cabe destacar que la existencia de este tipo de agravios en materia de recurso no supone la existencia de la suplencia de la queja, ya que tal circunstancia se encuentra de manera clara en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación y en el se expresa que se dará dicha suplencia sui generis cuando existan agravios insuficientes y en el caso que se comenta no se esta haciendo referencia de agravios insuficientes, sino de agravios que, si bien puede llegar a tener la calidad de insuficientes, no se encuentran expresados de manera explicita sino implícita en el escrito del recurso administrativo de revocación.

Finalmente se puede decir que existen otros tipos de agravios destacándose el de los inatendibles o improcedentes que serian aquellos en los que se argumenta sobre cuestiones de inconstitucionalidad, lo cual únicamente se podría analizar por el Poder Judicial de la Federación a través del Juicio de Amparo, como medio de control de constitucionalidad de los actos de la autoridad.

C) Ofrecimiento de las Pruebas y Señalamiento de los Hechos Controvertidos

Uno de los requisitos mas importantes del recurso administrativo es el ofrecimiento de las pruebas, pues estas son el medio idóneo para crear convicción en la autoridad administrativa resolutora de la instancia, de que el particular recurrente tiene razón al demostrar con los medios probatorios la ilegalidad de la resolución o del acto impugnado.

Es muy importante cumplir con este requisito, ya que, como se vera mas adelante, la omisión del mismo trae consecuencias que en un momento dado pueden ocasionar que se confirme la validez de la resolución o del acto impugnado.

Por lo que se refiere a los hechos controvertidos, este requisito en la práctica ha perdido relevancia, ya que la única consecuencia de su omisión es que se le requiera al particular para que los señale y, en caso de que no cumpla con tal requerimiento, la sanción consiste en que perderá el derecho a señalarlos.

En materia administrativa no opera la frase que dice: “Dame los hechos y yo te daré el derecho”, porque se esta en presencia de normas de derecho publico donde los bienes jurídicamente tutelados son diferentes a los del régimen del derecho privado en donde si impera ese principio.

Cabe destacar que aun cuando estos temas son una cuestión de mucha importancia, más adelante se estudiaran de manera mas detallada y por memorizada; por el momento basta describirlos y someramente analizarlos.

La omisión de los requisitos del escrito del recurso administrativo de revocación, cualquiera que estos sean, dará lugar a un recurso incompleto o irregular.

11.4 REQUISITO IRREGULAR O INCOMPLETO POR OMISIONES DE LOS REQUISITOS DEL ESCRITO

Antes de iniciar este tema considero conveniente señalar dos situaciones que se pueden dar en la práctica y que tienen aspectos e implicaciones jurídicas importantes.

El primer caso, como lo señala Margáin Manautou, se da cuando: “...el recurrente presenta dos escritos agotando el mismo recurso los dos dentro del termino legal, pero en el segundo amplia las defensas o las pruebas ofrecidas en el primero...”⁹¹

⁹¹ Op, cit, P.74. Revisión No. 162/77 Sala Superior.

Se estima que en este caso se debe considerar como un solo recurso y así lo debiera resolver la autoridad.

Así lo ha considerado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente tesis jurisprudencial, citado por el mencionado jurista en su brillante obra ya aludida, la cual en efecto señala:

“RECURSO DE REVOCACION. Deben considerarse como formando parte de un mismo recurso de revocación los dos escritos que se presentan consecutivamente, pero dentro del termino legal para hacer valer dicho recurso, si de sus términos no se desprende que el segundo de ellos adiciona o complementa al primero. En tal caso, la autoridad, al resolver el recurso debe estudiar y resolver ambas promociones”.

Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de julio-diciembre de 1980. P. 414.

Otro caso que muy difícilmente se puede dar, pero que no es imposible, es el hecho de que el recurrente presente su recurso dentro de los primeros días del término para interponerlo y se omita, ya sea el acto impugnado o los agravios y la autoridad le requiera de in mediato y estos no se cumplan por el recurrente, caso en el que la autoridad podrá tener por no presentado o desechado el recurso en comento, misma resolución que podría ser modificada al particular todavía dentro del termino legal para su presentación.

Se considera que si se diera el caso, el particular estaría en aptitud de volver a presentar el recurso, aun en cualquiera de los dos sentidos en que la autoridad resolviera, ya sea desechándolo o teniéndolo por no presentado, aun que cabe señalar que estaríamos en presencia, tal vez, de un problema mayor, el de dos resoluciones tal vez contradictorias, sobre un mismo asunto; sin embargo, la que se debiera tomar en cuenta es la ultima resolución, sea cual fuere su sentido.

Una vez descritas las dos situaciones anteriores procedamos al estudio del recurso irregular o incompleto, empezando por la evolución que ha tenido el artículo 122, por lo menos en sus etapas más sobresalientes.

De 1990 hasta 1994, el texto del segundo párrafo, después de las fracciones del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, era el siguiente:

“Cuando no se haga alguno de los señalamientos de las fracciones I y II de este artículo, la autoridad fiscal desechará por improcedente el recurso interpuesto. Si se omiten los de la fracción III, se tendrá por no ofrecidas las pruebas.

Una de las causas por las que se estableció el texto del citado párrafo fue la practica maliciosa que habían utilizado los litigantes de los asuntos y que de manera muy clara Ramírez Ruiz narra: “...En efecto, era practica usual de los patronos de los recurrentes, el omitir el señalamiento de alguno de los requisitos previstos en las tres fracciones del artículo que se comenta, a efecto de contar con un mayor tiempo para su preparación, en exceso de los 45 días con los que se cuenta para presentar el recurso. Así, se presentaba el escrito correspondiente dentro de los 45 días previstos en el Código, omitiendo dar cumplimiento a algún requisito de los señalados en el artículo que se comenta, con objeto de que durante el tiempo que transcurriera para que la autoridad lo requiera para satisfacer la omisión, se prepara la exposición de los agravios o las pruebas que se pretendieran rendir”.⁹²

Como puede observarse, un cambio en la ley también puede darse por una práctica de mala fe por el particular recurrente, lo que obliga a la autoridad fiscal a proponer reformas que sirvan para evitar o disminuir dichas prácticas.

Dichas reformas, si bien han tenido, como ya se dijo, a evitar o disminuir prácticas maliciosas de los litigantes, dichos cambios no deben menoscabar las defensas del particular con transformaciones en las leyes que trastocuen o contraríen los principios constitucionales que nos rigen, es decir, una práctica “mala” no debe atacarse con soluciones peores, pues de todas formas existen los medios de defensa para atacar las reformas que contraríen a la Constitución.

⁹² Op, cit, P. 282.

Tales cambios a las leyes fiscales origina que una vez que el particular se de cuenta de la intención de la reforma, beneficiando a la autoridad, la ataque en su constitucionalidad, provocándose un círculo vicioso; por una parte, perdida de tiempo y dinero para el particular recurrente y por otro lado y paradójicamente perdida de tiempo y dinero a la autoridad, ya que utiliza el esfuerzo de uno de sus servidores públicos para defender el asunto y por otro lado, al perderlo por la inconstitucionalidad de la reforma, no entra al erario publico y por tales circunstancias nuevamente se reforma la ley para tener congruencia con la Constitución. Tal es el caso de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1994 que opero para el ejercicio de 1995 en el segundo párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación que se comenta y que de manera parcial subsano su inconstitucionalidad, al quedar de la siguiente manera su texto:

“Cuando no se expresen los agravios a que se refiere la fracción II de este artículo, la autoridad fiscal desechara por improcedente el recurso interpuesto. Cuando no se señale el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla condichos requisitos. Si dentro de dicho plazo 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 las pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivamente”.

Tal modificación empezó a tener vigencia a partir de 1995 y decimos que con dicha reforma parcialmente se corrigió su calidad de inconstitucionalidad, por que omitió incorporar el requisito de la expresión de agravios, en el supuesto de su in cumplimiento, para que se le requieran los mismos, como se hacia con el acto impugnado, los hechos controvertidos y las pruebas, pues no existía ninguna justificación para que no se incluyera el requerimiento para el caso de la omisión del requisito de expresión de agravios, además de no pederse de vista que este es el requisito mas importante de este medio de defensa.

Con la siguiente reforma al texto de este párrafo del artículo 122 vigente a partir de 1996,* se incorpora que para el caso de que el recurrente no exprese agravios, se le requerirá para que subsane tal omisión.

Se considera correcta tal modificación, pues no existía justificación para que, en el caso de omisión de expresión de agravios en el escrito de interposición del recurso, dicho requisito no se requiriera por la autoridad, como lo hacía con los otros requisitos, como los son el acto impugnado, las pruebas y los hechos controvertidos y máxime cuando el agravio es la parte medular del recurso.

Adicionalmente a esta importante reforma, la modificación al siguiente párrafo de este mismo artículo es de destacarse por la supresión de la obligación de representarse por un licenciado en derecho cuando no se gestionara a nombre propio el recurso, lo cual implica un avance, toda vez que tal disposición limitaba la libertad de elegir a la persona que mas considerara conveniente el recurrente.

El cambio con la reforma consistió en remitir en este aspecto el artículo 19 del mismo Código, que señala como debe ser la representación ante la autoridad fiscal.

Cabe recordar que la idea original del legislador es que este medio de defensa sea lo mas sencillo y accesible al común de la gente y con la disposición, que obligaba a un licenciado en Derecho, se contrariaba.

Indudablemente, la reforma fiscal para el ejercicio de 1996 fue de las más importantes, ya que represento trascendentales cambios jurídicos muy favorables para los particulares y que merecían un estudio que rebasa la intención del presente trabajo.

* Entre los cambios, sobretudo en materia de recursos se pueden enunciar los siguientes: se fusiona el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, se elimina la obligación de que las personas físicas sean representadas ante las autoridades fiscales por un licenciado en derecho, se establece la posibilidad de que en los documentos anexos al recurso y las pruebas puedan presentarse en copia simple; y un cambio, que tiene intima relación con el recurso, es el que opero en el artículo 197, en el que se establece la alteración de la litis y que significa la posibilidad de hacer valer argumentos no planteados en el recurso cuando no se ha promovido un juicio de nulidad, circunstancia que no existía anteriormente.

Un aspecto importante que es conveniente tomar en consideración es el relacionado con el plazo de cinco días que tiene el recurrente para cumplir con el requerimiento que se señala en el texto de párrafo que se analiza y que en tal disposición no se expresa de manera explícita a partir de que momento se va a computar el plazo de cinco días para cumplir con alguno de los requisitos que se hubiera omitido en el escrito de interposición del recurso.

Se considera que dicho plazo se debe computar a partir del día hábil siguiente a aquel en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento, pues tal disposición no puede perjudicar al recurrente.

Finalmente, el último párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación señala, a partir de 1996, lo siguiente:

“Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código”.

Este cambio que opero a partir de 1996, con la reforma para el ejercicio de ese mismo año, y que se puede caracterizar como una medida de simplificación administrativa, misma que ya se encontraba prevista en la regla numero 14 de la Resolución Miscelánea de 1995, en relación con el artículo 19 del Código.

Para comprender de manera mas clara la importante modificación a este párrafo y su trascendencia, resulta ilustrativa la redacción de dicho párrafo antes de 1996, la cual establecía lo siguiente:

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

En el mismo sentido, por aquella época, los Tribunales Colegiados de Circuito sostenían y apoyaban lo que legalmente se establecía.

“RECURSO DE REVOCACIÓN. CUANDO NO SE GESTIONE EL NOMBRE PROPIO, LA REPRESENTACION DEBERÁ RECAER EN UN LICENCIADO EN DERECHO, EN CUMPLIMIENTO A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 122 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo. 122 del Código Fiscal de la Federación dispone los requisitos que el escrito de interposición del recurso de revocación deberá satisfacer y, entre otros, señala que cuando el interesado en interponer el recurso lo haga por conducto de un representante, este deberá ser licenciado en derecho, esto es así, porque el precepto en cita hace la diferenciación entre los requisitos que sobre la personalidad del recurrente deben llenarse; especificando claramente que a las personas morales si les esta permitido interponerlo por conducto de un representante legal, de acuerdo con la ley que los regula y de conformidad con sus estatutos y sin perjuicio de lo que dispone la Ley de Profesiones; disposición que es fácil de entender si se toma en cuenta que una persona moral, existe por mera ficción jurídica y esta integrada por mas de una persona física, situación diferente a la persona física que esta en aptitud de interponer un recurso en nombre propio, pero si no lo hace de esta manera, el representante que designe deberá ser licenciado en derecho, requisito formal de validez que salvaguarda su garantía de seguridad jurídica.”

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Fiscal Administrativa de Primer Circuito.

Amparo directo 344/95. Rogelio de Jesús Hernández Berezaluce. 22 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretaria: Mayra Villafuerte Coello.

Como ya se había comentado, la reforma a este párrafo, vigente a partir de 1996, signífico un avance en la agilización y simplificación de los tramites y procedimientos administrativos y uno de ellos, importante sin duda, fue el de dejar a la decisión del recurrente la elección de la persona que los representara, independientemente de que este fuera licenciado en derecho o no.

11.5LA REPRESENTACION EN MATERIA FISCAL

Por ser un tema íntimamente relacionado con los que se están analizando, veamos la representación en materia fiscal en este momento.

Por otra parte y en relación con la remisión que hace el actual último párrafo del artículo 122 del citado Código al artículo 19 del mismo ordenamiento, se puede mencionar que también se modificó dicho artículo en el mismo año.

Actualmente el artículo 19 señala:

“En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleva la autoridad fiscal, en los términos previstos en el reglamento de este Código.”

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.”

En un muy somero análisis del citado artículo podemos resaltar los siguientes aspectos y, por ser muy importantes para el recurso, consideramos conveniente destacar de manera más detallada.

1. En primer lugar, el citado artículo prohíbe de manera expresa la gestión de negocios, la cual no define el Código fiscal, por lo que tenemos que acudir al derecho común.

Dicha figura jurídica se encuentra prevista en el artículo 1896 del Código Civil para el Distrito Federal de la siguiente manera:

“El que sin mandato y sin estar obligado se encarga de un asunto de otro, debe obrar conforme a los intereses del dueño del negocio.”

Si bien esta figura jurídica, que tiene su antecedente en el derecho romano y que tiene por objeto la protección del patrimonio en intereses de personas ausentes, en materia fiscal no se acepta por las implicaciones jurídicas que conlleva tal figura para el gestor y que se encuentran reguladas en el Código Civil citado, además de que la única persona que conoce su situación fiscal es la que se encuentra en las hipótesis normativas o de hecho en la ley fiscal y que de alguna manera excepcional puede conocer su representante legal, pero únicamente ellos, y el hecho de que una persona tercera ajena, aun cuando de buena fe actuara, dicha situación en lugar de beneficiar al representado si podría llegar a perjudicarlo.

Por otro lado, el alto nivel técnico que ha alcanzado la materia fiscal y lo complejo de la redacción y contenido de las normas tributarias hace que no sea fácil su comprensión y, por lo tanto, su cumplimiento, lo cual si es de difícil comprensión para el particular-contribuyente, mucho mas difícil será para el ajeno a esa relación jurídico-tributaria que se establece entre el particular-contribuyente y el Estado a través de la Administración Pública.

2. El segundo aspecto que se puede destacar del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación es que fundamentalmente la representación que se permite y de manera primordial es la representación legal, la cual se hará mediante escritura pública, es decir, mediante el otorgamiento del poder notarial o de algún otro fedatario público.

Criticable resulta la redacción del primer párrafo de este artículo, ya que pareciera que deja a un lado u omite la representación orgánica que al decir de Fernández del Castillo y otros "...Hablan de representación orgánica, para referirse a la actividad externa de las personas jurídicas".⁹³

Es decir que cuando el citado párrafo señala que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se harán mediante escritura pública, esto no deberá interpretarse de manera extensiva, y así sería muy probable que aludiera o se hiciera referencia a la representación orgánica, pues esta se da en escritura pública.

⁹³ Pérez Fernández del Castillo, Bernardo. Representación, Poder y Mandato. 9a. Ed. México. Editorial Porrúa. 1996. P. 100.

Asimismo es conveniente señalar que el artículo 27 del Código Civil para el Distrito Federal establece que las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que los representan, sea por disposiciones de la ley o por las relativas a sus escrituras constitutivas y estatutos.

3. El tercer aspecto que también es relevante, aunque hoy en día en desuso, es que el citado artículo 19 otorga la posibilidad o facilidad de que la representación de las personas físicas o morales se haga mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, lo cual representa un avance en la agilización de los tramites administrativos y además de que esto no seria oneroso para el particular; sin embargo, los propios litigantes han considerado mucho mejor la opción del poder notarial, aunque, claro, esto representa un costo adicional para el particular contribuyente.

Como comentario marginal, y según nuestra experiencia, ha sido posible acreditar la representación de algunas personas morales con documentos de otras autoridades no fiscales, en donde se les ha reconocido aquella; por ejemplo, el reconocimiento hecho por las autoridades laborales.

Cabe hacer notar, aunque mas adelante se analizara con mayor profundidad, que el artículo 123, fracción I, del Código Fiscal de la Federación señala actualmente que existe la posibilidad de acreditar la personalidad con documentos en los que conste que esta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal.

Es conveniente aclarar que en esta fracción se hace referencia al reconocimiento que ya hubiere hecho la autoridad fiscal, más no así otras autoridades diferentes a la fiscal, que pudieran ya haber conocido tal personalidad.

Se considera, que tomando en consideración el recurso administrativo debe ser un medio de defensa sencillo que no implique trampas procesales, se debe aceptar la representación que

hubiere sido reconocida por otras autoridades diferentes a la fiscal, obviamente cumpliendo con otros requisitos que señala el multicitado artículo 19 del ordenamiento fiscal.

Conviene destacar que en materia de recursos administrativos, hasta antes de la reforma para el ejercicio de 1996, no se admitía que la personalidad se acreditara con documento en donde hasta ya hubiera sido reconocida por la propia autoridad fiscal, la cual origino la siguiente tesis jurisprudencial del Poder Judicial Federal:

“PERSONALIDAD FORMA DE ACREDITARLA CUANDO SE INTERPONEN LOS RECURSOS ESTABLERCIDOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El requisito previsto en el artículo 123, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que consiste en acompañar al escrito en el que se interponga el recurso administrativo, el documento que demuestre la personalidad del promovente cuando acuda en nombre de otro, o de un persona moral; no puede tenerse por cumplido en aquellos casos en que se acredite tal carácter ante los funcionarios encargados de practicar la visitas de auditoria, porque ningún precepto del ordenamiento legal citado autoriza a tenerlo por satisfecho de una manera distinta a la expresamente indicada.”

Amparo Directo 100/93. Resuelto por el Cuarto Tribunal Colegiado del Segundo Circuito, P. 284. Del Seminario Judicial de la Federación. Abril de 1993.

Mismo criterio sostuvo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estableciendo lo siguiente:

“RECURSO DE REVOCACION. EL PROMOVENTE DEBE ACOMPAÑAR A SU INSTANCIA EL DOCUMENTO QUE ACREDITE SU PERSONALIDAD, AUN CUANDO LA MISMA HAYA SIDO RECONOCIDA POR LA AUTORIDAD. Conforme a lo dispuesto por el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, el promovente debe acompañar a su instancia, entre otros documentos, aquel que acredite su personalidad cuando actué en nombre de otro o de personas morales, no pudiéndose acreditar tal personalidad, al manifestar que la misma le fue reconocida por la autoridad que emitió el acto recurrido, ya que el precepto en cuestión no prevé tal hipótesis; por tanto, se encuentra ajustado a derecho un acto que no tiene por no interpuesto un recurso de revocación, cuando el promovente no

acompaña el documento por el cual acredite su personalidad, aun cuando la misma le hubiese sido reconocida por la autoridad (22).”

Juicio N. 572794. Sentencia de 6 de abril de 1995, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Javier B. Gómez Cortés. Secretario: Lic. Javier Suárez Victoria.

Finalmente, el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación incorpora, a partir de 1996 y especialmente para el caso de los recursos administrativos, que el acreditamiento de la representación podrá hacerse mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad en términos del reglamento del Código citado.

Esta facilidad administrativa de registrar los documentos en donde se otorga la representación, tanto de las personas físicas como las morales, ya se encontraba establecida en la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 1995, como un medio alternativo y opcional para acreditar la personalidad, específicamente en la regla número 14.

Desafortunadamente y debido a la casi nula difusión de esta facilidad administrativa del registro de Representantes Legales ante la autoridad fiscal, se ha tenido muy poca repercusión dentro del gremio litigante, lo cual realmente es una pena, pues con ello se evitarían más gastos a los particulares que se ven en la necesidad de interponer este medio de defensa.

Se considera que esta medida incorporada en el Código fiscal resulta un avance muy importante y significativo en la agilización y simplificación de los trámites administrativos ante la autoridad fiscal y, como sugerencia para mejorar tal iniciativa, resultaría también muy conveniente que este tipo de registros no se limite para el caso de autorizaciones y solicitudes, ya sea de la revisión administrativa, de condonación de multas y las de prescripción y caducidad de las facultades de la autoridad fiscal.

Sería muy conveniente que la autoridad se apresurara a reglamentar dicha facilidad, ya que actualmente se encuentra sin regulación en el multicitado Código, aun cuando en el mismo se alude a dicho reglamento.

Finalmente, en relación con lo previsto en el último párrafo del artículo 19 del citado Código que señala que quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción, dicha prevención debe tomarse en consideración, ya que en un momento dado traería consecuencias jurídicas desfavorables al particular.

Veamos lo que ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al respecto:

“PERSONALIDAD. EL PROMOVENTE DEBERÁ ACREDITAR LA PERSONALIDAD CON LA QUE SE OSTENTA AL INTERPONER EL RECURSO DE REVOCACION. Si un particular se ostenta como representante legal de una empresa al presentar su recurso de revocación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 fracción I del Código Fiscal de la Federación, deberá anexar el documento con el que se acredite su personalidad, en virtud de que los trámites administrativos conforme al artículo 19 del propio ordenamiento se encuentra prohibida la gestión de negocios. Ahora bien, si el particular anexa una escritura pública de la que no se desprende dicha representación, la autoridad, conforme al último párrafo del artículo citado en primer término, deberá tener por no interpuesto el recurso de revocación (11).”

Juicio Atrayente No. 265/91/678/91. Resuelto en sesión de 8 de septiembre de 1992, por mayoría de 5 votos y 3 en contra. Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: Lic. Martha Gladis Calderón Martínez.

Cabe señalar que actualmente se prevé que se deberá requerir al recurrente cuando no se acredite su personalidad en el momento de interponer el recurso.

11.6 ANEXOS DEL RECURSO

A) El Documento con el que se Acredite o Reconozca la Personalidad del Recurrente

Este tema pareciera fácil de abordar, pero, como se verá en las siguientes líneas, no es así.

A1.) Concepto de Personalidad

Según Rafael de Pina, personalidad “es la idoneidad para ser sujeto de derechos y obligaciones. Capacidad para estar en juicio”.

Fernández del Castillo, por su parte, al tratar el tema de la representación y la personalidad explica: “En la practica notarial y procesal, a veces se emplean como sinónimo indistintamente representación y personalidad. El segundo termino es el adecuado, pues en una reminiscencia del uso que tenia en el siglo XIX. Así el Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia de Joaquín Escriche, dice: ‘Personero. El constitucionado procurador o mandatario para desempeñar o solicitar el negocio ajeno...’.”⁹⁴

En materia de recursos, esta noción de la personalidad es muy importante, ya que la misma se debe acreditar con el documento idóneo, además de ser uno de los principales anexos que se deben acompañar al escrito de recurso; esto, obviamente, siempre y cuando se actué a nombre de otro o de personas morales.

Cabe señalar que, así como lo describimos, estaba contemplado en el artículo 213, fracción I, hasta el año de 1995, pues, con la reforma que opero para el ejercicio fiscal de 1996, se introduce una nueva facilidad el hecho de que si la autoridad fiscal ya la hubiera reconocido en algún documento, bastaría anexar este para tenerla como acreditada, lo cual pudiera acontecer cuando, dentro del procedimiento administrativo que se sigue para la emisión del acto o resolución que se impugna, el representante legal del particular persona física o moral ya hubiera tenido alguna intervención y la autoridad, ya sea expresa o implícitamente, ya la hubiera reconocido en algún documento o acto del tramite respectivo.

Asimismo, para este mismo ejercicio fiscal de 1996, se incorporo a esa fracción del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación el señalamiento de que “o que se cumpla con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código”, es decir, tal

⁹⁴ Op, cit, P. 5.

disposición hace una remisión a dicho artículo en donde se establece claramente como debe ser la representación ante las autoridades fiscales y que ya se analizó anteriormente, siendo necesario solamente comentar que dado que el artículo 19 del citado Código hace especial distinción en materia de recursos administrativos, estableciendo la facilidad de acreditar la personalidad mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes, dicha constancia pudiera sustituir a cualquier otro documento con la que se quisiera acreditar la personalidad.

Resumiendo, podemos distinguir que los documentos con los que se puede acreditar la personalidad en materia de recursos administrativos y que pudieran ser uno de los anexos del mismo son los siguientes:

- a) Escritura pública.
- b) Carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
- c) Documento en donde conste que esta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal.
- d) constancia de inscripción en el registro de representantes.

Respecto de la escritura pública, De Pina expresa que esta es el “Instrumento originario que el notario asienta en el protocolo para hacer constar un acto jurídico y que contiene la firma y sello del mismo”.

Tal y como se conceptualiza la escritura pública, esta puede incluir a la carta poder bajo ciertas condiciones. Así, por otra parte, el artículo señala la ratificación de las firmas tanto del otorgante del poder como de los testigos, estableciendo la opción, también dicho artículo, para que la ratificación pueda darse ante otro fedatario, así como la propia autoridad administrativa.

Además de lo ya expresado, dentro del concepto de la escritura pública se puede incluir a la constitución de las personas morales, pues esta tiene que darse en escritura pública y es en

ella y en sus estatutos donde se establecerán los órganos de representación por medio de los cuales podrá actuar y ejercer todo tipo de derechos y contraer también obligaciones.

Reafirmando lo anterior, el artículo 27 del citado Código Civil establece: “Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y sus estatutos”.

De lo anterior se puede concluir que fundamentalmente cuando el Código en comento señala como documento para acreditar la personalidad, la escritura publica se refiere sobre todo a aquellos documentos con los cuales se acredita generalmente la personalidad de personas morales,* pues, como lo expresa Fernández del Castillo, “La personalidad jurídica y representación de la sociedad, se acredita con el acta constitutiva debidamente inscrita en el Registro Público de Propiedad.

En caso de cambio de administración, con la correspondiente acta de asamblea, protocolizada e inscrita en el mencionado registro”.⁹⁵

A su vez es necesario destacar que tanto la asociación o sociedad civil y la sociedad mercantil pueden otorgar a su vez un poder, el cual también deberá ser mediante escritura publica, situación que ilustra nuevamente el mencionado autor al señalar lo siguiente, en su obra multicitada, “Cuando una sociedad civil o asociación, por acuerdo de la asamblea otorga un poder, este deberá satisfacer las formalidades establecidas por el Código Civil, es decir, otorgarse en escritura publica. Algunos notarios se limitan única y exclusivamente a protocolizar el acta de asamblea, siendo que la protocolización no implica al poder la forma notarial. Esto es, el representante de la sociedad tomando en cuenta las decisiones de la asamblea, debe concurrir ante notario y en nombre de la sociedad otorgar el poder en escritura publica”.

* Aclaremos que estamos haciendo referencia básicamente a las personas morales privadas, las cuales son las mas susceptibles de recibir actos de las autoridades fiscales que impugnan por este medio de defensa.

⁹⁵ Op, cit, P. 104.

Y reiterando, la carta poder a que hace alusión el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación debe ser otorgada en escritura pública por las siguientes razones:

Dicho artículo hace referencia o alude de manera determinante al mandato representativo, lo cual remite a la revisión de la legislación civil, en su artículo 2551, que establece:

“El mandato escrito puede otorgarse:

I. En escritura publica.

II. En escrito privado, firmado por el otorgante y dos testigos y ratificadas las firmas ante notario publico, juez de primera instancia, Jueces Menores o de Paz, o ante el correspondiente funcionario o empleado administrativo, cuando el mandato se otorgue para asuntos administrativos.

III. En carta poder sin ratificación de firmas.”

A su vez, el artículo 2555 del Código Civil Federal, señala lo siguiente:

“El mandato debe otorgarse en escritura publica o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario, ante los jueces o autoridades administrativas correspondientes:

I. Cuando sea general.

II. cuando el interés del negocio para el que se confiere sea superior al equivalente a mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse.

III. Cuando en virtud de él haya de ejecutar el mandatario, a nombre del mandante, algún acto conforme a la ley debe constar en instrumento publico.”

Aquí resulta evidente que el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación es una transcripción más o menos textual de estos dos artículos del Código Civil para el Distrito Federal, con lo cual se puede comprobar que el sistema normativo mexicano guarda y cumple con el principio de congruencia.

Se considera que la ratio juris de las disposiciones, tanto del Código Civil como del Código Fiscal, de establecer que la carta poder debe ser notarial, es por que con ello se le facilita a la autoridad administrativa el control de la representación legal y voluntaria, además de que se traduce en seguridad jurídica el reconocimiento de la representación de las personas ya sean morales o físicas.

Por la facilidad apenas incluida en el año de 1996, consistente en que se pueda anexar, como documento que acredite la personalidad jurídica del recurrente, aquel en que ésta ya hubiese sido reconocida por la autoridad fiscal, se considera que fue muy conveniente; sin embargo, aun con este avance en la agilización del trámite administrativo, es todavía insuficiente, pues no hay que olvidar que la personalidad puede ser reconocida por otra autoridad diferente a la fiscal en los términos en que esta redactado el artículo en su respectiva fracción nos conducirá a interpretar que si el documento donde se reconoce la personalidad no es de la autoridad fiscal, y siendo de otra autoridad, esta no se procedería, lo cual, como ya se señalo anteriormente, es factible y además conveniente, pues no debe olvidarse que el recurso administrativo no debe ser tratado con tanto rigorismo que constituya una trampa procesal para el particular, además de que no estaría violentando el estado de derecho.

Respecto de la Constancia de Inscripción en el Registro de Representantes podemos comentar que:

En la Resolución Miscelánea Fiscal 1999-2000, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 3 de marzo de 1999, en la regla 2.1.7., se estableció también este Registro de Representantes, independientemente de que ya se establece en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación a partir de 1996 y previendo su regulación según su texto, en el reglamento del citado Código, sin que hasta este momento exista alguna disposición en el mismo que prevenga algo al respecto, por lo cual suponemos que dicha regla siga vigente; esta señala lo siguiente:

“2.1.9. de la Res. Misc. Fiscal, Para efectos del artículo 19, primer párrafo del Código, el Registro de Representantes Legales estará a cargo de las administraciones general, especial* y locales jurídicas de ingresos.

A través de dicho registro se llevara el control de las personas que tengan el carácter de representantes de los contribuyentes para la substanciación del recurso administrativo de revocación, así como de los documentos en que formalice esta calidad.

Obtenida la inscripción correspondiente, los representantes legales de los contribuyentes podrán presentar posteriores promociones ante la administración general, especial y locales jurídicas de ingresos, señalando los datos del registro correspondiente.

Asimismo, el contribuyente que desee revocar la representación legal que haya conferido, deberá presentar escrito libre, ante la administración jurídica de ingresos donde se hubiese presentado la designación original, pudiendo en ese mismo acto legal designar otro representante legal. En estos casos, la revocación de la representación surtirá efectos a partir de la fecha de presentación del escrito correspondiente”.

Es conveniente expresar, así como lo hace Lucero Espinosa, pero para el juicio de nulidad, que la redacción del artículo 123, en su fracción I es incorrecta, pues no es el promovente el que deberá acreditar su “personalidad”; cuando actué a nombre de otro, sino debe hablarse de “personería” el citado autor, al hacer el segundo análisis de la fracción II del artículo 209 y que es aplicable a nuestro comentario por analogía, dice: “Por otro lado, incurre en el error de establecer que se acredita la ‘personalidad’, cuando debería de usar la expresión ‘personeria’ toda vez que la personalidad es la aptitud de ser sujeto de derecho y obligaciones, en cambio personería significa la aptitud de representar a otra persona, y por lo tanto, si no se

* Con la reforma al reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria desapareció dicha unidad administrativa, Diario Oficial de la Federación de 3 de diciembre de 1999 (actualmente el Reglamento Interior en vigor es el publicado en el Diario Oficial de la Federación de 22 e marzo de 2001).

acredita la representación no podemos decir que exista falta de personalidad del sujeto representado, pero si falta de personería”.⁹⁶

B) El Documento en el que Conste el Acto Impugnado

Como ya se ha comentado en capítulos anteriores, el acto o resolución constituyen un requisito del cual depende la existencia del recurso, pues que no habría este sin la existencia del acto o resolución administrativa. Aun así, cabe señalar que existe la posibilidad de impugnar un acto presunto y nos referimos a la negativa ficta, caso en el que estaríamos en presencia de una excepción a la regla.

B1) La excepción de anexar el documento en el que conste el acto impugnado

Se considera que una negativa ficta no debiera impugnarse ante la propia autoridad administrativa, que se corre el riesgo de que, siendo la misma autoridad la que va a resolver el recurso de revocación, tampoco resulta dicha instancia, posibilidad que se prevé en el artículo 131 del mismo Código Tributario y que refiriéndose a la resolución del recurso se señala: “La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un termino que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significara que se ha confirmado el acto impugnado. El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.”

En este mismo sentido, el Poder Judicial Federal ha sostenido criterio jurisprudencial.*

Finalmente para el caso que se aceptara en contra de una negativa ficta, será necesario anexar la instancia o documento de la petición no resuelta.

C) Constancia o el Acta de Notificación del Acto Impugnado

Aun cuando no existe ninguna disposición legal tanto del Código Fiscal de la Federación como del Código Federal de Procedimientos Civiles que obligue a la autoridad fiscal de manera expresa dejar un acta de notificación al realizar ésta, en la práctica, la

⁹⁶ Op, cit, P. 104.

* Al respecto véase la tesis jurisprudencial citada en la pagina 67 de la presente obra.

autoridad deja una constancia o acta de notificación conjuntamente con el acto administrativo o resolución administrativa a notificar; circunstancia que es correcta, pues por medio del acta o constancia de notificación, es como el recurrente y la autoridad pueden computar el plazo para la interposición del recurso, para el primero, para que no se extinga aquel sin haber interpuesto su medio de defensa, y para la autoridad, para saber si dicha instancia fue interpuesta a tiempo.

Cabe señalar que, en relación con el acta de notificación y a su obligación por parte de la autoridad de entregarla, muy someramente se hace referencia a ella y a su entrega en dos artículos del Código Fiscal de la Federación, el 135, primer párrafo, y el 137, segundo párrafo, segunda parte, los cuales, para mayor ilustración, transcribiremos textualmente en la parte conducente.

“ARTICULO 135. Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas ya la practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que esta se efectuó, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si esta se niega a una o otra cosa, se hará constar en el acta de notificación”.

Como se puede apreciar señala dicha disposición la obligación de proporcionar al interesado copia del acto administrativo, mas no si el acta de notificación y de la cual el mismo artículo hace mención en la ultima parte, pero solo para señalar que en la misma se hará constar la circunstancia de que no quiera firmar la persona con la que se entienda.

Por su parte, el artículo 137, segundo párrafo, segunda parte, establece:

“...En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, esta se hará por medio de instructivo...”

De lo señalado y como esta expresado y redactado el artículo, se puede inferir que se refiere al acta de notificación; sin embargo, se considera que no es así, pues lo que debiera interesarle al particular es el acto, por lo que la redacción de dicha parte del artículo es del todo criticable.

C1) Excepciones a la presentación de la constancia de notificación

C1.1.) Cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia

Aquí cabe hacer algunas reflexiones al respecto.

En primer lugar se considera que no estamos en presencia de una impugnación de notificación, sino en una sola declaración unilateral de que no se recibió dicha constancia.

En segundo lugar cabe hacerse las siguientes preguntas, ¿basta con que manifieste bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia de notificación el recurrente para que se cumpla o se exente de tal requisito? Y, en ese sentido, ¿la autoridad deberá admitir el recurso, tramitarlo y resolverlo?

Para contestar las preguntas se considera que observemos los supuestos que pueden darse.

I. Que la declaración bajo protesta de decir verdad sea real, cierta, es decir, que en realidad se haya dado el hecho de que nunca recibió la constancia de notificación del acto que impugna. En tal circunstancia la autoridad deberá admitirlo y resolverlo según corresponda.

Otro aspecto relacionado con este primer punto es saber si el recurrente deberá manifestar, a su vez, la fecha en que conoció el acto impugnado, para considerarlo como fecha de notificación.

Se considera que no es necesario, porque la disposición legal no lo prevé así, además de que estamos en presencia de los casos o supuestos en los que se desconoce totalmente la fecha de notificación, así como la posible inexistencia de la misma, aunque en el caso de la

notificación por correo certificado con acuse de recibo, y aun de correo ordinario, se pudiera saber.

2. que la declaración bajo protesta de decir verdad no sea tal, es decir, que tal declaración sea falsa, pues en constancia del expediente administrativo abierto a nombre del recurrente se encuentra constancia de notificación realizada correcta y legalmente.

En ese caso se considera que si de tal constancia se desprende la extemporaneidad del recurso, se deberá desechar, pero, por el contrario, si se desprende que estuvo en tiempo para presentar su recurso, la autoridad deberá requerirlo para que presente dicho documento, ya sea en copia o en original.

En este último caso se pueden dar los siguientes supuestos:

- Que el recurrente solicite la remisión del acta de notificación de la autoridad que la hubiera llevado a cabo, a la que va a resolver el recurso.
- Que el recurrente, una vez notificado el requerimiento de presentación de la constancia de notificación, solicite, a la autoridad que la llevo a cabo, copia certificada de la misma.

Tales posibilidades se encuentran contempladas en el tercer párrafo del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, que establece:

“Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si este no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el lugar o el archivo en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos, y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastara 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 estos”.

La solución ante tales cuestiones no es fácil, pero, aun así, expondremos nuestro punto de vista:

La autoridad resolutora del recurso podrá en su momento determinar si es necesario el requerimiento, es decir, si requiere el acta de notificación para resolver y, al no presentarse esta, se tendrá por incumplido el requerimiento y como consecuencia se tendrá por no interpuesto el recurso, además de la tramitación posible de un proceso penal, por declaraciones falsas ante autoridad administrativa.

La otra posible solución es que se considere tanto la petición de la remisión del acta de notificación, como la aceptación del escrito de solicitud de copia certificada de la misma, como cumpliéndole requerimiento, atendiendo a que el recurso de revocación debe considerarse un medio accesible y que facilite la defensa del particular, además de que se considera un medio de control de legalidad.

Por otra parte, no tener por admitido el recurso significa que se va a resolver en sentido favorable a los intereses del particular, pues ello derivaría de la argumentación y las pruebas ofrecidas por el recurrente.

Otro supuesto más es que no se haga la declaración, bajo protesta de decir verdad, que no se recibió constancia de notificación, pero que se solicite su remisión por parte de la autoridad resolutora del recurso o se acompañe la solicitud sellada donde se solicita copia, sea certificada o no de dicha instancia.

Este último supuesto no es tan complicado como el anterior y se considera que el recurso se debería admitir y tramitar.

Un último supuesto que se puede considerar es que no haya tal manifestación o declaración bajo protesta de decir verdad, pero, además, no se anexa la constancia de notificación, pero de la fecha de emisión de la resolución o acto impugnado se infiere que la presentación del recurso está en tiempo; se considera que en este caso se debiera admitir el recurso, ya que la razón de que el acta de notificación se anexe al recurso de revocación es para que la autoridad pueda comprobar que dicho medio de defensa haya sido interpuesto en

tiempo y, en tal sentido, no se debe requerir, pues, como ya se señaló, no debe ser tan rigorista el tratamiento de estas instancias y se conviertan en trampas procesales para el particular afectado.

Al respecto y aplicando al caso analógicamente la tesis siguiente se estima que coincide con nuestra opinión el Poder Judicial de la Federación, al sostenerla en los siguientes términos:

“DEMANDA DE NULIDAD FISCAL DEBE ADMITIRSE, AUNQUE NO SE NEXE LA CONSTANCIA DE NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, SI LA FECHA DE EMISIÓN DE LA RESOLUCIÓN DETERMINA SU PRESENTACIÓN DENTRO DEL TERMINO LEGAL. La interpretación relacionada de los artículos 207 y 209, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, permite concluir que el requisito de anexar la demanda de nulidad la constancia de notificación de la resolución impugnada, tiene como finalidad el que la Sala Regional a quien corresponde conocer el juicio, este en posibilidad de determinar en forma indubitable la oportunidad de presentación de la misma, pues a partir del día siguiente al que en la notificación de la resolución surte sus efectos es cuando empieza a computarse el termino legal de cuarenta y cinco días previstos para la promoción del juicio de nulidad y que, por ello, el incumplimiento de este requisito da a lugar a que se tenga por no presentada la demanda relativa. Sin embargo, cuando aun sin esta constancia de notificación, puede determinarse que el juicio de nulidad fue promovido dentro del termino legal de cuarenta y cinco días, por que de la fecha de emisión de la resolución impugnada a la presentación de la demanda no había transcurrido dicho lapso, y toda vez que la resolución no pudo haber sido notificada con anterioridad a su emisión, cabe concluir que la finalidad o razón de ser del requisito en cuestión se encuentra satisfecho, por lo que resulta ya innecesaria su exigencia y, por tanto, no procede aplicar en este caso la consecuencia legal prevista para el incumplimiento de este requisito, consistente en tener por no presentada la demanda.”

S.J.F. IX. Época. T. II.2a. S. Septiembre de 1995. P. 264.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 96. Diciembre 1995. P. 20 y 21.

También existe, y en relación con la anterior tesis, la siguiente, sostenida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la Revisión Número 331/76 y que a la letra señala:

“REVOCACIÓN PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE. El particular puede legalmente objetar una resolución administrativa que le cause agravio en materia fiscal, oponiendo el recurso de revocación dentro del plazo legal contado a parte del momento en que por cualquier medio tenga conocimiento de la misma y sin que sea indispensable que se le haya hecho saber directamente y con todas las formalidades de ley.”
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Septiembre-Octubre de 1979. P. 261.

C1.2.) Notificación por correo certificado con acuse de recibo

Otra forma por la cual no se anexa acta de notificación o constancia al escrito de interposición del recurso es que el acto o resolución administrativa se haya notificado por correo certificado con acuse de recibo, lo cual es permitido por el mismo Código, en su artículo 134, fracción I, el cual señala:

“las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos”.

En tal sentido, y por así permitirlo dicho artículo, el recurrente, al presentar su escrito de interposición, no anexara constancia de notificación, pues a el únicamente se le entrega el acto administrativo cuando se le notifica por correo certificado con acuse de recibo, señalando en dicho escrito de interposición tal circunstancia.

Todo esto debe analizarse con cuidado, ya que se pueden presentar algunas situaciones como las siguientes:

En primer lugar se puede dar el caso de que el recurrente, efectivamente, no anexa a su escrito de interposición del recurso el acta de notificación porque el acto o resolución le fue enviada por correo certificado con acuse de recibo y en tal situación a él no le queda ninguna

constancia, pues esta, que es el acuse de recibo, se la entrega a la oficina de correos de a la autoridad fiscal.

Sin embargo, es conveniente para el recurrente interponer el recurso lo más pronto posible, dentro del término legal de los 45 días siguientes al que haya surtido efecto la misma, pues se corre el riesgo de presentarlo extemporáneamente y, por consecuencia, su desecamiento.

Como se puede observar, el hecho de que no se anexe la constancia de notificación, cuando se haya notificado por correo certificado con acuse de recibo, no libera al recurrente que este medio de defensa lo presente en tiempo, es decir, dentro del plazo de los 45 días que alude el artículo 121 del citado Código, siempre, obviamente, que la notificación hecha así se haya llevado a cabo legalmente.

Los requisitos para que se tenga como hecha legalmente una notificación por correo certificado con acuse de recibo han sido precisados por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sustentados por tesis de la Sala Superior, de conformidad con lo previsto por el artículo 231, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al resolver las revisiones 238/75 de 10 de abril de 1979, 305/78 de 30 de agosto de 1979 y 762/75 de 13 de noviembre de 1980⁹⁷ y establecida en los siguientes términos:

“NOTIFICACIONES HECHAS POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO. REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR. De conformidad por lo dispuesto por la fracción II del artículo 98 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones de los citatorios, solicitudes de informes o documentos, efectuadas por las autoridades administrativas, pueden practicarse a los particulares por correo certificado con acuse de recibo, y de acuerdo con lo previsto por los artículos 457 y 463 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, la correspondencia registrada deberá ser entregada a los destinatarios o a las personas autorizadas por éstos y tratándose de un sociedad, debe entregarse a su representante legal. En tal virtud, para tener por legalmente hecha una notificación a una persona moral es

⁹⁷ Tesis Jurisprudencial citada por Ramírez Ruiz, Luis Eduardo. Op, cit, P. 305.

necesario que exista la certificación correspondiente en el acuse de recibo, en la que se haga constar que la notificación se entregó a su representante legal.”

A su vez y ya refiriéndose específicamente en materia fiscal, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Fiscal Administrativa de Tercer Circuito ha sustentado lo siguiente: **“NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO EN MATERIA FISCAL.** De lo dispuesto por los artículos 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación y 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano, se concluye que si el primero de tales preceptos permite la posibilidad de realizar notificaciones por correo certificado con acuse de recibo cuando se trate de los casos en que dicho artículo y fracción mencionan, ello obedece al particular tratamiento que establece la segunda de estas disposiciones respecto de los documentos que prevé, esto es que la correspondencia registrada a diferencia del correo ordinario, debe ser entregada, precisamente a su destinatario no a otra persona ajena, excepto que para ello medie autorización por escrito. Consecuentemente, si bien una tarjeta de acuse de recibo goza de valor probatorio pleno por constituir un documento público, lo que con ella se prueba es que la pieza postal ahí consignada se entregó a la persona cuya firma calza la tarjeta; empero, no acredita por sí sola que la notificación respectiva se practica legalmente, máxime si el destinatario niega que sea suya la firma que calza, y se advierte a simple vista que difiere en sus rasgos de la o las firmas que aparecen como suyas en alguna de las constancias de los autos y si, además, no hay algún otro indicio que indique que aquella firma corresponda a alguna persona autorizada por el quejoso para recibir la pieza postal.”

Amparo Directo 52/92. Miguel López Velasco. 22 de septiembre de 1993, unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Mejía Fernández. Secretario: Alfonso Núñez Chairas.

S.J.F. 8a. Época. Tomo XII. Diciembre de 1993. P. 914.

Una vez observado lo anterior se considera que se pueden dar dos situaciones en el caso de la omisión de anexar la constancia de notificación cuando esta es realizada por correo certificado con acuse de recibo; tales situaciones son:

1. No se anexa el acta de notificación y se señala así en el escrito del recurso, porque la notificación del acto impugnado fue hecho por correo certificado con acuse de recibo, pero el

recurso es presentado dentro del plazo de los 45 días, según lo dispuesto en el artículo 121 del mismo Código.

En tal situación no importa si la notificación hecha por ese medio fue bien realizada o no, pues se tendría que entrar al estudio del medio de defensa.

2. La otra circunstancia que se pudiera dar es que no se anexa el acta de notificación por el mismo motivo, pero sucede que este es presentado fuera de tiempo, es decir, es extemporáneo.

En este caso, si es necesario precisar y resolver si la notificación hecha por correo certificado con acuse de recibo fue bien hecha, pues de esto dependerá que la autoridad admita o no dicho medio de defensa.

Si fue realizada dicha notificación correctamente y de la constancia que exista en el expediente administrativo, es decir, del acuse de recibo, se advierta que el recurso es extemporáneo, la autoridad lo desechara, considerando al acto impugnado, como consentido.

Si la notificación hecha por correo certificado con acuse de recibo no fue bien hecha, entonces la autoridad admitirá el recurso resolviendo lo que corresponda.

Otro aspecto relacionado con el tema en estudio es la de cómo debe hacerse la notificación por este medio a las personas morales (jurídicas), ya sean estas privadas o públicas.

Para las personas morales privadas, la notificación debe ir dirigida al representante legal y este es el que deberá firmar el acuse de recibo y, en el caso de las personas morales públicas, debe constar que se recibió por lo menos en la oficialía de partes de la misma.

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito ha sostenido el siguiente criterio jurisprudencial:

“NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO EN MATERIA FISCAL, REMITIDAS A PERSONAS MORALES PUBLICAS. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano y el diverso artículo 33 del Reglamento para la Operación del Organismo Servicio Postal Mexicano, el servicio de acuse de recibo de correspondencia registrada, consiste en recabar un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal, y entregar ese documento al remitente, si el destinatario no se encuentra en su domicilio podrá en diez días siguientes recoger la pieza postal: Por lo tanto, si el acuse de recibo de una notificación por correo dirigida a una persona moral, publica o privada en materia fiscal, no se encuentra firmada por el representante legal de la misma, o bien no consta que se haya entregado en la respectiva oficialía de partes y oficina de correspondencia, sino a persona diversa, no puede estimarse legalmente válida tal notificación.”

Reclamación 1/94. Compañía Mexicana de Exploraciones. S.A. por su presentación 17 de marzo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Olivia Heiras de Muncisidor. Secretaria: Maria de la Paz Flores Berruceos.

T.C.C. S.J.F. 8a. Época. Tomo XV-II. Febrero de 1995. P. 417. Tesis 195-A.

Frecuentemente, la autoridad fiscal, aunque de manera indebida y por lo tanto ilegal, manda a notificar actos que pueden ser recurribles —ejemplo de ello son las multas por presentación extemporánea de declaraciones— por medio del correo ordinario.

En este caso, en la práctica, la autoridad ha admitido y resultado los recursos correspondientes, tomando en consideración la fecha que el particular señala en su recurso, lo que se considera acertado, ya que la autoridad no podría argumentar a su favor nada respecto de la forma de notificar por correo ordinario, lo cual la ley expresamente prohíbe, pues en el artículo 134, fracción II, establece que los actos administrativos podrán ser notificados: “Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior” ya la fracción anterior se refiere a los que pueden ser recurribles.

C1.3.) Cuando se trata de una negativa ficta

Aun cuando ya de manera somera aludimos al tema, aquí lo ampliaremos más, pues en esta parte de la fracción III del artículo 123 donde se expresa de manera explícita.

Al señalarse tal circunstancia sobre la posibilidad de que una negativa ficta pueda ser impugnada por medio de esta instancia, lo cual, ya se dijo, se considera incorrecto.

En tal sentido, al plantearse por parte del recurrente la interposición del recurso de revocación en contra de una negativa ficta, dicho particular deberá adjuntar la petición o instancia no resuelta por la autoridad ante la cual la dirigió y nunca tuvo una contestación de manera expresa, la cual no se contempla en la fracción II del artículo 123, donde sería lo adecuado; lo anterior es importante, pues con ello la propia autoridad administrativa-fiscal resolutora del recurso podrá determinar si efectivamente se configuró o no la negativa ficta.

Como consecuencia de lo anterior, al no existir acto administrativo, lógicamente no existe notificación, lo cual resulta muy obvio y en tal caso no será necesario manifestar bajo protesta de decir verdad que no se recibió notificación por dicha obviedad.

Además del señalamiento que se hace en esta fracción III del artículo 123, de impugnar una negativa ficta, existe otro artículo del mismo Código que guarda congruencia con la citada disposición. Tal norma la encontramos en el artículo 37 del multicitado Código y que por su importancia transcribo:

“Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que se hace referencia en el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera el promovente que cumpla con los requisitos omitidos o proporciones lo elementos necesarios para resolver, el termino comenzara a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

El citado artículo, al señalar que las “instancias o peticiones” podrán dar origen a la negativa ficta, si estas no se resuelven y se notifican en el plazo de tres meses y que esta puede ser impugnada por los medios de defensa en cualquier tiempo, esta dando pauta tanto para que, en el caso de las peticiones que originen la negativa ficta, proceda el recurso de revocación, posibilidad que, como dijimos, se encuentra prevista en la fracción III del artículo 123 del mismo Código.

A su vez, el recurso al ser una instancia también puede dar lugar a que se configure la negativa ficta.

Un caso muy especial que pudiera darse es que, al interponer un recurso en contra de una negativa ficta, esta instancia pudiera originar a su vez que se configure otra negativa ficta sobre una negativa ficta ya preestablecida, situación muy difícil de darse en la practica; sin embargo, no imposible.

Por todo lo anterior, y como ya se había señalado, se considera que el medio de defensa adecuado para impugnar una negativa ficta es el Juicio de Nulidad. Incluso, nuestros tribunales ya lo han considerado así.

Asimismo, doctrinalmente, algunos autores ya han señalado que lo más conveniente y procedente, aun a pesar de que existan tales disposiciones, es impugnar dicha negativa ficta ante el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante el juicio de nulidad, en cuyas disposiciones se encuentra mejor regulada dicha figura.

Iván Rueda del Valle, al referirse a la problemática que surge de impugnar por medio del recurso de revocación una negativa ficta, sostiene:”Sin embargo, aun cuando genéricamente podría darse la hipótesis, dicha exceptuación constituye un supuesto verdaderamente aislado pues no existes otro precepto legal dentro de la Sección del Recurso

de Revocación en nuestro Código Fiscal que de mas pautas sobre la impugnación de una negativa ficta a través de ese medio de defensa, lo que resultaría un campo verdaderamente incierto para el particular. De lo anterior se puede concluir, como se ha venido sosteniendo, que el medio idóneo o básico para combatir una resolución de esta naturaleza en materia Fiscal Federal, lo es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.”⁹⁸

Y más adelante, en su excelente obra, el citado autor, reforzando su posición, nos plantea las implicaciones jurídicas en que se incurriría si se impugnará una negativa ficta mediante el recurso de revocación: “A pesar de lo anterior, afirmamos, sin lugar a dudas que el único medio de defensa idóneo para impugnar la negativa ficta es el juicio contencioso, pues, aunque la autoridad que conozca el recurso pueda otorgarle al recurrente el derecho de ampliar su recurso inicial a efecto de combatir los fundamentos y motivos de la negativa ficta, tal situación implicaría que previamente se le diera a conocer al recurrente los fundamentos y motivos de la negativa ficta, lo cual solo puede realizar la autoridad que conoce del recurso (la otra posibilidad sería la de emplazar a la autoridad responsable de la negativa ficta, posición inaceptable, ya que ello implicaría transformar el recurso en un verdadero juicio contencioso), provocando con ello que se perdiera la posibilidad de una resolución imparcial, pues resulta difícil de aceptar que la autoridad a la que correspondió fundar y motivar la negativa ficta, este anímicamente capacitada para analizar la legalidad con base en los agravios expuestos en el recurso.”⁹⁹

D) Las Pruebas Documentales Ofrecidas y el Dictamen Pericial

Otro de los anexos que se debe presentar conjuntamente con el escrito de interposición del recurso de revocación es la prueba documental que se ofrezca y el dictamen pericial.

Cabe preguntarse, ¿solo deben anexarse al recurso este tipo de pruebas porque son las únicas que se pueden admitir en este medio de defensa?

⁹⁸ Rueda del Valle, Iván. La Negativa Ficta en Materia Fiscal Federal. 1a. Ed. México. Editorial Thermis. 1999. P. 45.

⁹⁹ Op, cit, pp. 45 y 46.

La respuesta ante tal interrogante la tenemos en el artículo 122, fracción III, que se refiere a uno de los requisitos del escrito de interposición del recurso de revocación y que es el concerniente a que en el mismo se deberán señalar las pruebas, es decir, en esta disposición no se restringe a ubicar solamente las pruebas documentales, sino la expresión es genérica y, aun mas, en el artículo 130 del mismo Código ya se hace referencia a las pruebas que están prohibidas, como son la testimonial y la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones.

El hecho de anexar, en el momento de interponer el recurso, las pruebas documentales y, En su caso, el dictamen pericial implica que en el tramite del recurso de revocación no existe periodo de admisión de pruebas, lo cual ha sido criticado por juristas de la talla de Rodríguez Lobato, que al respecto comenta lo siguiente:

“Nos parece criticable esta circunstancia, pues se obliga a rendir pruebas sin que el recurso haya sido admitido a tramite y, por lo tanto, sin que se hayan admitido las pruebas ofrecidas. Una correcta técnica procedimental indica que primero, previa la admisión del recurso, deben calificarse las pruebas para admitir solo aquellas que tengan relación con los hechos controvertidos, y después proveer lo conducente para su desahogo, concediendo un plazo razonable para tal efecto”.¹⁰⁰

Si bien la observación que hace este prestigiado jurista en relación a que no existe periodo de admisión de pruebas, es correcta, no se considera que su apreciación a que este debiera existir y que primero deberían calificarse las pruebas antes de admitirlas en su totalidad sea adecuada, ya que no se está en presencia de un juicio en donde, con toda razón, debiera existir.

Basta recordar que la idea o fin de la instauración de este tipo de medios de defensa es la agilidad y rapidez de resolución sin contener rigorismos que constituyan a su vez en trampas procesales, por lo que la calificación de las pruebas, antes de admitirlas, por la misma razón, no debiera existir en el recurso administrativo.

¹⁰⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. Ed, México. Editorial Harla. 1986. P. 258.

Como ya se ha hecho notar anteriormente, la prueba documental no es la única que se puede presentar y señalar en el escrito de interposición de un recurso de revocación, pero si la única que obliga el Código en comento a anexar al interponer el escrito del citado recurso.

Ahora bien, derivado de la importancia de esta prueba, se hará referencia a ella en este apartado, independientemente de que el tema en la prueba en general se analizara posteriormente.

Don Eduardo Pallares dice que: "Documento consiste en cualquier cosa que tenga algo escrito consentido de inteligible".¹⁰¹

Así, el Código Federal de Procedimientos Civiles prevé dos tipos de documentos: los públicos y los privados. El artículo 129 de dicho Código establece que:

"Son documentos públicos aquellos cuya formación esta encomendada por la ley dentro, de los limites de su competencia, a un funcionario público revestido de fe pública, y los expeditos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones".

A su vez, en su segundo párrafo se establece que:

"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."

En relación con los documentos privados, el Código Federal de Procedimientos Civiles solo se limita a decir en su artículo 133 lo siguiente:

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

Por lo que haciendo un interpretación de este ultimo artículo se puede decir que documentos privados lo son aquello es que se derivan o se emiten por personas que no son funcionarios

¹⁰¹ Pallare, Eduardo. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. P. 360. Citado por Hernández Salcedo, Ricardo y Gutiérrez Barbosa, Guillermo en Juicio de Nulidad en Materia Fiscal Federal. México. INDETEC. 1997. P. 252.

públicos o revestidos de fe publica o que siendo no los emiten ejerciendo función pública alguna.

Al respecto resulta ilustrativa, tratándose del recurso de revocación, la tesis jurisprudencial citada por don Emilio Margáin en su obra aquí ya citada y que indica lo siguiente:

“PRUEBAS DOCUMENTALES PRIVADAS PROVENIENTES DE UN TERCERO EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO, LA AUTORIDAD ESTA OBLIGADA A VALORARLAS Y NO OBJETARLAS. El artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles previene que el documento privado proveniente de un tercero prueba a favor de la parte que quiere beneficiarse con el y contra su colitigante cuando este no lo objeta. Sin embargo, la autoridad concedora de un recurso administrativo no tiene carácter de colitigante en este sino de resolutora, de donde se desprende que su obligación no es la de objetar las pruebas documentales ante ella ofrecidas, sino precisamente la de valorarla.” Juicio No. 27/84, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de 1984. P. 468.*

Así las cosas se estima que las pruebas documentales que el recurrente pueda anexar a su escrito de interposición del recurso de revocación pueden ser tanto las públicas como las privadas, sin que en esta última exista posibilidad por parte de la autoridad de objetarlas.

Por lo que respecta al dictamen pericial, su análisis no puede ser muy sencillo, aunque a simple vista lo pareciera.

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”.¹⁰²

* Op, cit, pp. 63 y 64.

¹⁰² Ovalle Favela, José. Derecho Procesal Civil. 3a. Ed. México. Editorial Harla. 1989. P. 159.

El Código Federal de Procedimientos Civiles señala en su artículo 143:
“La prueba pericial tendrá lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley.”

Cabe mencionar que en la materia del proceso civil generalmente intervienen tres peritos, el del actor, el del demandado y, en su caso, el tercero en discordia que es designado por el juez.

En materia fiscal, en relación con el recurso de revocación, se debe decir, en primer lugar, y ya se ha señalado, que no se trata de un juicio o proceso y, por tal razón, sus características y tramitación serán totalmente diferentes.

Las críticas a que se anexe el dictamen pericial han sido varias y una de ellas es enunciada por Rodríguez Lobato al expresar: “También nos parece criticable que en el recurso administrativo la prueba pericial quede desahogada con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el contribuyente, pues esto es contrario también a la técnica procedimental que, sobre esta prueba, señala la necesaria intervención de cuando menos dos peritos, los de las partes en contienda, y en ocasiones de tres, si no coinciden los dos primeros”.¹⁰³

Existe una excepción a la presentación del peritaje (dictamen) como anexo al interponer el recurso y este es el caso del recurso de revocación en contra de los avalúos practicados dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, de acuerdo con lo previsto con el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, Sandoval Galindo, de este tema, sostiene que: “...basta con que el promovente haga en el escrito de interposición del recurso, la designación del perito nombrado a su parte, debiendo este, de rendir su peritaje dentro del plazo de 10, 20 o 30 días, si se trata de bienes muebles, inmuebles o negociaciones, en ese orden. De esta manera, en estos casos

¹⁰³ Op, cit, P. 259.

no aplica la regla general establecida en el artículo 123, fracción IV del ordenamiento citado, sino la específica prevista en el referido artículo 175 del Código Fiscal de la Federación”.¹⁰⁴

Ahora bien, regresando a la regla general del artículo 123, fracción IV, respecto del dictamen pericial, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido el siguiente criterio:

“RECURSO DE INCONFORMIDAD PROCEDE DECLARAR LA NULIDAD PARA EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN RECAIDA AL MISMO. CUANDO LA AUTORIDAD VALORE INDEBIDAMENTE LA PRUEBA PERICIAL TECNICA OFRECIDA POR EL INCONFORME Y NOMBRE PERITO TERCERO. Cuando la autoridad demandada advierte que los dictámenes de las partes no son coincidentes, omitiendo nombrar perito tercero en discordia, de conformidad con el artículo 152 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, viola con ello en perjuicio del inconforme garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, en consecuencia procede declarar la nulidad de la resolución impugnada, para el efecto de que la autoridad demandada emita, una nueva resolución en la que la valore debidamente la prueba pericial técnica ofrecida en la instancia administrativa”.

Juicio de Nulidad No. 246/82, visible en la Revista Tribunal Fiscal de la Federación De diciembre de 1982. p. 357.

E) Presentación de los Anexos en Fotocopia Simple

El siguiente párrafo de la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece que: “Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores (los anexos), podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada”.

¹⁰⁴ Op, cit, P. 149.

Cabe destacar que desde 1994, la autoridad ya sostenía el criterio de que los anexos a que se refieren las fracciones II y III del artículo 123 se podían presentar en copias fotostáticas, es decir, tanto la constancia de notificación como el acto impugnado se podían presentar en esa forma, mas no así las pruebas, el acreditamiento de la personalidad y el dictamen pericial.

La autoridad justificaba esta facilidad manifestando que dichos documentos (la constancia de notificación y el acto impugnado), por haber sido formulados por unidades administrativas de la propia autoridad, las copias que de ellos exhiban los recurrentes, podían ser cotejadas por la autoridad encargada de resolver el recurso administrativo.

Cabe destacar que dicho criterio era obligatorio para todas las unidades administrativas encargadas de resolver estos medios de defensa, en virtud de que constituía un criterio de carácter normativo de actuación interna.

Sin embargo, como suele suceder desafortunadamente y siempre en perjuicio del particular, la autoridad administrativa resolutora de dichos medios de defensa no siempre acataba la disposición normativa interna por un mal entendido sentido de lealtad a la dependencia o en algunas ocasiones por temor a que se considere, por parte de los órganos de control interno, que se tuvo particular o especial interés en el asunto así planteado.

Cabe destacar que el criterio interno a que hemos aludido es coincidente en términos generales con el emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el Recurso de Apelación No. 100(A)-11-943/96/8212/94. Resuelto en sesión de 14 de octubre de 1997, por unanimidad de cinco votos a favor. Magistrada Ponente: Silvia E. Díaz Vega. Secretaria: Lic. Irma Flores Martínez, y lo que establece:

“RECURSO ADMINISTRATIVOS. PARA SU PROCEDENCIA, ES SUFICIENTE QUE SE ACOMPAÑE FOTOCOPIA DE LA NOTIFICACIÓN DEL ACTO IMPUGNADO. De acuerdo con lo previsto en la fracción III del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, debe acompañarse al escrito mediante el que se interpone el recurso,

constancia de la notificación del acto impugnado, y este requisito debe de considerarse cumplido si se anexa dicha promoción fotocopia de la mencionada constancia de notificación ya que el citado numeral en ningún momento establece que esa constancia deba ser exhibida en original, a mas de que, si bien la copia fotostática de un documento es tan solo un indicio de la existencia del original, y que por ello no tiene valor probatorio, sin embargo cuando este documento no es objetado en su autenticidad, el mismo sirve de prueba, y siendo el caso de que la constancia de notificación del acto recurrido se expida de la propia autoridad fiscal, esta tiene todos los elementos legales y materiales para desvirtuarlas, por lo que al no hacerlo, la referida constancia de notificación constituye un documento probatorio.”

Otro criterio interesante del mismo tribunal y, por cierto, de lamisca época es el siguiente:

“COPIAS FOTOSTATICAS SIMPLES. VALOR PROBATORIO DE LAS MISMAS EN TRATÁNDOSE DEL RECURSO DE REVOCACIÓN INTERPUESTO ANTE LA ADMINISTRACION LOCAL JURÍDICA DE INGRESOS DEPENDIENTE DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Para determinar el valor probatorio de las copias fotostáticas de los créditos recurrido vía recurso de revocación, debe estarse a lo dispuesto por los artículos 207 y 217 del Código Federal de Procedimientos Civiles, conforme a los cuales las copias hacen fe de la existencia de los originales y, si se pone en duda la exactitud de las mismas, debería ordenarse su cotejo con los originales de que se tomaron; además, en términos del segundo dispositivo legal en comento, el valor de las copias sin certificar queda al arbitro judicial, esto es, la autoridad debe otorgarles el valor que se desprende de los demás elementos que tenga a su alcance, máxime si se trata de un documento emitido por una autoridad que forma parte de la propia Secretaria de Hacienda y Crédito Público, por lo que la autoridad esta en condiciones de cerciorarse de la existencia y contenido del acto ante ella impugnado, así como de su constancia de notificación y entrar al estudio de los agravios planteados (64).”

Juicio No. 152/94. Sentencia de 8 de septiembre de 1994, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Celia López Reynoso. Secretaria: Lic. Xóchitl Adriana Castellanos Valdés.

Como se puede observar de la fecha de emisión del criterio normativo de la autoridad, respecto de la posibilidad de presentar fotocopia el acto impugnado y su constancia de de notificación, tuvieron que pasar tres años para que se incorporara dicha facilidad en la ley, con la reforma que opero en el Código Fiscal de la Federación para el ejercicio de 1997 y que se amplió para todos los anexos; tardanza que no se justifica, ya que esto representaba un avance en la agilización y simplificación administrativa de la que tanto se habla cada año, al representante de la Reforma Fiscal.

Cabe destacar por otra parte y también resulta conveniente expresar que aun cuando no se da esta facilidad, en algunos casos, las fotocopias no siempre puedan ser útiles y sobre todo en el caso de que se controvierta algún requisito del acto impugnado y que solo se puede verificar por medio del documento original, como es el caso de que se argumente que la resolución contiene una firma facsimilar, la cual no se puede comprobar con una copia de la resolución en la que se tenga tal firma, aun y cuando esta sea copia certificada. Situación que también es aplicable para el caso de que la autoridad pretenda acreditar con copia certificada que la resolución si contiene firma autógrafa.

Al respecto, los tribunales han sustentado los siguientes criterios:

“FIRMA FACSIMILAR NO SE ACREDITA QUE LA RESOLUCION CONTENGA FRIMA AUTOGRAFA, SI SE TRATA DE PROBAR TAL EXTREMO CONCOPIA FOTOSTATICA CERTIFICADA DE LA RESOLUCIÓN. De conformidad con el artículo 16 Constitucional, los actos de molestia a los particulares deben constar en mandamiento escrito de autoridad competente y carece de tal requisito la resolución que contenga la firma facsimilar. Ahora bien si la autoridad exhibe copia certificada para probar el original de la resolución impugnada se encuentra suscrita autógrafamente por el funcionario que la emitió, dicho documento carece de valor para acreditar tal extremo, pues ante la imputación del actor que de dicha resolución contenía firma facsimilar la autoridad demandada debió demostrar en el juicio que el original contenía firma autógrafa y ello únicamente se prueba con la exhibición de dicho documento en el que contenga el citado requisito.”

Revisión No. 1017/80. Resuelta en sesión de 1o. de julio de 1981, por unanimidad de 6 votos.
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año V. No. 51. Marzo 1984. P. 759.

F) Pruebas que No Obran en Poder del Recurrente al Presentar el Escrito de Interposición del Recurso

En relación con este tema se pueden presentar dos situaciones, la primera sería que las pruebas documentales no obraran en poder del recurrente, por que este no pudo obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición.

Se considera que la hipótesis normativa a que se refiere esta disposición es para aquellos documentos, básicamente, que se dieron dentro del procedimiento administrativo que dio origen al acto o resolución definitiva y que el recurrente no pudo obtener en su momento oportuno.

En el caso anteriormente descrito, la citada disposición contenida en el tercer párrafo siguiente en la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación prevé una solución, al establecer que, en este caso, el recurrente:

“...deberá señalar el lugar o el archivo en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos...”

Una segunda situación que no varía mucho de la anterior es la de los documentos que puede tener a su disposición, los cuales, seguramente se referirán al acto impugnado, su constancia de notificación y el citatorio respectivo; en este caso bastara que el recurrente acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos ante la autoridad respectiva se considera que una vez que le sean entregadas al recurrente las pruebas, este las deberá presentar ante la autoridad resolutora del recurso o en su caso solicitar que la autoridad las recabe.

Al respecto, el Poder Judicial Federal ha emitido el siguiente criterio:

“PRUEBAS DOCUMENTALES. CASO EN QUE PROCEDE QUE LA AUTORIDAD FISCAL REQUIRA A LAS AUTORIDADES LA EXPEDICIÓN DE COPIAS CERTIFICADAS. El artículo 123 del Código Fiscal de la Federación en su fracción IV,

dispone que cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si este no hubiese podido obtenerla a pesar de tratarse documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o el lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastara 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 estos. De lo anterior, se desprende que las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación no deben pasar inadvertido que si los quejosos, al interponer el recurso de revocación ante la autoridad hacendaria, exhiben junto con las pruebas de su parte, los escritos con los que solicitaron la expedición de copias certificadas que avalaran la solicitud de sus pruebas, señalando los datos suficientes para su localización, la autoridad hacendaria esta obligada a requerir a las autoridades correspondientes la expedición de las copias certificadas que previamente le sean solicitadas.”

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Fiscal Administrativa del Primer Circuito.

Amparo directo 184/97. Laboratorios Julián de México, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1997.

Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Raúl García Ramos.

Para finalizar el párrafo en comento, el legislador incorpora un concepto legal al establecer que: “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 estos”.

El siguiente párrafo del citado artículo, aun mas, se establece una facilidad para el recurrente al señalarse que: “la autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabara las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado hubiere obtenido la oportunidad de obtenerlas”.

Cabe señalar que dicha facilidad de solicitar a la autoridad a que recabe las pruebas referidas esta condicionada a que el recurrente no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas, por que si el caso fuera lo contrario, la autoridad no estaría obligada a recabarlas.

Un tema íntimamente relacionado con el de los nexos del recurso y que en la práctica es muy poco frecuente, pero que se da, es cuando desaparecen o no existen los documentos que efectivamente se anexaron. Esta cuestión ya ha sido resuelta por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la siguiente manera, al sostener los criterios que a continuación se citan:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. CARGA DE LA PRUEBA PARA DEMOSTRAR QUE SE CUMPLIO CON LA EXHIBICIÓN DE ANEXOS. El artículo 123 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1994, precisaba los documentos que debían acompañar al escrito en que se interponía un recurso administrativo, entre las que se encontraban las pruebas documentales ofrecidas por el afectado, las cuales solo podrán omitirse, cuando el recurrente manifestara que no obraban en su poder, aun cuando no fueran solicitadas oportunamente. Así, la carga de la prueba para demostrar que aquellos medios probatorios se habían solicitado ante la autoridad correspondiente recae en el recurrente; mientras que la relativa a comprobar que se habían anexado al recurso administrativos todos los documentos exigidos por el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, correspondía a la autoridad receptora de aquel medio de defensa, pues esta última es quien tiene la posibilidad de verificar desde que ingresa tal escrito, si las pruebas que se citan en el texto del recurso, coinciden con las que se anexan al mismo y en su caso, hacer las observaciones de los faltantes que advierta en ese momento.”

Recurso de apelación No. 100(A)-II-487/96/3935/95. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 25 de abril de 1997, por unanimidad de votos. Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera. Secretaria: Lic. María de Lourdes Pérez Ocampo.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de enero de 1998, P. 7.

Asimismo se ha emitido por el mismo tribunal otro criterio jurisprudencial que tiene relación.

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. ACREDITAMIENTO DE LOS DOCUMENTOS QUE COMO ANEXOS SE ACOMPAÑAN AL MISMO. Si el funcionario administrativo que recibe la promoción del recurso administrativo no especifica los documentos anexos al

mismo y solo asienta el recibo del escrito en cuestión; deban tener por presentados y exhibidos los que el promovente relaciona como anexos en su recurso, toda vez que es obligación de quien recibe tales escritos, anotar pormenorizadamente cada uno de los documentos que se acompañan, para acreditar cuales efectivamente se anexan de los que en el se especifican. Esto es así, porque en el escrito debe tenerse como un todo y el recurrente no está autorizado para hacer tal anotación ni puede obligar a que se haga y no debe repararle perjuicio la omisión de dicha certificación.”

Juicio Atrayente No. 110/91/4586/91. Resuelto en sesión de 19 de abril de 1994 por mayoría de 7 votos. Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria. Secretaria: Lic. Ma. Eugenia Rodríguez Pavón.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de junio de 1994. P. 10.

En la práctica y últimamente en las Administraciones Locales Jurídicas, se ha instrumentado que personal de la misma administración revise los documentos anexos al recurso, inclusive, pidiendo o haciendo el cotejo de la escritura pública en donde se consulta el documento con el que el recurrente acredita su personalidad con su respectiva copia, aun cuando cabe señalar que este cotejo no debiera darse así, ya que solamente se deberá requerir el mismo en el caso de que se tengan indicios de que son falsos o no existen y de esta manera, con el cotejo así realizado, de alguna forma se está prejuzgando.

También es necesario señalar que en la operación cotidiana de las oficinas administrativas ya existe un abogado especialmente apoyando las labores de oficialía de partes, el cual tiene la obligación de captar toda información obtenida en el escrito de interposición del recurso como en sus anexos,¹⁰⁵ con la cual se evitan que sucedan los supuestos que dieron origen a las tesis jurisprudenciales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa citadas anteriormente.

¹⁰⁵ La información que se captura se hace en sistema o programa que se llama JUPITER con el que se pretende contar con mayor información, ordenada y sistematizada para toma de decisiones, propósitos de la autoridad, que aun no se ha visto cumplido.

11.7 RECURSO IRREGULAR O INCOMPLETO POR FALTA DE ANEXOS

Cuando se habla de un recurso irregular se esta haciendo referencia a aquel en que se omite algún requisito, ya sea de los que comprenden el escrito del recurso o el de aquellos anexos que se deben acompañar al mismo.

Ahora analizare el recurso irregular por falta u omisión de algún anexo.

Así tenemos que antes de 1995, cuando se daba el caso de un recurso irregular por falta de algún anexo, el último párrafo del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación señalaba como sanción, según fuera el anexo omitido, lo siguiente:

“Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones I a III de este precepto (Documento que acredita la personalidad, el documento en que consta el acto impugnado y su constancia de notificación), la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En los casos a que se refiere la fracción IV de este artículo, se tendrán por no ofrecidas las pruebas.”

Como era de esperarse, dicho párrafo fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por cuya importancia y reiterada impugnación se constituyo en jurisprudencia, la cual al tenor señala:

“25/1996. REVOCACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL DEL ARTÍCULO 123, ULTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ORDENA TENERLO POR NO INTERPUESTO SIN PREVIO REQUERIMIENTO, PARA SU REGULARIZACIÓN, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. Para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución, se deben considerar dos aspectos, uno de forma y otro de fondo. El primero, comprende los medios establecidos en el propio texto constitucional constituidos por la existencia de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El segundo, constituye el contenido, espíritu o fin íntimo que persigue la garantía, que es el de evitar que se deje en estado de indefensión al posible afectado del acto privativo o situación que afecte gravemente sus defensas. De ese modo, los medios o formas para cumplir debidamente con el derecho

fundamental de defensa deben facilitarse al gobernado de manera que en cada caso no se produzca un estado de indefensión, erigiéndose en formalidades esenciales aquellas que lo garanticen. Por consiguiente, el procedimiento administrativo, acorde con esos requisitos, debe contener condiciones que faciliten al particular la condición de los elementos en que funde su derecho para sostener la ilegalidad de la resolución administrativa, de manera que si el artículo 123, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no contempla la prevención al impugnante para que regularice su recurso y, en cambio, establece una sanción desproporcionada a la omisión formal en que incurre el gobernado, por el hecho de no acompañar alguno de los documentos como es el tener por no presentado el recurso de revocación, es evidente la violación de la garantía de audiencia, en tanto que tal disposición se aparta de los principios fundamentales que norman el derecho procesal legal, pues rompe el equilibrio procesal entre las partes al impedir al particular defenderse en contra del acto administrativo y de probar la argumentada ilegalidad.”

Amparo en revisión 1562/94. Papeles Troquelados S.A. 22 de junio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Irma García García.

Amparo en revisión. 1846/94. I.R. Servicios, S.A. de C.V. 22 de junio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Irma García García.

A. D. en revisión 1341/94. Productos Científicos, S.A. 22 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Rodolfo A. Bandala Ayala.

A. D. en revisión 1671/94. Shulemberger Offshore Services (México) N.V. 22 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio Alvarado Puente.

A. D. en revisión 1824/94. Materiales para Construcción Rivas, S.A. de C.V. 22 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Sergio Alvarado Puente.

Cabe destacar que previamente a la declaración de inconstitucionalidad del último párrafo de este artículo 123, ya se había constatado dicha situación, pero referida a lo previsto en el artículo 122 del mismo Código, como lo deja entrever la siguiente tesis.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Citada por Margáin Manautou, Emilio. Op, cit, P. 76.

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. LA AUTORIDAD QUE CONOZCA DE ELLOS DEBE REQUERIR AL PARTICULAR, POR UNA SOLA VEZ, QUE SUBSANE LOS REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD. Si el escrito por el que se interpone el recurso administrativo no expresa los agravios que causa la resolución combatida, la autoridad que conozca del mismo no puede desechar la instancia sino que en los términos del artículo 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, debe prevenir al particular, por una sola vez para que complete su promoción.”

Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de noviembre de 1984. P. 385.

Sin embargo y aun habiendo antecedente jurisprudencial en relación con los anexos, la autoridad administrativa amparada en el hecho de que no es obligatoria para ella la jurisprudencia de los tribunales federales y, por otra razón, de mas peso, porque así lo establecía la propia ley, dicha autoridad seguía tendiendo por no interpuesto el recurso o por no ofrecidas las pruebas, según fuera la omisión del anexo.

Dicha práctica debió haberse terminado desde 1985, por lo menos, y sin embargo, no fue sino hasta la reforma de 1994, vigente para el ejercicio de 1995, cuando la autoridad busca la simplificación y agilización de este procedimiento administrativo, mediante la prevención al particular para que subsane o agregue el anexo omitido.

Dicho párrafo prevé actualmente lo siguiente:

“Cuando no se acompañe alguno de los documentos se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del termino de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho termino y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.”

Como se puede apreciar, todos los documentos anexos al recurso, al presentarse este, deberán ir acompañados en ese preciso momento, pero si se diera el caso de que se omitiera alguno de ellos, la autoridad deberá requerir.

Cabe aclarar que el hecho de requerir al recurrente, ya sea el documento con el que acredite su personalidad, el acto, la constancia, las pruebas y el dictamen pericial, no significa que ya se esta admitiendo o dándole entrada al recurso, sino que se esta cumpliendo con una norma de carácter procedimental que exige tal obligación para la autoridad, a fin de que esta se encuentre en aptitud de analizar si la pretendida instancia reúne a su vez los requisitos de procedibilidad.

Dicha opinión es coincidente con el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal de la Federación, que al tenor señala:

“REQUERIMIENTO HECHO A QUEIN INTERPONE UN RECURSO ADMINISTRATIVO EN REPRESENTACIÓN DE OTRO PARA CREDITAR LA PERSONALIDAD CON LA QUE PROMUEVE. EFECTOS DEL MISMO. El hecho de que la autoridad ante quien se interpone un recurso administrativo en representación de un tercero requiera al promovente para que acredite la personalidad con que promueve, no la vincula necesariamente a tramitar y resolver dicho recurso, independientemente de cualquier otra causal de improcedencia que se presente, puesto que, al promoverse cualquier instancia en representación de otro, sin acreditar tal carácter, lo menos que debe hacer la autoridad a quien le corresponda conocer del medio de defensa hecho valer, es requerir al promovente para que lo acredite, antes de entrar al análisis de los demás requisitos de procedencia, sin que por esa circunstancia no pueda ya desecharlo por cualquier otra causal legal como es la representación extemporánea del recurso de que se trata.”

Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Enero-Mayo de 1981. P. 357.

El anexo que corresponde a la fracción I del artículo 123 y que se refiere al documento donde consta el acreditamiento de la personalidad es el que más ha causado polémica y controversia ante la autoridad y el recurrente, tanto por el contenido de documento, su regulación y la interpretación que se le da al citado ultimo párrafo de dicho artículo y no solamente en materia del recurso de revocación, sino también del juicio de nulidad, aspecto éste donde hablaremos de abundar la importancia del tema, ya que su actualidad se da cotidianamente en la practica y en el litigio; aunque cabe señalar que, por la limitación en la

extensión y propósito de este trabajo, destacaremos por lo menos sus aspectos mas sobresalientes.

11.8 MOMENTO PARA ACREDITAR LA PERSONALIDAD

Antes de expresar una respuesta a la pregunta, ¿en que momento se debe o se tiene la obligación de acreditar la personalidad de quien promueve a nombre de otro?, es conveniente destacar las formas de acreditarla para saber si en todos los casos las reglas son las mismas.

En primer lugar, el artículo que regula la presentación en, materia fiscal es el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación y en el se prevé las siguientes formas de acreditarla:

1. Mediante escritura pública.
2. Mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.
3. Específicamente para el caso del recurso administrativo se dan un otorgan dos facilidades.

a) Una prevista en este artículo 19, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleva la autoridad fiscal (Administraciones Locales jurídicas).

b) la otra prevista en el artículo 123, fracción I, que consiste en el documento donde conste que esta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.

Como se aprecia, no existe forma única para la representación de las personas que promueven a nombre de otra; sin embargo, para todas ellas es aplicable lo que señala el último párrafo del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación que establece que:

“Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación la fue otorgada a mas tardar en la fecha en que se presenta la promoción.”

Al respecto lo tribunales federales han sostenido el siguiente criterio jurisprudencial:

“PERSONALIDAD. SI SE PRETENDE ACREDITAR CON UNA CARTA PODER CUYAS FIRMAS SON RATIFICADAS ANTE NOTARIO CON POSTERIORIDAD A LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DEBE CONSIDERARSE

QUE NO SE ENCUENTRA ACREDITADA. Si un mandatario pretende acreditar su personalidad con una carta poder en la cual aparece que las firmas del otorgante y los testigos fueron ratificadas ante notario público con posterioridad a la fecha de interposición del recurso administrativo, debe considerarse que la representación no le fue otorgada a mas tardar en la fecha que se hizo valer el recurso, puesto de acuerdo con los artículos 2555 y 2557 del Código Civil, la omisión de los requisitos establecidos por la ley, hace que el mandato sea nulo, por lo cual es hasta el momento en que se cumplan los requisitos establecidos por la ley, hace que el mandato sea nulo, por lo cual es hasta el momento en que se cumplan los requisitos cuando el mandato surge a la vida jurídica y si esto se reúnen después de interpuesto el recurso debe concluirse que la personalidad no se encontraba acreditada.”

Revisión No. 1351/83, visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación de septiembre de 1984. P. 181.*

Otra tesis importante que se ha emitido en relación con este tema es la siguiente:

“PERSONALIDAD. PROMOVENTE DEBERÁ ACREDITAR LA PERSONALIDAD CON LA QUE SE OSTENTA AL INTERPONER EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Si particular se ostenta como representante legal de una empresa al presentar su recurso de revocación, de conformidad con lo dispuesto con el artículo 123 fracción I del Código Fiscal de la Federación, deberá anexar el documento con el que se acredite su personalidad, en virtud de que en los tramites administrativos conforme al artículo 19 del propio ordenamiento se encuentra prohibida la gestión de negocios. Ahora bien, si el particular anexa una escritura publica de la que no se desprende dicha representación, la autoridad conforme al ultimo párrafo del artículo citado en primer termino, deberá tener por no interpuesto el recurso de revocación.”

Juicio Atrayente No. 265/91/678/91. Resuelto en sesión de 8 de septiembre de 1992, por mayoría de 5 votos y 3 en contra. Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: Lic. Gladis Calderón Martínez.

* Citada por Margáin Manautou. Op, cit, P. 81.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año V. No. 57. Septiembre 1992.
P. 18.

Como se puede apreciar de las tesis anteriores, en el caso de que el recurrente no acompañe un documento suficiente para acreditar fehacientemente su personalidad, se corre el riesgo de tener por no presentado el recurso, ya que el último párrafo del artículo solo exige que la autoridad requiera cuando no se acompañe dicho documento y en este caso si lo acompaña, pero fue insuficiente.

Cabe señalar que el precitado criterio jurisprudencial fue emitido en 1992, sosteniéndose por lo menos hasta septiembre de 1997.*

La autoridad fiscal resolutora de los recursos administrativos ha adoptado como regla general el requerir al recurrente, cuando el documento que anexaron al recurso y con el cual pretendieron acreditar su personalidad, no sea suficiente.

Tal percepción de la autoridad fiscal es correcta y congruente y así ha sido sostenida por el Poder Judicial de la Federación en la contradicción de tesis, que si bien no hace referencia de manera directa al tema del recurso, si le es del todo aplicable.

“PERSONALIDAD EN EL AMPARO. EL JUEZ DEBE PRONUNCIARSE SOBRE ELLA CUANDO PROVEE ACERCA DE LA DEMANDA Y, SI NO ESTA ACREDITADA, PREVENIR AL PROMOVENTE, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 146 DE LA LEY DE AMPARO; DE LO CONTRARIO, EL REVISOR ORDENARA LA REPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO. Una nueva reflexión acerca de los dispositivos de la Ley de Amparo en torno al tema de la personalidad y de los criterios surgidos a lo largo de varias décadas sustentadas, primero por el Tribunal Pleno, y luego por las Salas de esta Suprema Corte, conducen a que este órgano supremo abandone las tesis

* Véase criterio sostenido por la Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dentro del juicio de nulidad 1447/96 promovido por Constructores en Corporación, S.A. de C.V, de fecha 8 de septiembre de 1997.

jurisprudenciales publicadas en la última compilación, Tomo VI (Materia Común), identificadas con los números 369 y 378, intituladas: **PERSONALIDAD EN EL AMPARO, EXAMINARLA EN CUALQUIER ESTADO DEL JUICIO, ES LEGAL Y PODERES INSUFICIENTES POR OMISIÓN DE REQUISITOS. AL DICTARSE LA SENTENCIA NO PROCEDE PREVENIR AL QUEJOSO, SINO SOBRESEER.**

Para adoptar el criterio de que al Juez de Distrito no le es dable examinar de oficio la personería del promovente en cualquier momento del juicio, sino al recibir la demanda, por que constituye un presupuesto procesal de análisis oficioso, de cuyo resultado si esta plenamente satisfecho ese requisito, el juez lo debe hacer constar en el acuerdo admisorio; y, de no estarlo, lo estime como una irregularidad de la demanda que provoca prevenir al promovente, en termino del artículo 146 de la ley de la materia, para que satisfaga ese extremo dentro del plazo legal, bajo el apercibimiento de estar apoyado en la Ley de Amparo, obedece a los imperativos del artículo 17 constitucional y responde también a los principios de certidumbre jurídica, buena fe y economía procesal, en tanto impide el empleo estéril de recursos humanos y materiales en el trámite del juicio iniciado por quien carece de personalidad y evita los daños graves ocasionados, tanto para el sistema de impartición de justicia como para las partes. La inobservación de este criterio origina que el tribunal revisor, si estima que no esta comprobada la personalidad del promovente, ordena la reposición del procedimiento, según lo previene el artículo 91, fracción IV, de la Ley de Amparo.”

Contradicción de tesis 30/90. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Único en Materia Administrativa del Primero y Tercer Circuitos, respectivamente, y Segundo del Décimo Sexto Circuito. 10 de junio de 1996. Mayoría de diez votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zarate.

Se considera del todo acertada la postura de la autoridad fiscal resolutora del recurso, al requerir al recurrente, cuando este se anexe a su escrito de interposición del recurso un documento que sea insuficiente para acreditar la personalidad del promovente; esperamos que este criterio sea adoptado por todas las Administraciones Locales Jurídicas a nivel nacional, para que el Estado de Derecho prevalezca por igual en todas partes.

Por otro lado es conveniente comentar que la autoridad fiscal frecuentemente ha considerado como gestión de negocios el hecho de que el recurrente en su escrito de interposición abrevie su nombre y anexe un documento notarial en el que no se exprese abreviado el nombre del mismo y, por tal circunstancia, ha resuelto por no tenerlo por no presentado, sin previo requerimiento.

Tal situación ya quedo dilucidada por el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al establecer el siguiente criterio jurisprudencial:

“GESTIÓN DE NEGOCIOS. NO SE PRESENTA CUANDO SE ABREVIAS EL NOMBRE DEL PROPIO PROMOVENTE. Cuando en el juicio de nulidad se argumente por la autoridad demandada que existe una gestión de negocios al haberse abreviado el primer nombre de la persona conforme al testimonio notarial exhibido representante al actor, debe probarse que efectivamente se trata de dos personas distintas; pues si únicamente se observa por la juzgadora que en el escrito de demanda se abrevio el primer nombre del mencionado representante, dado que el siguiente nombre y apellidos coinciden con los señalados, en el Poder Notarial y demás documentos exhibidos en el juicio, deberá concluirse que no existe la aludida gestión de negocios.”

Juicio Atrayente No. 42/91. Resuelto en sesión de 21 de mayo de 1992, por mayoría de 6 votos y 1 con los resolutivos. Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez. Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año V. No. 53 Mayo 1997. P. 10.

Bajo tal criterio, la autoridad deberá revisar minuciosamente tanto el documento por medio del cual se pretende acreditar la personalidad y los demás anexos y el escrito del recurso para verificar que se trate de la misma persona.

El supuesto contrario en el que el Poder Notarial exista un solo nombre y en el escrito de interposición del recurso sean dos nombres, se ha considerado también como gestión de negocios; sin embargo, atendiendo a la finalidad del recurso, que es el de garantizar una

actuación legal de la autoridad, no debiera considerarse así. No obstante, cabe hacer notar que existen juristas que opinan lo contrario.

Otros aspectos relacionados con los documentos para acreditar la personalidad son los siguientes:

Una pregunta muy recurrente, en cuanto a poderes se refiere, es la de que si estos tienen que ser inscritos en el Registro Público de Comercio para producir plenos efectos.

Al respecto existen criterios reiterados del Poder Judicial Federal en el sentido de que para que tengan validez los poderes otorgados para gestionar asuntos judiciales o administrativos, y para presentar al poderdante ante toda clase de autoridades administrativas, es innecesaria su inscripción en el Registro Público de Comercio.

Así los expresa la tesis jurisprudencial sostenida por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 158 del Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomos 169-174, Cuarta Parte.

“PODERES, REGISTRO DE LOS. Resulta innecesario si es o no de naturaleza mercantil el contrato base de la acción generada para establecer la necesidad del registro del poder otorgado, pues dicho poder sea cual fuere la naturaleza de aquel contrato, cuando comprende la gestión de asuntos judiciales o administrativos, para presentar el poderdante ante toda clase de autoridades, no refiriéndose a actos de administración, no necesita el registro para que produzca efectos contra terceros; de manera que estimarlo así el tribunal responsable, no comete las violaciones que en este aspecto se le atribuyen, conforme al criterio sustentado por esta Suprema Corte en la tesis relacionada visible a fojas 41 de la Compilación del Seminario Judicial de la Federación 1917-1975. Tomo correspondiente al Pleno y a las Salas. Poderes, registro de los. Los poderes que deben ser registrados para que surtan efectos jurídicos, son los generales, esto es aquellos que se dan para toda clase de negocios del comerciante o sociedad mercantil, y en consecuencia, para actos de comercio, pero si el poder general se ejercita solo para gestionar asuntos judiciales o administrativos, y para representar al poderdante ante toda clase de autoridades, no refiriéndose ya a actos de administración, su registro es innecesario.”

Otra situación muy frecuente es el relacionado con la representación que otorgan las personas morales, específicamente en el caso de que se exhibe la escritura en la que consta el otorgamiento del poder por un representante de la sociedad, declarando el fedatario que conoce al poderdante y le consta que tiene las facultades suficientes para otorgar poder, sin que en la escritura misma o en sus apéndices se compruebe o acredite tal facultad.

Ya la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dado solución a la interrogante anterior, al sostener el siguiente criterio jurisprudencial:

“PODERES OTORGADOS POR UNA SOCIEDAD. REQUISITOS. La sola afirmación del notario publico en el sentido de que una persona está facultada para otorgar poderes de un sociedad, es insuficiente para acreditar dicho supuesto, ya que para ello es necesaria la transcripción relativa, a fin de que el juez de la causa pueda resolver sobre tales aspectos y determinar si los poderes fueron otorgados por quien este legalmente facultado para ello, pues si bien es cierto que el Notario Publico tiene fe publica, su función no abarca la de reconocer, para todos los efectos legales, la personalidad de quien se ostenta como representante de otra persona, máxime si al hacerlo no transcribe, en lo conducente, los documentos que así lo demuestra.”

Informe 1988. Segunda Parte. P. 54. Primera Sala. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Otra circunstancia, que para desgracia o infortunio de los particulares recurrentes, es que la autoridad fiscal resolutora de los recursos administrativos confunde en no muy pocas ocasiones el otorgamiento de un poder por parte de una sociedad, sea civil o mercantil, y el cambio de representantes de la misma, considerando que deben ser los mismos requisitos entre una u otra figura, cuestión que no es tal y que ya haya sido resuelta por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al sostener lo siguiente:

“PERSONALIDAD. LA DESIGNACION DE REPRESENTANTES QUE CONSTE EN ACTAS DE ASAMBLEA DE ACCIONISTA PROTOCOLIZADA TIENE PLENA EFICACIA. De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 2555 del Código Civil para el Distrito Federal y 10 en la Ley General de Sociedades Mercantiles, los poderes que otorguen las sociedades pueden constar en escritura publica o en carta poder firmada ante dos testigos y

ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario, ante los jueces y autoridades administrativas correspondientes. Ahora bien, para que surtan efectos los poderes, estos deben obrar, en escritura pública o en cada asamblea del órgano colegiado de administración, protocolizar ante notario publico, en que conste el relativo al otorgamiento de la representación, conforme al artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, adicionado por Decreto del 11 de junio de 1992. Por lo tanto, si el promovente, en la especie, para acreditar su personalidad, exhibió el poder otorgado por la sociedad mediante acuerdo de asamblea protocolizado ante notario, se prueba plenamente la representación otorgada por la empresa.”

Juicio Atrayente No. 62/94/729/93. Resuelto en sesión de 22 de agosto de 1995, por mayoría de 4 votos a favor y 2 con los Resolutivos. Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga. Secretaria: Lic. Celina Macias Raygoza.

También cabe destacar que la ley local toma relevancia en relación con los recursos administrativos y esta circunstancia se da en el caso de la Ley del Notariado que con la que se fundamenta en muchas ocasiones el otorgamiento de los poderes a los particulares.

Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido lo siguiente:

“PERSONALIDAD DEL PROMOVENTE EN EL JUICIO DE NULIDAD. SU ANÁLISIS A LA LUZ DE LA LEGISLACIÓN LOCAL DEL NOTARIADO. Si la escritura con la que se pretende acreditar la personalidad del promovente se otorgo ante un notario público del Estado de Jalisco, dicho instrumento público debe analizarse a la luz de la Legislación Local del Notariado, dado que las escrituras públicas se rigen por las disposiciones legales vigentes en el lugar donde se elaboran. Ahora bien la Ley del Notariado del Estado de Jalisco en su artículo 77 establece que tratándose de documentos públicos que acrediten la personalidad de los comparecientes que tengan ‘razón original de su inscripción en alguno de los registros públicos reconocidos por la Legislación Mexicana, bastará con que el notario autorizante precise con exactitud la inscripción relativa, haciendo una relación clara y concisa de los mismos y agregue copia mecanográfica o fotostáticas a so libro de documentos’. Por tal razón, si en el testimonio notarial exhibido por el promovente en el que

se le da el carácter de apoderado general para pleitos y cobranzas de la empresa demandante, se hace referencia a la escritura pública concerniente a la constitución de la sociedad, así como a la designación de Administrador Único de la misma y a las facultades inherentes a dicho cargo, asentando un breve resumen de los mismo, precisando los datos de inscripción de esta escritura en el Registro de Comercio en el Estado de Jalisco, es suficiente para tener por acreditada la personalidad del apoderado, ya que conforme a la Ley del Notariado que nos ocupa, no es necesario que el testimonio notarial mencionado se anexe copia de la escritura aludida, como lo pretendía la autoridad demandada.”

Juicio atrayente No. 243/91/264/94-I. Resuelto en sesión de 29 de abril de 1993, por unanimidad de 7 votos. Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio. Secretaria: Lic. Beatriz Rodríguez García.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Tercera Época. Año VI. No. 66. Junio 1993. P. 7.

Asimismo, cabe comentar que en algunos casos la sociedad puede cambiar de Sociedad Anónima de Capital Variable a Sociedad Anónima; en dicho supuesto cambia dicha representación, pues esta no se afecta por dicho cambio.

Otra situación relativa a los documentos con los que se acredita la personalidad es la de que siesta puede consistir en cualquiera de los tres poderes generales a que alude el artículo 2554 del Código Civil para que el Distrito Federal y para toda la Republica en Materia Federal y que se refieren a los poderes para pleitos y cobranzas, para administrar y para ejercer actos de dominio.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido criterio en el sentido de que el poder para actos de administración no puede servir para acreditar la personalidad en un recurso administrativo; veamos que dice:

“PERSONALIDAD. NO SE ACREDITA CON UN PODER ESPECIAL PARA ACTOS DE ADMINISTRACION. De un sana y recta interpretación de los artículos 10, 143 y 148 de la Ley General de sociedades Mercantiles y del artículo 2436 del Código Civil vigente en el Estado de Sinaloa, se colige que para poder ejercitar los medios legales correspondientes,

como lo son: promover recursos administrativos, el Juicio de anulación ante este Tribunal Fiscal de la Federación o, inclusive, el juicio de amparo, su promovente deberá contar con un Poder General para Pleitos y Cobranzas o con un Poder Especial para Ejercer Actos de Dominio; por lo tanto si el promovente si al ejercitar el recurso de revocación, únicamente poseía un poder especial para actos de administración, es evidente que solo tenía facultades para ejercitar toda clase de recursos administrativos, pero no contaba con las atribuciones que distingúan al dueño, quien posee el derecho para hacer toda clase de gestiones a fin de defender los bienes propiedad de la clase mercantil correspondiente, incluyendo las acciones legales respectivas (9).”

Juicio No. 1208/94. Sentencia de 24 de abril de 1995, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez. Secretario: Lic. Lázaro Figueroa Ruiz.

Por otro lado resulta conveniente comentar que la autoridad en algunas ocasiones ha considerado que el único poder que se le puede ostentar un representante de otro en un recurso de revocación es el otorgado para pleitos y cobranzas, argumentando que el poder, por ejemplo, para actos de dominio implica únicamente facultades de disposición y que no puede realizar actos de administración ni de defensa judicial.

12- LAS PRUEBAS EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN

Un tema de igual importancia que el de la expresión de agravios lo constituye la prueba.

El estudio de la prueba obviamente ha sido realizado con mayor profundidad por el derecho procesal y fundamentalmente por el procesal civil. En los estudios relacionados con nuestro objeto de estudio, que es el recurso administrativo, ha sido poco abordado y en algunos casos inexistente.

Tal y como lo había mencionado, la importancia de la prueba es sumamente trascendente como la expresión de agravios. Dicha afirmación se viene a corroborar por lo sustentado por la H. Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su jurisprudencia número 71, que a la letra señala:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEBEN EXAMINARSE TODAS LAS ARGUMENTACIONES Y VALORARSE LAS PRUEBAS APORTADAS AL RESOLVERLOS. Las autoridades administrativas deberán hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas y valorar todas las pruebas aportadas en el procedimiento oficioso, pues en tal caso contrario la resolución que dictan deberá ser anulada con el inciso b) del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, para el efecto de que se subsanen esas omisiones.”

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia 1978-1983. P. 94.

La importancia de la prueba también radica en que es a partir de ella que se desvirtuara la presunción de legalidad que posee el acto de la autoridad impugnado vía recurso. En este sentido, si el recurrente considera que dicho acto o resolución le afecta en su interés jurídico, tiene que demostrarlo a través de los medios de prueba, de manera que establezca tal convicción en el animo o conciencia de la autoridad que resuelve; todo ello con la finalidad de que dicha resolución le sea favorable, porque si se verifica o comprueba la ilegalidad del acto impugnado, este quedara sin efecto. Tales pruebas, sin lugar a duda, deben ser estudiadas por la autoridad.

Al respecto veamos que dicen los tribunales:

“PRUEBAS OFRECIDAS EN EL RECUSO DE RECONSIDERACIÓN. DEBEN ESTUDIARSE. Si el particular ofreció pruebas al promover el recurso de reconsideración en contra de una multa, la autoridad esta obligada estas en forma pormenorizada no siendo suficiente el que se refiera a ellas englobándolas en una declaración general.”

Revisión No. 2340/82, visible en la revista del Tribunal Fiscal de julio de 1984. P. 1203.

12.1 CONCEPTO

Conceptualizar a la prueba ha sido bastante polémico y hasta ahora aún no existe uniformidad en el modo o forma de definirla y esta problemática la señala Lucero Espinosa, al

manifestar que: “Así, algunas veces se habla de prueba como la actividad, como los medios, como el procedimiento, como el resultado o efecto, y como fin”.¹⁰⁷

De lo señalado, lo que interesa en materia de recursos administrativos es fundamentalmente lo que se refiere a la prueba como medio, pues habría que recordar que el recurso administrativo no tiene naturaleza procesal, aun cuando gran parte de su tramitación – ya que es un procedimiento- toma en cuenta conceptos e instituciones jurídicas de la teoría general del proceso.

Eduardo Pallares, respecto al medio de prueba, señala que: “En el derecho procesal se entiende por medio de prueba, todas aquellas cosas, hechos o abstenciones que pueden producir, en el animo del Juez certeza sobre los puntos litigiosos”.¹⁰⁸

Por su parte, el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal reconoce como medios de prueba los siguientes:

“I. La confesión.

II. Los documentos públicos.

III. Los documentos privados.

IV. Los dictámenes periciales.

V. El reconocimiento o inspección judicial.

VI. Los testigos.

VII. Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general. Todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.

VIII. Las presunciones.”

Todas las anteriores pruebas enunciadas en el artículo citado se admiten en el trámite del recurso de revocación. Aunque veremos más adelante algunas salvedades.

¹⁰⁷ Op, cit, P. 157.

¹⁰⁸ Pallares, Eduardo. Derecho Procesal Civil. Editorial Porrúa. P. 351. Citado por Hernández Salcedo, Ricardo y Gutiérrez Barbosa, Guillermo. Op, cit, P. 235.

Y así lo señala el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, al expresar: “En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas...”.

A) La Documental

De los medios probatorios destaca por su importancia la prueba documental.

Respecto de la definición y su clasificación ya hemos hecho alusión, en páginas anteriores, por lo que remitimos al lector a dicha parte de esta obra.*

A1) Prueba documental en idioma extranjero

Una vez establecido lo anterior resulta conveniente destacar que para el caso de la prueba documental que se presenta en idioma extranjero es necesario en materia del recurso administrativo que se presente con su traducción al español, pues, en caso de no ser así, no tendrá valor probatorio.

Así ya lo ha señalado el Poder Judicial Federal en su siguiente tesis:

“DOCUMENTOS EN IDIOMA EXTRANJERO. MEDIO DE PRUEBA EN MATERIA ADMINISTRATIVA. En todo documento que se encuentre redactado en idioma extranjero y pretenda utilizarse como medio de prueba en materia administrativa, el interesado que lo ofrezca estará obligado a presentar la traducción al castellano, en caso contrario, carece de valor probatorio.”

S.J.F. IX Época. T. VII. T.C. del 2o. C. Febrero 1998. P. 492.

Otro aspecto que tiene íntima relación con o que se está tratando es el que se refiere a la prueba dentro del trámite del procedimiento administrativo y del cual surge el acto administrativo definitivo.

Respecto de esta cuestión resulta conveniente comentar que las pruebas para desvirtuar alguna situación o circunstancia dentro de dicho procedimiento pueden presentarse en el recurso administrativo de revocación sin que se discuta su oportunidad al presentarlas. Esto

* Véase páginas 215, 216 y 221 de esta obra.

ocurre básicamente en los procedimientos de fiscalización que llevan a cabo las Administraciones Locales de Auditoría en materia de impuestos internos o de comercio exterior, particularmente en este último caso, en los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera Federal (PAMA).

Al respecto el Poder Judicial ha emitido criterio en el siguiente sentido:

“VISITA DOMICILIARIA. LA PRESUNCION QUE DERIVA DE LOS PÁRRAFOS SEGUNDO Y TERCERO DEL ARTÍCULO 46, FRACCION IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION PUEDE SER DESVIRTUADA EN EL RECURSO DE REVOCACION O EN EL JUICIO DE NULIDAD. La oportunidad que se le da al contribuyente para participar aclarando los hechos asentados en la última acta parcial de la visita domiciliaria, no significa de ninguna manera que en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad no pueda hacer valer cuanto argumento convenga a sus intereses y exhibir todas las pruebas que estime necesarias para comprobar la realidad de la situación jurídica fiscal; independientemente de la oportunidad de participar para desvirtuar los hechos asentados en las actas y, en cuanto a que, si no los desvirtúa se le tendrán por consentidos, debe entenderse que ese consentimiento únicamente para efectos de dictar, en su caso, la resolución que se le determine el crédito fiscal, pero de ninguna manera una presunción que no sea desvirtuable en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad que llegare a promoverse.”

Amparo en revisión 330/93. Salvamento y Desarrollo Empresarial, S.A. de C.V. 2 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos (Ausente el señor ministro Juan N. Silva Meza). Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosa María Galván Zarate.

Se considera que en tal supuesto se concretiza la importancia que tiene la prueba documental, pues, como veremos en los párrafos señalados en la tesis jurisprudencial anterior y que se refieren al artículo 46, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se alude fundamentalmente a documentos, libros o registros.

Veamos que dicen los párrafos expresados:

“Cuando en el desarrollo de una visita de las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, lo consignaran en forma circunstanciada en actas periciales. También se consignaran en dichas actas los hechos u omisiones que conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre esta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de este, se ampliara el plazo por quince días, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en el que se encuentren siempre, que este sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que estos se encuentren en poder de una autoridad.”

No es el propósito desarrollar toda la teoría de la prueba, sino lo que tenga mas relevancia y relación con el recurso administrativo, por tal razón, se analizaran los demás medios probatorios regulados por las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

B) La Testimonial y Confesional como Pruebas Prohibidas en el Procedimiento del Recurso Administrativo

Prosiguiendo con el tema de la prueba, y como ya se señalo en principio, el Código Fiscal de la Federación establece que se admitirá toda clase de pruebas; sin embargo, tal declaración no es del todo genérica como se pudiera observar a primera vista puesto que se prevén dos excepciones, las cuales también se señalan en el artículo 130 del mismo ordenamiento. Y al respecto se indica que en el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones.

Analizando la disposición antes citada surge la pregunta de si las pruebas expresadas, tanto la testimonial como la confesional, se refieren a las que tuvieren que rendir a las autoridades.

B1) La testimonial

En opinión de Sandoval Galindo, "La testimonial es la primera excepción, de tal forma que en la substanciación de un recurso administrativo, no podrá admitirse alguna probanza cuyo desahogo se sustente en el testimonio que deberá rendir persona cualquiera; es decir, ni testimonio de particulares, ni testimonio de la autoridad. A este respecto parece ser que en algunas ocasiones se ha alegado que la prohibición del testimonio es solo para la autoridad, pues basándose en el hecho de que existe la conjunción 'y' en el señalamiento de la excepción de la prueba testimonial y la confesional de la autoridad, se arguye que solo es para esta que se ha establecido la prohibición; no es así empero".¹⁰⁹

Para hacer análisis de estas pruebas se considera pertinente previamente definir que es la prueba testimonial o testimonio y, al respecto, Ovalle Favela indica que: "...el testimonio es la declaración procesal de un tercero ajeno a la controversia, a cerca de hechos que a esta conciernen".¹¹⁰

Debo aclarar que si bien la definición hace referencia al término procesal, dicha prueba no por tal circunstancia se excluye de su desahogo en el recurso administrativo.

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

¹⁰⁹ Op, cit, pp. 146 y 147.

¹¹⁰ Op, cit, P. 163.

Si bien es cierto, también la autoridad se auxilia de los testigos para realizar algunos procedimientos; los testimonios de los mismos quedan plasmados en los documentos o actas que al efecto se levantan en los mismos procedimientos y que, es mas, son los propios particulares los que también intervienen en ellos, los cuales en primer lugar pueden o mejor dicho deben designar los testigos; tal es el caso de las auditorias y de los embargos.¹¹¹

Coincidiendo con estos razonamientos, Sandoval Galindo sostiene que: “En efecto, el hecho de que se haya redactado la disposición referida utilizando la conjunción ‘y’ no quiere decir que se este uniendo una prohibición a la otra, sino que se pretendió establecer dos prohibiciones, pues no siempre la ‘y’ une; veamos un ejemplo, si alguien dice que puedo nadar y correr, no quiere decir que ambas cosas las realiza de manera simultanea, sino que solamente pretende enunciar que realiza dos cosas diferentes. En obvio de demostraciones, debe decirse que no se utilizo la disyunción ‘O’ al redactar el precepto que no pretendía excluir una de otra, sino que se pretendió señalar cuales pruebas no son admisibles, siendo independientes una de otra”.¹¹²

B2) La confesional

Respecto de la confesional, que es otra de las pruebas que no se admiten, resulta conveniente aclarar que solo se refiere a la que hagan las autoridades y no así la de particulares; eso por un lado y, además se alude a que a esta confesional sea mediante absolucón de posiciones, pues como lo señala acertadamente el jurista que venimos comentando “...cualquier otra confesión de las autoridades que conste en documentos públicos por la autoridad en el ejercicio de sus funciones es una prueba que si puede ofrecerse y en consecuencia debe admitirse”.¹¹³

¹¹¹ Cabe mencionar que en los procedimientos de auditoria y de ejecución, los testigos se señalan ya sea por el contribuyente o por la autoridad, según sea el caso, la participación de estos reviste una formalidad, ya que únicamente están presentes, testificando que dichos procedimientos se están llevando a cabo y como no tiene algún interés en el asunto, por que a el o a ellos no les afecta, su actitud o participación es pasiva, aunque se considera que si hubiera alguna participación activa de los mismos, tal participación se deberá asentar en el acta respectiva, lo que ha originado que en muchas ocasiones el contribuyente visitado o embargado acuda a los servicios de un notario público para que se asiente lo que acontece en el momento de la visita o del embargo.

¹¹² Op, cit, P.147.

¹¹³ Ibidem.

Asimismo, cabe destacar que el mismo precepto 130 señala que: "No se considerara comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o documentos agregados a ellos".

Respecto de la prueba confesional a cargo de particulares, el Tribunal Fiscal de la Federación resolvió en el juicio de nulidad 444/93, promovido por Franco el Importador S.A. de C.V., que la autoridad, al resolver el recurso de revocación, debió desahogar y valorar la prueba confesional a cargo de los particulares (empresas) relacionadas con una empresa visitada para probar que las compras realizadas de mercancías de procedencia extranjera que carecían de facturas, en el momento de llevarse a cabo la visita de comercio exterior, se debía la falta de expedición de la factura por parte de dichas empresas, por lo que se decreto la nulidad de la resolución al recurso para los referidos efectos.

Se considera afortunada tal sentencia, en virtud de que se inspira en un espíritu y filosofía de justicia, pues la prueba idónea para probar la compra de la mercancía es la prueba documental consistente en la factura, la cual, al no existir, deja abierta la posibilidad para que con la confesional del vendedor se pudiera probar que era imputable a él la falta de factura.

Además de justa resulta importante y atractiva dicha prueba para aquellos particulares que se encuentren en la misma situación.

Sin embargo, por la propia naturaleza de este tipo de prueba, a la cual en un tiempo se le considero como la reina de las mismas, es poco usada; además, por que es difícil considerar que un tercero, sabiendo la implicación de su confesión, la haga, pues no hay que olvidar que la confesión es la declaración vinculativa de parte, la cual contiene la admisión de determinados hechos propios son ciertos.

Ovalle Favela afirma: “La confesión es una declaración vinculativa, pues generalmente contiene un reconocimiento de hechos de consecuencias jurídicas desfavorables para el confesante”.¹¹⁴

C) El Reconocimiento o Inspección Judicial

Más evidente que ninguna otra afirmación, respecto de que la prueba es y ha sido estudiada por el derecho procesal, es el nombre de esta prueba, el reconocimiento o inspección judicial.

Comenta Lucero Espinosa que: “La inspección o reconocimiento judicial es un medio de prueba que consiste en el examen o comprobación directa del juzgador, de personas, cosas u objetos, que le permitan aclarar o fijar los hechos controvertidos que no requieren conocimientos técnicos especiales”.¹¹⁵

Una nota esencial de la definición anterior lo constituye la expresión “examen o comprobación directa del juzgador”, de donde se puede concluir que tal prueba debe llevarse a cabo directamente y personalmente por quien va a valorar la prueba y no por ninguna persona; al respecto, Ovalle Favela opina: “Precisamente, en atención al carácter directo de este medio de prueba, debe eliminarse la práctica viciosa de designar para la ejecución de la inspección que proporciona una percepción directa de los hechos, convirtiéndose en documento público que los acredita”.¹¹⁶

Tomando en consideración tal circunstancia se aprecia que si no es la persona idónea, en este caso la autoridad que resuelve la que va a valorar la prueba que intervienen la misma, se desvirtúa la naturaleza.

En la tramitación del recuso administrativo, en relación con el desahogo de la prueba referida, se actualiza la circunstancia de que no es quien va a resolver el que asiste al desahogo de dicha prueba y en su lugar la autoridad resolutora del recurso envía al personal que sin

¹¹⁴ Op, cit, P. 147.

¹¹⁵ Op, cit, P. 192.

¹¹⁶ Op, cit, pp. 162 y 163.

dependen de ella jerárquicamente lo realiza o lo lleva a cabo, como lo es el caso en el que el recurrente solicita esta prueba para que se lleve a cabo sobre mercancía de precedencia extranjera que le ha sido embargada precautoriamente por la autoridad fiscalizadora y, para llevarla a cabo, la autoridad resolutora se auxilia de un visitador aduanal, que es la persona que tiene conocimientos sobre clasificación arancelaria de las mercancías, cuando seña estas el objeto de la prueba.

Esta prueba ha sido poco utilizada por los recurrentes y es de suponerse que esto se ha debido a que existe la idea de que tiene poco efecto práctico o de que la autoridad resolutora de los recursos no la admita; idea, esta última, que debe desaparecer, ya que esta prueba no es de las prohibidas para efectos del recurso administrativo. Y así lo ha sostenido el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

“INSPECCION OCULAR. ESTA PRUEBA SE CONTEMPLA DENTRO DE LAS ADMISIBLES EN LA FASE ADMINISTRATIVA. En el artículo 130 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se establece que en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones, por lo tanto, si el análisis al escrito del recurso de revocación se pretende que el actor ofreció como de su intención la prueba de inspección ocular y, la autoridad, en la resolución impugnada manifiesta que no es de admitirse dicha prueba, ya que no existe precepto alguno dentro del procedimiento administrativo a efectuar inspecciones oculares, tenemos que la resolución impugnada no se ajusta a derecho, en virtud de que de acuerdo al precepto legal invocado, en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, salvo las que estén previstas como excepción, de manera que si la prueba de inspección ocular no es de las exceptuadas, su admisión es procedente (20).”

Juicio No. 873/94. Sentencia de 3 de mayo de 1995, aprobada por unanimidad de votos. Magistrada Ponente: María Guadalupe González de Uresti. Secretaria: Lic. Esperanza Zepeda Rodríguez.

D) La Prueba Pericial

La prueba de mayor trascendencia para el recurso de revocación, después de la documental, la constituye la prueba pericial, pues no debemos olvidar que forma parte de los anexos que se deben acompañar al recurso de revocación y que es fundamental tratándose del recurso en contra del avalúo que sirva de base para el remate de los bienes embargados, conforme lo señala el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando en este último caso se designa en el escrito de interposición al perito y posteriormente se rinde el dictamen pericial.

“Así tenemos que la prueba pericial es un medio a través del cual se persigue ilustrar al juzgador acerca de los hechos controvertidos, cuyo examen requiere conocimientos especiales en alguna ciencia, técnica o arte, y que para ello es necesario la asistencia intelectual de una persona capaz, denominada perito, versado en la especialidad sobre los puntos respecto de los cuales ha de oírse su parecer, y cuyos conocimientos ha adquirido en virtud de su profesión u oficio”.¹¹⁷

La prueba pericial por excelencia en materia fiscal es la pericial contable y sin menos importancia aquella que realiza el perito valuador de bienes raíces, sobre todo en el caso previsto en el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que, respecto de la prueba pericial en relación con el avalúo de bienes raíces, se deberá llevar a cabo por las autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o por corredor público, avalúos que tendrán una vigencia de seis meses, tal y como lo establece el artículo 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Otro tipo de prueba pericial en materia de recurso de revocación es la dactiloscópica (en el caso de recursos en donde se encuentre estampada la huella digital del recurrente y esta sea controvertida por la autoridad) y la grafoscópica (en el caso de que se objete de falsa la firma del recurso).

¹¹⁷ Lucero Espinosa, Manuel. Op, cit, P. 181.

Sin embargo, es conveniente comentar que en la práctica profesional de la prueba de referencia no se utiliza muy a menudo tanto por parte de la autoridad como del recurrente.

Algunos tratadistas, entre ellos Rodríguez Lobato,^{*} ha considerado “criticable la forma de cómo el Código Fiscal de la Federación ha regulado el desahogo y valoración de la prueba pericial ya que argumenta que no es adecuado que solo exista el dictamen pericial del recurrente y que en el recurso administrativo la prueba pericial quede desahogada con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente.”

Con el respeto que merece el brillante tratadista, y algunos otros, consideramos que su apreciación no es correcta para el caso del recurso administrativo de revocación; creemos, tratando de aclarar la postura de este autor, que dicha opinión deriva de la concepción que tiene del recurso administrativo, considerándolo un procedimiento contencioso, lo cual, como ya se ha expresado en páginas anteriores, no es así.

E) La Prueba Científica

Esta prueba la encontramos prevista en el artículo 188 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que señala: “Para acreditar hechos o circunstancias en relación con el negocio que se ventila, pueden las partes presentar fotografías, escritos o notas taquigráficas, y, en general toda clase de elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.”

Pues bien, todos estos elementos aportados por los avances de la ciencia y obviamente por la tecnología pueden servir como prueba en el recurso administrativo de revocación.

^{*} Op, cit, P. 259.

F) Las Presunciones

En su Diccionario de Derecho, Rafael de Pina dice de la presunción que es la “Operación lógica mediante la cual, partiendo de un hecho conocido, se llega a la aceptación como existente de otro desconocido o incierto”.

El artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles señala:

“Las presunciones son:

- I. Las que establece expresamente la ley.
- II. Las que se deducen de hechos comprobados.”

A su vez, el artículo 191 del mismo ordenamiento expresa:

“Las presunciones, sena legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley.”

F1) La presunción humana y la legal

De tales artículos podemos inferir que la presunción se divide en humana, hecha ya sea por el juzgador; en este caso, seria por la autoridad administrativa que resuelve el recurso; y la legal, la cual se establece en la ley.

F2) La presunción juris tantum y la juris et de jure

A su vez, la presunción legal se divide en relativas que son aquellas que se admiten prueba en contrario, juris tantum, y en absolutas, que no admiten prueba en contrario juris et de jure; un ejemplo de las primeras lo tenemos expresado en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación; que establece: “Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

Un ejemplo de presunción legal que no admite prueba en contrario la tenemos preceptuada en el artículo 37 del mismo ordenamiento antes citado.

“Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte”.

A esta última presunción legal establecida en el Código Fiscal de la Federación se le conoce con el nombre de Negativa Ficta.

G) Las Pruebas Supervenientes

Este tipo de pruebas se prevé en el segundo párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

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

Sandoval Galindo dice: “Respecto de las pruebas supervenientes, entendiéndose como tales aquellas que no existían en el momento de su ofrecimiento o que existiendo no eran conocidas por el recurrente.”¹¹⁸

Como se puede apreciar es una facilidad importante la que se establece en ese segundo párrafo del citado artículo, pues lo único que hay que acreditar o establecer es que dichas pruebas efectivamente son supervenientes para que la autoridad las valore antes de emitir su resolución.

¹¹⁸ Op, cit, P. 148. y véase artículo 324 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Ya se ha señalado con anterioridad, el recurso administrativo carece de naturaleza procesal, por lo cual todas las instituciones, principios y conceptos que son tomados del derecho procesal fiscal o de la teoría general del proceso, se delimitan o modifican ya sea ampliando o restringiendo su naturaleza o función original a efecto de incorporarlos en la resolución y aplicación del procedimiento administrativo del recurso de revocación.

Así se considera que en materia de la prueba todos los principios, conceptos e instituciones que la regulan o se estudian no pueden ser aplicados todos de manera estricta, aun cuando se quiera delimitar o modificar su acepción original; tal es el caso, por ejemplo lo referente a la carga de la prueba, pues en la teoría general del proceso se dice que la carga de la prueba corresponde a las partes y sobre todo cuando afirman –esto último si aplicable en materia de recurso **--; pero en el caso del recurso no podemos hablar de parte, pues en principio existe una, que es el recurrente y, por otro lado, la autoridad que resuelve de manera autotutelar o autocompasiva, por lo que no se da el famoso triangulo procesal que caracteriza a todo juicio, en donde las partes están en igualdad, lo cual si acontece en el juicio de nulidad, pues una parte, es el particular, ya sea como actor o demandado (Juicio de Lesividad), y la otra parte que corresponde a la autoridad demandada y excepcionalmente actor en el juicio últimamente mencionado, situación que no se da en el recurso, pues en este existe una relación vertical aun cuando no en todo sentido, pues no hay que olvidar, como lo señala Fix-Zamudio, “...que los recursos administrativos se apoyan en un doble fundamento jurídico, ya que: a) por una parte, una de sus bases esenciales descansa en la conveniencia de que la misma administración revise sus propios actos para corregir los errores y violaciones que advierta y afecten la esfera jurídica de los administrados, con el objeto de evitar un proceso posterior ante las autoridades judiciales o tribunales administrativos... y b) desde el ángulo del gobernado, los recursos administrativos están dirigidos a tutelar su esfera jurídica contra los actos de autoridad que los afecten...”.¹¹⁹

** Interpretando a contrario sensu en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación se puede observar tal principio.

¹¹⁹ Op, cit, P. 46.

Teniendo en cuenta todo lo apuntado, el recurso, como una figura autocompositiva especial por sus características y esencia, no puede retomar todo lo que se refiere a la prueba en el campo procesal, como lo sería la carga de la prueba, y debe tomar al procedimiento probatorio con sus respectivas modificaciones, adecuándolo al trámite del procedimiento del recurso administrativo.

12.2 PROCEDIMIENTO PROBATORIO

En relación con el procedimiento probatorio, en materia del recurso, como veremos, no existe una división precisa de las fases que la componen, como lo son: a) El ofrecimiento de pruebas; b) la admisión de las mismas; c) preparación de pruebas y d) desahogo y valoración de las pruebas.

Aun con todas las salvedades ya señaladas, por cuestión de orden, seguiremos dichas fases como se expresaron arriba, únicamente –insistimos- por razones de metodología y orden.

A) El Ofrecimiento de Pruebas

Esta fase la encontramos regulada en los artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, aun cuando no se señala con tal nombre. El primero de los artículos citados se refiere a los requisitos que se deben señalar en el escrito de interposición del recurso y, en su fracción III, establece las pruebas, requisito muy importante por que es en este momento en que deben considerarse como ofrecidas, ya que en el supuesto caso de que no se señalaran y una vez requeridas por la autoridad, y no cumplido el requerimiento cuando se hubieran omitido al presentar el respectivo escrito, esas pruebas se tendrán por no ofrecidas, de conformidad con lo señalado en el segundo párrafo del artículo 122 del citado Código.

A su vez, el artículo 123, fracción IV, del mismo Código, establece como anexo a las pruebas documentales y al dictamen pericial y, en caso de darse en el mismo supuesto antes mencionado para el señalamiento de las pruebas en el escrito de interposición del recurso, la sanción será igual, se tendrán por no ofrecidas.

B) Admisión de Pruebas

Generalmente se ha estimado que en este periodo la autoridad tiene la facultad de desechar alguna prueba y admitir las demás que haya ofrecido el particular y así opina Sandoval Galindo al exponer que: “La administración de las pruebas ofrecidas por el recurrente, requiere de su estudio previo solo para desechar aquellas que por ley no son admisibles, debiéndose en este caso de fundar y motivar su desecamiento”.¹²⁰

El artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles señala: “Para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin mas limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos”.

En el caso particular, las únicas pruebas que no están reconocidas por la ley para admitirse son, desde nuestro punto de vista y de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, la testimonial, sea de un particular o de una autoridad, la confesional de esta última, mediante la absolucón de posiciones, de acuerdo con el artículo 130, primer párrafo, del ordenamiento legal de referencia.

Gregorio Sánchez León, respecto de la admisión señala: “Si el escrito de interposición reúne los requisitos del artículo 122 del Código Fiscal y se acompañan al mismo los documentos que previene el artículo 123 del mismo ordenamiento, se deberá dictar un acuerdo admisorio que tiene por consecuencia registrar el recurso asignándoles su clave y numero”.¹²¹

Es de considerar que tanto Sandoval Galindo como Sánchez León no toman en consideración, al menos en este aspecto, la naturaleza jurídica del recurso como un reacertamiento dentro del ámbito administrativo y lo asumen como si fuera un proceso, lo cual es muy diferente a la figura auto compositiva del reacertamiento.

¹²⁰ Op, cit, P. 148.

¹²¹ Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 8a. Ed. México. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1991. P. 444.

Actualmente no existe un acuerdo admisorio de pruebas y no hay que perder de vista que el hecho de que el escrito de interposición del recurso ha ingresado a la oficina administrativa a través de la oficialía de partes y sellado de recibido, no implica que se tenga ya que entrar a su estudio, sino que previamente se realiza la revisión respectiva de todos los elementos y requisitos y, para el caso de faltar alguno, se le requerirá al particular para que, una vez cumplido correctamente lo requerido, es decir, cumplir el requisito omitido, se entre a su estudio, porque puede suceder que no se cumpla con lo requerido o no se cumpla en el plazo señalado, y entonces se desechara o se tendrá por no presentado, con lo que se resuelve desfavorablemente al recurrente, porque no se entra al estudio del asunto.

Continuando con Sánchez León,¹²² ahora referente a las pruebas testimonial y confesional, dice: “Por excepción, no se admiten las pruebas testimonial y la de confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones” (Art. 130 del Código Fiscal).

Interpretando a contrario sensu la anterior disposición, si se admite la testimonial de los particulares.*

Por su parte, Sandoval Galindo afirma que: “Asimismo, el servidor público competente para resolver el recurso podrá, en los términos del último párrafo del artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el último párrafo del numeral 130 del mismo ordenamiento, acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o bien, ...ordenar la práctica de cualquier diligencia siempre que en uno u otro se tenga como finalidad esclarecer los hechos para estar en aptitud de emitir resolución”.¹²³

Para ampliar este panorama y acorde con el principio de legalidad objetiva que debe regir al recurso administrativo, cabe mencionar que el tercer párrafo posterior a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece: “La autoridad fiscal, a petición

¹²² Op, cit, P. 444.

* Opinión que contradice la del jurista Sandoval Galindo, con lo que se prueba que no existe uniformidad respecto a la prueba testimonial.

¹²³ Op, cit, P. 148.

del recurrente, recabara las pruebas que obren en el expediente en el que se haya originado el acto impugnado siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas”.

Al respecto veamos lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha establecido:

“PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS, OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE ADMITIR Y DESAHOGARLAS. Al resolver un recurso administrativo, la autoridad esta obligada a admitir, desahogar y valorar debidamente todas las pruebas que los particulares ofrezcan y que estén reconocidas por la ley, pues esto es un elemento esencial en su defensa que les permite, mediante la interposición de recursos administrativos, acreditar la veracidad de los hechos en que apoyan sus conceptos de ilegalidad y si las pruebas no tienen ningún efecto en si, por su conexión con los puntos controvertidos o por su idoneidad al respecto, y si no son contrarias al derecho, deben ser admitidas y desahogadas en otros expedientes administrativos, indicando correcta y específicamente el numero de los expedientes, la autoridad que resuelva ese medio de defensa tiene que tener a la vista los citados expedientes al fallar el recurso administrativo que se les planteo; para así respetar las formalidades esenciales del procedimiento”.

Revisión No. 495/86. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Mayo de 1987. P. 926.

C) La Preparación y el Desahogo de la Prueba

Para la preparación y desahogo de la prueba en el recurso se tomara en consideración de primer lugar lo que se establece para la prueba, en el Juicio de Nulidad, conforme lo señala el último párrafo del artículo 130, que indica que: “Para el tramite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, será aplicable lo dispuesto en el Titulo VI, Capitulo VII de este Código”; y en segundo lugar se estará a lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles, de acuerdo con lo previsto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe destacar que si bien el último párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación establece que se consideraran las reglas que se prevén para la prueba, en el Juicio de Nulidad, hay que tener presente que les serán aplicables tales reglas siempre y cuando no

contravengan la naturaleza del procedimiento administrativo del recurso de revocación; como ejemplos tenemos lo que se refiere a la prueba pericial, en la cual solamente se presenta, desahoga y valora la aportada por el recurrente, con lo cual no se sigue en su totalidad con las reglas que para ella se establecen en el procedimiento contencioso administrativo, pues no hay que olvidar que en este momento, dentro del procedimiento oficioso administrativo, no hay contraparte.

Otra prueba que no ha sido muy utilizada en el recurso de revocación, pero que es importante, es la inspección o reconocimiento ocular por parte de la autoridad resolutora del recurso y que, como señalan algunos tratadistas: “cuando el recurrente hubiese ofrecido como prueba la inspección o reconocimiento por parte de la autoridad, los hechos o cosas que tengan vinculación directa con los hechos controvertidos y los agravios sufridos por él, la autoridad deberá acordar fechas y horas específicas para su desahogo, debiéndose levantar acta circunstanciada de los hechos conocidos en el desahogo de la prueba”.¹²⁴ Prueba en la que incluso se toma en consideración lo que señalan los artículos 161 a 164 del Capítulo V, del Título Cuarto, del Código Federal de Procedimientos Civiles, ya que la regulación de misma, dentro de las disposiciones que regulan el Juicio de Nulidad en lo referente a esa prueba, es inexistente.

Hacemos referencia únicamente a tales pruebas, pues son las que mas tienen relevancia en este aspecto de la preparación y desahogo de las pruebas, sin menoscabar obviamente la importancia de todas las demás.

Únicamente respecto de este tema resta comentar que es muy importante tener presente lo que se prevé en el último párrafo del artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, que establece que: “El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.”

¹²⁴ Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op, cit, P. 150.

Aplicando esta regla al procedimiento del recurso de revocación tenemos que la autoridad resolutora del citado medio de defensa pudiera acordar la practica de cualquier diligencia, la exhibición de cualquier documento, obviamente siempre que tengan relación con los hechos controvertidos para establecer la verdad material,* sin que se presuma que, por utilizar esta facultad establecida en la ley, se surta el supuesto de interés personal o particular en el asunto por parte de la autoridad.

Muy íntimamente ligado a esta disposición se encuentra la contenida en el artículo 233, pues establece la obligación de los funcionarios de facilitar el rendimiento de las pruebas, en los siguientes términos.

“A fin de que las partes puedan rendir sus pruebas, los funcionarios o autoridades tienen obligación de expedir con toda oportunidad, previo pago de los derechos correspondientes, las copias certificadas de los documentos que les solicitan; si no se cumpliera con esa obligación la parte interesada solicitara al magistrado instructor que requiera los omisos.

Cuando sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquella y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión tanto en sus características como en su contenido, se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos”.

Resulta conveniente hacer algunos comentarios al respecto. Dicha disposición establece en primer lugar la obligación de los funcionarios o autoridades de expedir copias certificadas de los documentos que les soliciten las partes.

* Recordemos que en materia administrativa lo que se busca, y sobretodo en el recurso administrativo, es la justicia, lo que constituye en esencia la verdad material, pues la verdad formal dentro del procedimiento administrativo el recurso no se debe perseguir como fin último de esta instancia.

Aquí en esta disposición se establece que cualquier autoridad o funcionario pues no hace distingo alguno.

Desde nuestro punto de vista, la obligación de expedir copias certificadas tiene dos condiciones, la primera es que debe ser de manera oportuna y por otro lado se debe hacer previo el pago de los derechos correspondientes.

Cabe destacar que conforme con el siguiente párrafo, a este que se esta analizando, se establece una sanción para el caso de que no se expida la copia de los documentos ofrecidos, previo requerimiento del tribunal, y que consiste en la presunción de ciertos, que adquirirán los hechos que se pretendieron probar con tales documentos.

Es importante resaltar que esta sanción solo se podrá dar respecto de la autoridad demandada y siempre y cuando sea sin causa justificada, justificación que puede ser el no pago previo de los derechos correspondientes; ahora, por lo que se refiere al ámbito del recurso de revocación, en este procedimiento y especialmente en las normas que lo regulan se tiene regla específica, tal es el caso del segundo párrafo siguiente a la fracción IV del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación que establece:

“Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si este 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 esta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastara con que se 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 estos”.

Ahora bien, existe para el caso del juicio de nulidad una disposición en el tercer párrafo del artículo 233 que establece una facultad importante y sobretodo sancionadora y diferente a ala anterior. Los términos de dicha disposición son los siguientes:

“En los casos en que la autoridad no sea parte, el magistrado instructor podrá hacer valer como medida de apremio la imposición de multas de hasta el monto equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al trimestre, los funcionarios omisos”.

La interrogante que salta a la vista es que si dicha facultad también la pudiera aplicar la autoridad que resuelve un recurso de revocación, en este aspecto se considera que no, porque esa norma que faculta al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por su propia naturaleza es exclusiva para regular la actuación de los tribunales y no de las autoridades.

D) La Valoración de la Prueba

De acuerdo con el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, la valoración de la prueba se hace bajo el sistema mixto. Esto quiere decir que se utiliza la prueba tasada, que consiste en que es la propia ley la que le otorga el nivel de valor a la misma y a su vez se utiliza lo que se conoce como la “sana crítica” en donde el valor de la prueba queda al prudente arbitrio del juzgador.

La primera forma la encontramos contenida en el tercer párrafo del mencionado artículo, al establecer lo siguiente:

“Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo 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”.

La segunda forma que se refiere la sana crítica se encuentra prevista en el cuarto párrafo del citado artículo, que establece:

“Las demás pruebas quedaran a la prudente apreciación de la autoridad”.

Las pruebas que quedarían abarcadas en esta última forma serían; la pericial, las presunciones juris tantum, los documentos privados, el reconocimiento o inspección judicial y la prueba científica.

Obviamente, la autoridad al emitir resolución deberá cumplir con motivar, razonar y fundar el valor atribuido a la prueba, ello para cumplir con lo preceptuado por el artículo 16 Constitucional.

Cabe destacar por ultimo que este sistema mixto que sigue el Código Fiscal de la Federación no es del todo absoluto, ya que permite a la autoridad resolutora, en un momento dado, no sujetarse a tal sistema, y así se entiende al expresar lo siguiente, en el ultimo párrafo, el multicitado artículo.

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

Disposición esta última que la autoridad no ha utilizado por su mal entendida lealtad a la administración o autoridad de la que forma parte, perdiendo de vista que el recurso es un medio de control de legalidad que lo que hace es que prevalezca el Estado de Derecho, el cual bajo ninguna circunstancia debe menoscabarse –aun cuando se deje sin efecto un acto donde se determine un crédito cuantioso-, pues lo que debe prevalecer es la legalidad de la actuación de la autoridad administrativa.

CAPITULO IV

CAPITULO IV

1 MOTIVOS O CAUSAS DE REVOCACIÓN O ILEGALIDAD DE LOS ACTOS O RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

De las disposiciones que regulan al 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, 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-administrativo.

Tales causales se encuentran claramente previstas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, las cuales de manera general podemos clasificar de la siguiente manera:

1. Incompetencia de la autoridad.
2. Omisión de los requisitos formales exigidos por la ley.
3. Vicios del procedimiento.
4. Inexistencia de motivos y contravención a la ley.
5. El desvío de poder.

Analicemos de manera particular cada una de estas causales:

Como ya se había mencionado es en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación donde se establecen las causales a que hemos hecho referencia; dicho artículo señala lo siguiente:

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

Incompetencia del funcionario que le haya dictado y ordenado y tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución impugnada”.

1.1 INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD

La competencia, como ya se ha analizado anteriormente, 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 de tener su base o sustento jurídico en la Constitución, para de manera mas específica señalarse en la ley ordinaria respectiva y determinarse con mucho mayor detalle en el reglamento correspondiente y, a su vez cumplido todo lo anterior, se puede otorgar mediante un acuerdo delegatorio facultades y también en uno en el que se señale la circunscripción territorial, este ultimo para determinar la competencia en ese aspecto.

Cabe recordar que la competencia, según la clasificación clásica, se puede establecer por materia, grado, territorio, cuantía y algunos citan la importancia del asunto, la cual, muchas de las veces no se establece en un ordenamiento de carácter general, sino más bien de carácter interno de la autoridad, lo cual conlleva a una concentración de facultades y una acumulación de poder para las unidades administrativas de más alto nivel, lo que provoca, no en muy pocas ocasiones, actos o facultades demasiado discrecionales, que pueden y han generado suspicacia.

Se considera que la omisión o mejor dicho la inexistencia de competencia de la autoridad trae como consecuencia que la resolución así emitida o tramitada sea declarada nula, lisa y llana y que en materia de recurso la forma de resolver seria dejando sin efectos la resolución impugnada.

No se puede olvidar que aquí la competencia de la autoridad vendría a equiparse con la capacidad de ejercicio, si estuviésemos hablando en términos de derecho común y que denota la idea de voluntad, por lo que, regresando a la materia administrativa, si no existe esa capacidad o si dicha voluntad no corresponde a quien deba ejercerla, no podemos hablar que exista un acto legal en estricto sentido, pues dicha autoridad, si bien esta actuando, lo hace sin tener atribución para ello, lo cual lleva a pensar que dicho acto esta viciado de origen y que por lo tanto sus efectos no pueden surtirse ni existir.

Esta opinión se considera es compartida por el maestro Sandoval Galindo, al indicar que: “La incompetencia de la autoridad como primera causal de ilegalidad y revocación de las resoluciones, se constituye por si misma como un vicio extremo que aqueja de imperfección al acto así emitido, y que en consecuencia lo afecta de nulidad absoluta ante la impugnación del afectado. La competencia de la autoridad o del funcionario, no es solo un requisito de legalidad, sino que desde su origen un exigencia constitucional para todo acto de autoridad que implique una molestia a los particulares”.¹²⁵

1.2 OMISIÓN DE REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS POR LA LEY

Otra de las causales de ilegalidad o anulación de los actos o resoluciones administrativas se encuentra en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación.

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

Es relación con esta causal el doctor Humberto Delgadillo expresa: “Es conveniente precisar que la referencia a ‘los requisitos formales’ debe ser entendida en su 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 los que tradicionalmente se identifican como las formalidades del acto en su sentido genérico, ya que en esta concepción se incluirán las actividades referentes al procedimiento, las cuales quedan perfectamente encuadradas en la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación”.¹²⁶

La precisión hecha por el autor citado parece fundamental, ya que conociendo esta diferenciación de los requisitos formales del acto se especifica que se esta aludiendo a la forma

¹²⁵ Op, cit, pp. 153 y 154.

¹²⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación. Op. cit. P. 48.

en que el acto debe ser emitido y no al procedimiento y etapas de este que preceden a la emisión del acto, ya que esto se encuentra previsto en otra disposición (fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación); que si bien la transgresión u omisión de los mismos pudiera tener los mismos efectos que aquellos; es conveniente tener en consideración que no se refiere a lo mismo.

Los requisitos de forma o formales para atender la terminología utilizada por el Código Fiscal de la Federación se encuentran señalados en el artículo 38 del mismo Código y se exigen para los actos administrativos, sobretudo, que deban notificarse. El citado artículo 38 señala:

“Los actos administrativos que se deban notificar deberían tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que los emite.

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación”.

Algunos autores, entre ellos Sandoval Galindo,¹²⁷ expresan que den agregarse como el señalamiento de los objetos que se buscan, el lugar o lugares a visitar y el nombre de los visitantes; estos específicamente para los actos de fiscalización obviamente y que se concretizarían en el mandamiento u orden de visita domiciliaria, aun cuando cabe mencionar que en relación con los otros actos de la autoridad fiscalizadora también le serían aplicables.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación es el que prescribe sobre los datos adicionales de los actos administrativos a notificar y que debe contener en este caso la orden de visita, a los cuales hace referencia el autor citado, y que para mayor ilustración transcribo:

¹²⁷ Op. cit. P. 157.

“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 notificara al visitado.

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

Por ser el acto fiscalizador uno de los de mayor trascendencia en la esfera jurídica del particular, es muy conveniente que se tenga siempre presente que además de los requisitos exigidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federaciones debe considerar lo que establece el artículo 43 del mismo ordenamiento y lo que señala el artículo 16 Constitucional en lo relativo a este tipo de actos y procedimientos.

La parte conducente del artículo 16 Constitucional que señala lo relativo a la práctica de visita domiciliaria esta precisado en el onceavo párrafo al prever:

“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 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”.

A su vez el párrafo octavo señala:

“En toda orden de cateo, que solo la autoridad judicial podrá expedir y que sera escrita, se expresara el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”.

Una vez visto lo anterior se puede concluir que los requisitos del acto de la autoridad fiscal son:

Los Genéricos:

- 1) Constar por escrito.
- 2) Señalar la autoridad que lo emite.
- 3) Estar fundado y motivado.
- 4) Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- 5) Ostentar la firma del funcionario que la emite.
- 6) Nombre(s) de las personas a que vaya dirigida o en su caso los datos suficientes que permitan su identificación.

Los específicos para la orden de visita, además de los anteriores son:

- 1) Señalar los objetos que se buscan.¹²⁸
- 2) Señalar lugar(es) a visitar.¹²⁹
- 3) Nombre de los visitantes.¹³⁰

El doctor Delgadillo Gutiérrez, en resumen, dice: “Así tenemos que estos requisitos no pueden ser mas que aquellos que permitan identificar a los sujetos, al objeto, el fundamento y la razón legal de su emisión; es decir, la autoridad que expresa la voluntad del órgano y el particular a quien va dirigido; el propósito del acto, sus antecedentes y consecuencias; así como los fundamentos y motivos que sustentan su existencia, por lo que si se omite cualquiera de ellos, el acto administrativo, resolución impugnada, se encontraría incompleto y, por tanto, viciado en su forma”.¹³¹

¹²⁸ Este requisito específico pudiera encuadrar en el que corresponde en el número 4 de los requisitos genéricos; sin embargo, lo señalamos para resaltar su importancia en la orden de visita.

¹²⁹ En relación con este requisito resulta válido comentar que, si bien no se señala dentro de los requisitos genéricos, generalmente se cumple en todos los actos que se deben notificar, pues sería ilógico pensar que este requisito no lo tuviera presente la autoridad, pues es el domicilio del particular donde se le notifica y corresponde generalmente al domicilio que aporta el particular al Registro Federal de Contribuyentes, además de que es muy importante para efecto del procedimiento de notificación.

¹³⁰ Requisito que también se cumple en los mandamientos de ejecución para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pero en este caso de los ejecutores.

¹³¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit. P. 48.

Analizare cada uno de estos requisitos de forma del acto administrativo.

A) Requisitos Genéricos

A1) El acto debe constar por escrito

Este requisito de forma deriva de la exigencia constitucional prevista en el artículo 16, primer párrafo de nuestra Carta Magna, que establece que: “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”.

Requisito que es una garantía de seguridad jurídica, pilar de nuestro Estado de Derecho, pues no podría considerarse resguardada tal garantía y menos pensarse que mediante actuaciones verbales de la autoridad se de cumplimiento a ella, obviamente si que exista la constancia respectiva de la misma.

Como única excepción a esta regla y dentro de nuestro campo administrativo se encuentra la Negativa Ficta, figura establecida en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, como una presunción legal.

Si se encontrara en este caso algún particular, como se podrá observar, no existiría acto que impugnar, sino que tendría que considerar que se le ha resuelto una petición negativamente en virtud de la presunción legal establecida en el artículo en comento.

Cabe señalar, sin entrar a mayores detalles, que el establecimiento de nuestro derecho positivo mexicano de dicha figura jurídica entraña implicaciones jurídicas importantes y que originado en muy pocas ocasiones opiniones encontradas y contradictorias y no solamente en el ámbito doctrinal, sino también legales y jurisprudenciales; veamos a manera de ejemplo y de manera descriptiva lo que ha sustentado la suprema Corte de Justicia de la Nación:

“DERECHO DE PETICIÓN Y LA NEGATIVA FICTA. No deben confundirse derecho de petición y negativa ficta, pues son dos instituciones diferentes sobre todo para efectos del amparo.”

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época. Volumen 138. Sexta Parte. P. 139.

A su vez otro criterio de la misma Corte sostiene lo siguiente:

“DERECHO DE PETICIÓN Y NEGATIVA FICTA. Aunque el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación establezca que el silencio de las autoridades fiscales respecto a las peticiones de los particulares debe considerarse como resolución negativa, es inexacto que mediante esta se satisfaga la garantía del artículo 8o. ya que dicha garantía requiere un acuerdo material escrito.”

Boletín de Información Judicial: Agosto de 1957. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Si bien dicha figura resulta interesante, para efectos del tema en análisis basta señalar que el silencio de la autoridad administrativa a una instancia provoca la inexistencia de un acto administrativo por escrito, pero que una presunción legal debemos considerar que existe un presunto acto de carácter negativo, lo que viene a ser la excepción a que todo acto debe constar por escrito y sin que este caso se pueda alegar como vicio de legalidad tal circunstancia para efectos de la interpretación de un recurso administrativo.

A2) Señalamiento de la autoridad emisora

Este requisito íntimamente ligado a la primera causal de ilegalidad o revocación a que se ha hecho alusión y que se encuentra contenida en el artículo 238, fracción I, Código Fiscal de la Federación es de vital importancia, ya que la ausencia de tal señalamiento o su deficiencia traería como consecuencia un estado de indefensión para el particular, pues en el primer caso no sabría que autoridad fue la que lo emitió y en segundo lugar no se sabría si tal autoridad tiene la facultad o atribución de emitir el acto que pudiera imputársele, es decir, en estricto sentido no se sabría si se trata de una autoridad competente para ello, ya sea por materia, grado, cuantía, o importancia del asunto territorial.

Cabe destacar que no basta únicamente citar o expresar la autoridad, o mejor dicho el nombre de esta, en el texto del acto administrativo, sino que tal requisito también comprende que se funde la competencia de esta, pues de ahí se deriva que sus facultades son validas o no.

Al respecto, la Sala Superior del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su Tesis de Jurisprudencia No. 78, modificada mediante acuerdo G/97/90 de 11 de mayo de 1990, ha sostenido lo siguiente:

“COMPETENCIA. ES NECESARIO FUNDARLA EN EL TEXTO MISMO DEL ACTO EN MOLESTIA. La garantía del artículo 16 Constitucional consiste en que, todo mandamiento de autoridad se emita por autoridad competente, cumpliendo se las formalidades esenciales que les dan eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien esta legitimado para ello, expresándose en el texto mismo el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues en 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.”

Asimismo y un poco mas rigorista, la misma Sala Superior del citado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se manifiesta al resolver el recurso de revisión 11443/87 y que al rubro señala:

“COMPETENCIA. Para acreditarla es necesario que el funcionario emisor señale el ordenamiento que lo faculta para actuar, así como el artículo, fracción, inciso o subinciso del mismo.”

Se considera esta última tesis demasiado rigorista, puesto que la autoridad, al fundamentar la competencia, lo debiera hacer citando el artículo y en su caso el apartado y fracción en donde se señalen sus facultades, bastando que se refieran a la autoridad, es decir, al nombre de la autoridad.

Conviene destacar la razón por la que se manifiesta esto; no en muy pocas ocasiones, el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa resolvía que en un acto no se encontraba

debidamente fundada la competencia de la autoridad recaudadora o fiscalizadora, por que no se expresaba en el párrafo donde se señalaba que cada Administración Local de Recaudación o Auditoria Fiscal estaba a cargo de un Administrador Local de Recaudación o Auditoria Fiscal, respectivamente, y, por no señalarse el párrafo a que hemos aludido, el mencionado Tribunal resolvía que no se encontraba debidamente fundada la competencia de las autoridades de referencia, razonamiento que desde nuestro punto de vista resulta ilógico, pues de aceptarse tal criterio se debería decir que, que para que un juez cite debidamente su competencia para resolver, deberá expresar en su resolución aquel párrafo o texto donde se establezca que en cada juzgado habrá un juzgador o juez para si considerar que se encuentra debidamente fundada su competencia, lo que resulta absurdo y aun mas cuando dicho párrafo o texto no existe y lo único que se menciona en la Ley Orgánica respectiva del poder judicial, sea estatal o federal, es que existen los juzgados 1o., 2o. y 3o. familiar o civil o penal; 1o., 2o. y 3er. Tribunal Colegiado de Circuito o Unitario, estableciéndose su competencia por materia, cuantía, importancia, territorial y de grado.

Resulta interesante que también a nivel jurisprudencial los tribunales federales no se han puesto de acuerdo o mejor dicho no coinciden sus criterios respecto de si debe fundamentarse la competencia con tal rigorismo o de manera más general, e incluso algunos tribunales expresan que no es requisito o exigencia la fundamentación de dicha competencia.

Al respecto el Primer Tribunal colegiado del Primer Circuito ha sostenido la siguiente tesis:

“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, FUNDAMENTACIÓN DE LA. El artículo 16 de la constitución Federal de la Republica textualmente establece: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. “De la anterior transcripción se llega al conocimiento de que dicho precepto exige la fundamentación y motivación exclusivamente para la causa legal del procedimiento, es decir invocar los preceptos correspondientes que sirven de apoyo al acto que se emite, así como las razones de hecho que hacen que el gobernado se encuentre en la hipótesis normativa que se señaló mas no exige la fundamentación de la competencia de

la autoridad que emite el acto, pues tan solo requiere que esta efectivamente sea competente, situación distinta a fundamentar las facultades que les fueron conferidas por la ley. En tales condiciones, basta que la autoridad emisora del acto sea competente y que esa competencia se encuentre prevista en disposiciones legales o reglamentarias que fueron debidamente publicadas para que se satisfagan los requisitos exigidos por el artículo 16 Constitucional en ese aspecto.”

Gaceta S.J.F. No. 60. 1er. T.C. del 1er. C. Diciembre 1992. P. 39.

Visible en Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Época. Febrero de 1993. No. 62. pp. 18 y 19.

Una jurisprudencia que íntimamente tiene relación con lo anterior, por lo que señala de que se deben fundamentar las facultades que le fueron conferidas a la autoridad por la ley, es la siguiente:

“FUNDAMENTACIÓN. NO ES NECESARIO CITAR LA FRACCIÓN DEL ARTÍCULO QUE SE APLICA CUANDO SE REFIERE AL EJERCICIO DE FACULTADES. Para que se cumpla con el artículo 16 Constitucional, es necesario que se cite con precisión el precepto legal aplicable al caso; sin embargo, si se citan preceptos que determinan en forma genérica las facultades revisoras de las autoridades, no es indispensable citar las fracciones respectivas, pues se entiende que la actuación de la autoridad se basa en el artículo íntegro con sus diversas partes y no puede considerarse que la resolución no este fundada.”

Revisión No. 751/80. Resuelta en sesión de 19 de agosto de 1982, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 1302/81. Resuelta en sesión de 5 de noviembre de 1982, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 7746/81. Resuelta en sesión de 22 de noviembre de 1982, por unanimidad de 7 votos.

Y finalmente para abarcar un poco lo que se ha señalado respecto de que la competencia se da a nivel constitucional, legal, reglamentario y que inclusive por acuerdo administrativo, se puede verificar en el siguiente criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“COMPETENCIA DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES Y LOCALES. NO ES NECESARIO ACUERDO DELEGATORIO DE FACULTADES CUANDO ESTASSE SEÑALEN EXPRESAMENTE EN EL REGLAMENTO INTERIOR. El artículo 4o. de los Reglamentos Interiores de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, publicados el 121 de enero de 1989 y 24 de febrero de 1992, señalan que la representación, el tramite y la resolución de los asuntos corresponden al Secretario, el cual podrá delegar sus facultades en los Servidores Públicos de las Unidades Administrativas de la propia Secretaria a excepción de las no delegables, el cuerdo de referencia se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación, Sin embargo, cuando dichas facultades se encuentren delegadas de manera expresa en el propio Reglamento Interior, se hace innecesario la existencia del acuerdo de delegación de facultades del Secretario, máxime si se tiene en cuenta que en los artículos 127 y 109 de los Reglamentos Interiores en comento se prevé que las “materias” y facultades de las Unidades Administrativas a que se refiere el mismo se establecen en dicho reglamento o se fijara en los acuerdos de delegación de facultades del Secretario, “por tanto, si la competencia en las Administraciones Locales de Auditoria quedan previstas en el propio reglamento a quienes se faculta, entre otras, para emitir ordenes de visitas domiciliarias, determinación de créditos fiscales, e imposición de multas y recargos, con ello no se cumple lo previsto en el artículo 4º., ya que el acuerdo de delegación de facultades es innecesario en virtud de haber quedado previstas las facultades en el multicitado Reglamento.”

Juicio Atrayente No. 457/94/312/94. Resuelto en sesión de 27 de junio de 1995, por mayoría de 5 votos y 1 con los resolutivos. Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez. Secretario: Lic. Miguel Toledo Jimeno (Tesis aprobada en sesión de 27 de junio de 1995).

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Época. Año VIII. Junio de 1995. No. 91. pp. 12 y 13.

A3) Fundamentación y motivación

Estos requisitos han sido los más estudiados por los doctrinarios.

En términos generales se puede decir que la fundamentación consiste en básica y esencialmente citar, expresar o mencionar de manera precisa las disposiciones o preceptos legales relativos o correspondientes a la regulación del acto que se emite y por motivación se

debe considerar que consiste en señalar o invocar en el texto del acto; los hechos, razonamientos y circunstancias que originan la aplicación de las disposiciones legales que regulan al acto que se emite.

Veamos que dicen los tribunales federales al respecto:

“FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD. El artículo 16 de la Constitución General del país, señala que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, y por su parte, la jurisprudencia numero 260 del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia Común, establece que por fundamentación, debe entenderse la cita precisa del precepto legal aplicable al caso; ahora bien, esto último se refiere no solo al modo en que en aquellos casos en que se invocan determinados artículos, varias leyes o reglamentos, explicándose que aquellos pertenecen a uno y/o a otro, es decir, a cualquiera de los ordenamientos referidos, en tal caso no puede considerarse que ese acto satisfaga el requisito constitucional de fundamentación, ya que no corresponde a los gobernados el relacionar su conducta a las diversas hipótesis legales en que pudiera encuadrar, de las varias leyes o reglamentos que se invocaron como fundamento del acto de autoridad, para con ello averiguar cual es la disposición y ley o reglamento exacto que enmarca su caso, y por el contrario, es dicha autoridad la que esta constreñida a hacerlo.”

Amparo en revisión 248/96. Patricia Maricela Córdoba Sánchez. 17 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Guillermo Salazar Trejo.

Muy interesante resulta el contenido de la tesis antes transcrita, ya que, como se puede observar, se considera que no basta citar los preceptos legales aplicables, sino que también es necesario, cuando sean varias leyes o reglamentos, que los artículos señalados en el texto del acto se deberá precisar a que ley o reglamento se refieren.

Hay que destacar el contenido de esta tesis, ya que en la práctica y sobretodo en el área de fiscalización se le solicita indebidamente por parte de la autoridad al contribuyente que fundamente algunas declaraciones que previamente el particular ya realizo referente a las observaciones hechas por la autoridad.

La siguiente jurisprudencia resulta interesante por su contenido, por que alude a los dos requisitos, aunque su criterio va enfocado a la motivación:

“MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD PARA QUE SE DEN ESOS REQUISITOS BASTA QUE QUEDE CLARO EL RAZONAMIENTO SUBSTANCIAL. El artículo 16 Constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos; dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables y los hechos que hacen que caso encaje en la hipótesis normativa, bastando que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que se comprenda el argumento expresado. Solo la omisión total de motivación o la que sea tan imprecisa que no de elementos al particular para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por la autoridad, podrá fundar la declaración de nulidad de la resolución impugnada por falta del requisitos formal de motivación.”

Revisión No. 2645/82. Resuelta en sesión de 6 de septiembre de 1983, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 1469/84. Resuelta en sesión de 11 de abril de 1986, por mayoría de 6 votos, 1 mas con los resolutivos y parcialmente en contra.

Revisión No. 1257/85. Resuelta en sesión de 28 de abril de 1986, por unanimidad de 9 votos (Texto aprobado en sesión de 24 de noviembre de 1986).

Ahora bien, si bien se ha hecho referencia a dos tesis que hacen alusión, en la primera de manera expresa respecto de la fundamentación y la segunda de manera implícita a la motivación de forma separada, tales garantías se encuentran íntimamente relacionadas, por lo que la regla general es cuando se incumplen se hace alusión a las dos, aunque cabe expresar, como excepción, que se puede considerar violada una de ellas en un mismo acto.

Veamos pues como define el Poder Judicial Federal los conceptos o garantías en estudio.

“(RESOLUCIONES. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN ADECUADAS). FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto. Siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas (217).”

2a. S. Informe 1978, 2o. P. 7.

Ahora bien, de conformidad con dicha tesis y de acuerdo con el artículo 16 Constitucional tales requisitos se deben hacer constar precisamente en el mismo texto del acto de la autoridad, lo que lleva a razonar que no puede darse en otro documento distinto y en este sentido se estableció el criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener lo siguiente:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DEBE CONSTAR EN EL CUERPO DE LA RESOLUCIÓN Y NO EN DOCUMENTO DISTINTO. Las autoridades responsables no cumplen con la obligación constitucional de fundar y motivar debidamente las resoluciones que pronuncian, expresando las razones que de hecho y las consideraciones legales en que se apoyan, cuando estas aparecen en documentos distinto (226).”

2a. S. S.J.F. 1917-75. 3a. P. 668.

Estos requisitos constitucionalmente son los que han sido mayormente estudiados; sin embargo, a la vez también son de los requisitos que por su peculiar importancia han generado interpretaciones tan especiales y en algunos casos hasta contradictorias; no obstante, por el espacio y objeto del presente trabajo, únicamente se señalan dos importantes situaciones que se han dado ya en la realidad y las cuales ya han sido resueltas por los tribunales federales:

La primera de ellas radica en situación que se presenta cuando se funda en exceso una resolución en la que, además de los preceptos aplicables, se cita uno que no corresponde al caso. Esto ya fue resuelto por la siguiente jurisprudencia que señala:

“FUNDAMENTO INDEBIDO. LA CITA DE UN PRECEPTO INAPLICABLE QUE NO LLEVA NECESARIAMENTE, A CONCLUIR QUE LA RESOLUCIÓN SE ENCUENTRE INDEBIDAMENTE FUNDADA. SI EN ELLA SE CITAN OTROS QUE SEAN SUFICIENTES PARA SUSTENTARLA. Si al fundarse una resolución se citan diversos preceptos y uno de ellos no es exactamente aplicable en el caso, no por eso necesariamente debe considerarse ilegal, pues es factible que los demás artículos citados sean suficientes para sustentar la validez de la resolución, lo que haría irrelevante la mención de una norma legal inaplicable.”

Revisión No. 744/78. Resuelta en sesión de 25 de enero de 1980, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 1100/83. Resuelta en sesión de 17 de marzo de 1986, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 2212/86. Resuelta en sesión de 2 de septiembre de 1987, por unanimidad de 9 votos (Texto aprobado en sesión de 20 de octubre de 1987).

La otra situación que se da y que representa un mayor problema es el que se actualiza, cuando no existe una disposición expresa que regule una conducta específica y que en la práctica con cierta frecuencia se incurre, a lo que el Poder Judicial le da la siguiente solución, al sostener el siguiente criterio jurisprudencial:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, ANTE LA FALTA DE DISPOSICIÓN EXPRESA REGULADORA DE UNA CONDUCTA ESPECIFICA, ES SUFICIENTE QUE LA AUTORIDAD CITE LOS ARTÍCULOS QUE PREVÉN SU COMPETENCIA, PARA CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE. En los casos en que el particular solicite a la autoridad que formule una determinación sobre un aspecto que la ley no regula expresamente, y la autoridad hace saber tal circunstancia invocando como fundamento los demás artículos que la facultan para dar respuesta a las solicitudes de los gobernados; tal actuación es suficiente para considerar cumplida la garantía de fundamentación y motivación exigida por el artículo 16 Constitucional, en virtud de que no se puede llegar al extremo de exigir a las autoridades que ante la ausencia de disposición legal que las faculte a tal o a cual conducta, estas tengan que citar o analizar todos y cada uno de los preceptos de los ordenamientos

legales que pudieran ser aplicables para concluir que no existe precepto específico que regule la petición formulada.”

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa de Primer Circuito.

I. 4o. A. 17 A.

Amparo en revisión 744/95. Heliservicio Campeche, S.A. de C.V. 26 de abril de 1995.

Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.

Como hemos podido observar y advertir no es una cuestión sencilla el estudio de la fundamentación y motivación y mucho menos su cumplimiento.

A4) Objeto o propósito de la resolución

Sandoval Galindo señala que: “El objeto o propósito, se encuentra determinado por el fin que persigue la autoridad al emitirlo, de tal forma que en todo caso, este (el objeto) estará determinado por los efectos que en la afectación del interés jurídico del particular pretende llevar a cabo la autoridad, esto es, en nuestra opinión el propósito del acto se encuentra inmerso en los fundamentos y motivos citados por la autoridad para sostener su resolución”.¹³²

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sido muy claro en precisar estos requisitos del objeto o propósito de la resolución, al sostener el siguiente criterio jurisprudencial, tratándose por ejemplo de la Orden de Visita:

“ORDEN DE VISITA EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR. DEBE PRECISAR EL PERIODO QUE ABARCARA LA REVISIÓN. De conformidad con el artículo 16 Constitucional las autoridades solo pueden penetrar al domicilio de los gobernados con el objeto de exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pero sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos, dentro de las cuales se encuentra, precisamente, que el mandamiento escrito de autoridad competente debe contener el señalamiento expreso del objeto o propósito que con el mismo se debe identificar de manera clara y precisa los

¹³² Op. cit. P. 159.

impuestos específicos sujetos a revisión, así como el ejercicio o periodo al cual se va a circunscribir la actuación de los visitadores, pues de no observar lo anterior, quedaría incumplida la naturaleza del objeto o propósito que se persigue con el acto de autoridad, ya que el mismo debe quedar precisado en el tiempo, es decir, debe hacerse mención específica de cuales son las cargas tributarias que se van a revisar y respecto de que periodos, exigencias estipuladas con la finalidad de resguardar la garantía de seguridad jurídica del visitado, resultando esta, una forma de limitación de los visitadores, los cuales solo deben concretarse a revisar el periodo y los impuestos contenidos en la orden de visita respectiva, lo cual no puede tenerse por satisfecho íntegramente cuando en la orden se establece que la misma tiene por objeto "...comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que está afecta(o) como sujeto directo y como responsable solidario en materia de los impuestos general de importación, general de exportación y en su caso, cuotas compensatorias, así como verificar el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la legal tenencia, importación, introducción y estancia en nuestro país de mercancías de procedencia extranjera...", pues se desconoce a que ejercicio o periodo en particular se refiere, advirtiendo que, de esa forma se incumple con el requisito de la temporalidad, (que se contiene dentro del objeto o propósito del acto de autoridad) que debe contener toda orden de visita, resultando inconcuso concluir que una orden expedida en tales términos no satisface la exigencia legal contenida en el artículo 38 fracción III del Código fiscal de la Federación que obliga a la autoridad fiscal a señalar, entre otros requisitos, el objeto o propósito (24)."

Juicio No. 1881/97. Sentencia de 22 de enero de 1998, aprobada por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Lucelia M. Villanueva Olvera. Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

De la transcripción anterior se puede concluir que el propósito u objeto de la resolución o acto de la autoridad debe señalarse con toda claridad y precisión, además de que cada acto por su propia naturaleza va a determinar el tipo o clase de objeto o propósito que persigue, incluyendo entre otros aspectos la temporalidad, que es un elemento importante a considerar en la constitución del objeto del acto, sea este de tramite o definitivo.

A5) Firma autógrafa del funcionario competente

Este requisito aparentemente fácil de cumplir es el que mas transgrede y sistemáticamente mas se viola y sobretodo en aquellos actos o resoluciones donde se contienen multas en cantidades pequeñas y en donde en lugar de estamparse la firma de manera autógrafa de puño y letra se hace a través de un mecanismo electrónico que ha originado que se hable de firma fascimular o electrónica y las cuales no le pueden imputar a determinado funcionario, pues no se podría concluir o derivar que el uso de tales signos correspondan o expresen la voluntad del funcionario a que haga alusión a la resolución que la contenga.

Cabe señalar que la justificación con la que pretenden disculparse los funcionarios o autoridades es que la gran cantidad de este tipo de actos no hace posible la firma en todas, argumentando también que el costo que representa la impugnación de estos actos es mínimo al beneficio que se obtiene, pues de varios miles de resoluciones de este tipo que se emiten son muy pocas las que se impugnan, con lo que, para ellos, no es relevante el costo que se debe pagar, siempre y cuando la tendencia impugnativa siga siendo mínima en relación con el beneficio que se obtiene.

Aunque cabe señalar que por la recientes modificaciones fiscales las cantidades pequeñas o mejor dicho los créditos fiscales con cuantías mínimas o pequeñas se cancelaran,* lo cual evidencia la falta de orden, organización y coordinación interna de la autoridad en este tipo de situaciones, contradicciones o incongruencias estas que finalmente perjudican al contribuyente.

En tal sentido podemos decir que el requisito de la firma es un requisito de validez del acto o resolución administrativa, sin la cual, dicho acto o resolución resulta ilegal y violatoria

* De acuerdo con lo que señala el artículo 14 de la Ley de Ingresos de la Federación, expedida el 29 de diciembre de 2000, vigente a partir del 1o. de enero de 2001, "Se faculta a la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico para cancelar por incosteabilidad los créditos cuyo importe al 31 de diciembre de 2000 hubiera sido inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. La cancelación de dichos créditos por única vez se libera al contribuyente de su pago."

de la garantía constitucional establecida en el artículo 16 Constitucional y del artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

Así lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación:

“FIRMA MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE. El artículo 16 Constitucional señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente. De este lenguaje se desprende que el mandamiento escrito debe estar firmado por esa autoridad competente, por que desde punto de vista legal es la firma lo que da autenticidad a los escritos (o la huella digital, con testigos, cuando ello procede). Es decir un mandamiento escrito sin firma no puede decirse procedente de la autoridad competente, ni de ninguna otra. Y así como no podría darse curso a una demanda de amparo carente de firma de la misma manera no puede darse validez alguna a un oficio o resolución sin firma aunque según su texto se diga proveniente de alguna autoridad. Por otra parte, para notificar un crédito fiscal al presunto deudor del mismo, es menester que el notificador le de a conocer el mandamiento escrito y, por ende, firmado de la autoridad que tuvo competencia para fincarle el crédito, pues sería incorrecto pensar que la firma del notificador pudiera suplir la firma de la autoridad competente de quien debió emanar el fincamiento del crédito, ya que esto valoraría al artículo constitucional a comento, al no ser el notificador autoridad competente para fincar créditos, sino solo para notificarlos. Este Tribunal, no ignora que puede ser cómodo para un organismo fiscal girar notificaciones y liquidaciones sin necesidad de motivarlas, fundarlas, ni firmarlas, pero también estima que un concepto de comodidad o eficiencia así concebido de ninguna manera es fundamento legal bastante para derogar una garantía constitucional, de lo que surgiría, sin duda alguna, un mal social mayor. Pues es claro que las garantías constitucionales no pueden ni deben subordinarse al criterio de eficiencia de empleados o funcionarios administrativos (210).”

1er. T.C. Informe 1975. 3o. P. 34.

Ahora bien, ya se ha dicho que la omisión de la firma transgrede la garantía de seguridad jurídica y legalidad contenida en el artículo 16 Constitucional, pero también debemos insistir que el hecho de que la resolución o acto contengan una firma facsimilar o

electrónica no se puede considerar que con este tipo de signos –aun cuando por la evolución de la sociedad sea necesario- se este cumpliendo tal requisito, y aun cuando se haya sostenido el siguiente criterio jurisprudencial:

“FACSIMIL. NO DETERMINA LA INEXISTENCIA DE FIRMA. UNA RESOLUCIÓN QUE TIENE FIRMA EN FACSIMIL DE NINGUNA MANERA PUEDE DECIRSE QUE CAREZCA DE FIRMA Y POR TANTO DE ESA FORMALIDAD. Las firmas que aparecen puestas con facsímil litográfico o con sello de goma, deben tenerse como validas y pueden darse por reconocidas, ya que los medios de que sus autores se valgan para estampar en un documento sus nombres, rubricas y carácter o atributos que ostentan, no alteran la autenticidad que a esas constancias debe darse, medios que por otra parte, son de la incumbencia personal de sus autores. El hecho de que el acto autoritario que constituye una resolución contenga facsímil y no firma autógrafa, no significa que aquel carezca del requisito formal correspondiente (212).”

3er. T.C. Informe 1980. 3o. P. 120.

Pues aun con este criterio, ya se ha establecido jurisprudencia por el Poder Judicial de la Federación, en el sentido de que si una resolución carece de firma autógrafa, la misma es inconstitucional.*

Finalmente se considera que no hay ninguna causa que justifique la violación o transgresión sistemática y frecuente de las disposiciones legales, lo cual violenta el Estado de Derecho al que hemos aspirado y luchado desde hace muy buen tiempo y, atendiendo a lo anterior, se ha fijado la siguiente jurisprudencia:

“FIRMA FASCIMILAR. CARECE DE AUTENTICIDAD UNA RESOLUCIÓN QUE CONTENGA DICHA FIRMA. La ausencia de firma autógrafa en una resolución, constituye una violación a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, que previene que nadie puede ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica la necesidad de que las resoluciones de la autoridad ostenten la firma que subscribe

* Jurisprudencia visible en el Apéndice 1995. Tomo III. Parte T.C.C. P. 487 y en el S.J.F. Vols. 133-138. Sexta Parte. P. 281. Con el rubro **FIRMA AUTÓGRAFA. RESOLUCIÓN CARENTE DE. ES INCONSTITUCIONAL.**

personalmente y de su puño y letra el funcionario que haya resuelto una instancia administrativa, puede establecer la autenticidad de la resolución, consecuentemente ante la impugnación del actor de que dicha resolución tiene una firma facsimilar la autoridad debe probar en el juicio de nulidad, con el documento respectivo, que la resolución impugnada contiene esa firma autógrafa.”

Revisión No. 367/78/8694/77. Resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno mas con los puntos resolutiveos en sesión de 8 de noviembre de 1978.

Revisión No. 689/76/1492/79. Resuelta por mayoría de 6 votos a favor y 2 en contra en sesión de 3 de enero de 1979.

Revisión No. 78/78/9585/76. Resuelta por mayoría de 8 votos a favor y uno en contra en sesión de 7 de febrero de 1979.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año II. No. 7. Agosto de 1979. P. 101. Jurisprudencia No. 32.

A6) Nombre(s) de la(s) persona(s) a la(s) que va dirigido

Quizá sea este uno de los requisitos de mayor importancia y trascendencia jurídica, ya que al no existir el nombre del destinatario carecería de razón el mismo acto, pues no hay que olvidar que la finalidad de los actos administrativos en materia fiscal es la de determinar o definir una situación jurídica concreta de un particular. Cabe señalar sin embargo, que el artículo 38, fracción IV, lo señala como un requisito secundario al expresar “...en su caso, nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido”.

Como se puede apreciar, este requisito no es de carácter secundario sino esencial. En este mismo sentido, otros autores han expresado que: “Cabe señalar que en este supuesto y para efectos de que no exista posibilidad de confusión en cuanto al obligado(s) por el acto de autoridad, en todos los casos deberá expresarse el nombre completo del destinatario, pues de otra forma podría ser que al no identificarse de manera indubitable no se surtan los efectos deseados. El uso de iniciales, para mayor seguridad en la validez del acto de la autoridad solo debe hacerse en los casos autorizados por la ley”.¹³³

¹³³ Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op. cit. P. 160.

Veamos por ejemplo lo que se ha sostenido por los tribunales respecto de la orden de Visita:

“ORDENES DE VISITA. DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O EL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SENA MATERIA DE LA MISMA. De conformidad con lo establecido por el artículo 16 de la Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a los requisitos establecidos para los cateos, así como a los que se señalen en las leyes respectivas. Uno de los requisitos consiste en que la orden debe precisar el nombre de la persona o del establecimiento que habrá de visitarse, así como el lugar y objeto de la inspección. Por tanto, no se cumple este requisito constitucional cuando se dicta una orden genérica que faculte a un inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarlas.”

Revisión No. 123/84. Resuelta en sesión de 11 de junio de 1983, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 371/85. Resuelta en sesión de 14 de mayo de 1986, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 1172/85. Resuelta en sesión de 19 de mayo de 1986, por unanimidad de 8 votos (Texto aprobado en sesión de 1o. de octubre de 1986). Jurisprudencia 264.

Siendo necesario este requisito, cabe preguntarse: ¿Qué pasa cuando se ignora el nombre de la persona? Y es el mismo Código fiscal de la Federación el que nos da respuesta en la fracción IV del artículo 38, al establecer que: “...Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación”.

Lo que se puede comentar respecto de esto último es que la autoridad tendrá que motivar o justificar el hecho de no conocer el nombre de la persona a que va dirigido el acto de molestia.

B) Requisitos Específicos para la Orden de Visita

B1) Señalamiento de lugares a visitar

Otros requisitos no menos indispensables o importantes son los que se señalan para las órdenes de visita, cuyas formalidades fundamentalmente son reguladas por las mismas que rigen a los cateos, de conformidad con lo establecido por el artículo 16 Constitucional y por la jurisprudencia fijada al respecto, los cuales deben cumplirse:

“VISITAS DOMICILIARIAS. AUNQUE SEAN DE NATURALEZA DIVERSA A LOS CATEOS DEBEN CUMPLIR LAS FORMALIDADES DE LOS MISMOS. Las visitas domiciliarias de carácter administrativo son diversas a los cateos, puesto que tienen objetos diversos; sin embargo, no por ello pueden dejar de cumplir con las formalidades que el artículo 16 de la Constitución señala para los cateos pues literalmente establece que en su realización deberán acatarse las mismas formalidades, así como las que señalen las leyes especiales aplicables, lo que significa que una visita domiciliaria se funda en una orden genérica en la que no se especifica ni el lugar que debía inspeccionarse, ni la persona a la que debía visitarse ni el objeto específico de la visita, la misma fue ilegal debiendo notificarse los actos derivados de ella (12).”

Revisión No. 2011/85. Resuelta en sesión de 8 de septiembre de 1987, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares. Secretaria: Lic. Ma. De Jesús Herrera Martínez.

Y en el mismo sentido, aunque con mayor alcance y profundidad, se establece la siguiente tesis:

“VISITA DOMICILIARIA. DEBEN CUMPLIR, CON LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES AUN CUANDO LA LEY DE LA MATERIA APLICABLE NO HAGA REFERENCIA A ELLOS EN FORMA EXPRESA. De acuerdo a la jerarquía de leyes contemplada, en el artículo 133 Constitucional, dicho ordenamiento tiene supremacía sobre cualquier ley secundaria, por lo que las disposiciones constitucionales deben respetarse, independientemente de lo que señalen aquellas que estén contenidas en otras leyes, sobre todo cuando se trata de disposiciones elevadas a la categoría de garantías individuales (4).”

Revisión No. 1444/85. Resulta en sesión de 2 septiembre de 1987, por unanimidad de 9 votos. Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares. Secretaria: Lic. Ma. de Jesús Herrera Martínez.

El primer requisito en relación con las órdenes de visita lo establece el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que señala: "El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita...".

Esta exigencia del señalamiento del lugar o lugares a visitar se puede precisar diciendo que en la orden se deberá indicar e identificar de manera precisa el domicilio donde se va a realizar la visita.

Dicho señalamiento deberá ser preciso, es decir, correcto, determinando todos los elementos que lo identifiquen de manera inuditable, pues en caso de error, adolecería de vicio y por lo tanto dicha orden sería susceptible de anulación.

Ahora bien es necesario comentar que fundamentalmente el lugar a señalar es el domicilio fiscal, aunque cabe decir que se puede llevar a cabo en otro distinto, caso frecuente, por ejemplo, cuando las empresas tienen varias sucursales.

Es muy conveniente señalar y establecer que para cada caso en particular deberá hacerse el señalamiento de los lugares a visitar, por que el concepto legal del domicilio fiscal es variado, pues, para dar un ejemplo, es diferente el domicilio fiscal según sea el supuesto en el que se coloque, de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, lo cual también es aplicable para las personas físicas. Veamos al efecto la siguiente tesis:

"VISITAS DOMICILIARIAS. LUGAR DONDE DEBEN PRACTICARSE A LAS PERSONAS FÍSICAS. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 fracción I, inciso a) del Código de la Federación vigente en los años de 1980 y 1981, se considera, para los efectos fiscales, que el domicilio en tratándose de las personas físicas, lo es: a) cuando realicen actividades empresariales, el principal asiento para sus negocios: b) cuando no realicen dichas actividades y no presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades: y c) en todos los demás casos, la casa en que

habiten. Consecuentemente, si la autoridad administrativa pretende realizar una visita domiciliaria a una persona física que presta su trabajo personal en forma subordinada, tanto la orden como la auditoria, necesariamente tienen que practicarse en la casa habitación del sujeto pasivo, toda vez que este queda comprendido en regla general prevista en el numeral de referencia, luego entonces si al ejercer sus facultades revisoras la autoridad administrativa emite una orden de visita para practicar en el lugar donde presta sus servicios una persona física que no realiza actividades empresariales ni presta servicios personales en forma independiente, el proceso de investigación y la liquidación que derive de aquel deben declararse nulos, al existir un vicio de origen (14).”

Revisión No. 1721/85. Resuelta en sesión de 8 de septiembre de 1987, por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: Gonzalo Armineta Calderón. Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

B2) Nombre de los visitadores

Otro requisito adicional es el nombre de las personas que deben efectuar la visita, las cuales, para este efecto, podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo obviamente del que dure este procedimiento, todo lo anterior por la autoridad competente, comunicándose en los dos primeros casos al visitado; todo esto de acuerdo con lo señalado por el artículo 43, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Este requisito íntimamente relacionado con la identificación de los mismos constituye, sin lugar a dudas, una de las formalidades más especiales de este procedimiento, pues, si bien se pueden citar los nombres de los visitadores, estos al iniciar la visita, deberán identificarse coincidiendo obviamente con la constancia de identificación que ellos portan; tal formalidad ha sido frecuentemente cuestionada por los particulares que ha originado la creación de la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“VISITAS DOMICILIARIAS, REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN. Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoria se asientan todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y crédito Público y

que por tal motivo pueden introducirse en su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la Secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la notificación mencionada, se debe dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a 'sus intereses jurídicos'.”*

B3) Objeto en relación con la visita domiciliaria

Si bien este tema o requisito de la orden de visita se podría haber abordado al estudiar el propósito u objeto a que aludimos cuando se revisaron los requisitos en cuanto al objeto o propósito que se establecen en el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, lo más conveniente es hacerlo en esta apartado, considerando la importancia que tiene el objeto para la orden de visita y atendiendo a lo que se señala en el artículo 16 Constitucional y en el que se expresa que dichas visitas se podrán practicar para exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales con lo que se puede concluir que ese es su objeto y que en el caso de las visitas se refiere al periodo de revisar, lo cual tendría mucho que también en relación a la caducidad de las facultades de la autoridad para revisar o ejercer actos de comprobación o fiscalización; de ahí también su gran trascendencia y relevancia, además de que es una formalidad obligatoria que deriva de las reglas que se siguen para los cateos.

1.3 VICIOS DEL PROCEDIMIENTO

La tercera causal de ilegalidad la encontramos previsto en el artículo 238, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, que señala:

“Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada”.

* Jurisprudencia No. 6/89 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

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...”¹³⁴

Considerando lo anterior, el doctor Delgadillo Gutiérrez comenta: “Con respecto a los vicios del procedimiento, podemos afirmar que es resultado de la violación a una disposición legal que regula la forma de realización de los actos que preceden y preparan el acto administrativo”.¹³⁵

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 deberán cumplir con ciertas formalidades esenciales del procedimiento.

Como se podrá destacar en los actos y formalidades que precedan y preparan al acto administrativo, se deben cumplir tales requisitos constitucionales como lo serían el fundarlos y motivarlos, además de que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento.

¹³⁴ Fraga, Gabino. Op. cit. P. 255.

¹³⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. La Nulidad declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación. P. 49.

Pero, ¿cuales son estas formalidades esenciales? La propia Constitución no los señala expresamente, por lo que tenemos que acudir a la Ley de Amparo, la cual, en su artículo 159, señala, entre otros, los siguientes:

“En los juicios seguidos ante tribunales civiles, administrativos o de trabajo, se consideran violadas las leyes del procedimiento y que se afectan las defensas del quejoso:

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

.....

III. Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley.

.....

VI. Cuando no se le concedan los términos o prorrogas a que tuviere derecho con arreglo a la ley.

.....

VIII. Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda 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 con el artículo 159 de la Ley de Amparo, hemos hecho referencia únicamente a las fracciones que tienen mas relación con el procedimiento administrativo y que obviamente, con las salvedades del caso, se adecuan al mismo, es decir, no como están expresadas en dicho artículo se pueden aplicar al procedimiento administrativo, pero sí, de ahí se toma su referente para considerarlas como vicios del procedimiento, los cuales, a manera de ejemplo, serian las formas inadecuadas o incorrectas de notificación, la motivación de la actuación en días y horas inhábiles, las determinaciones equivocadas o

erróneas de computo de plazos o términos, etc., que son vicios del procedimiento administrativo que trascienden al sentido de la resolución y lógicamente afectan las defensas del particular.

Como puede observarse habrá vicios del procedimiento cuando no se respete o se viole alguna ley que regule las formalidades o actos que lo constituyen, concluyéndose que habrá tantos vicios como violaciones existan a la ley respectiva que regula la actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo, pero, además, otro de los requisitos para que se concreten tales vicios es que el mismo afecte las defensas del particular y trascendencia al sentido de la resolución impugnada, pues, no dándose estas dos últimas condiciones, no se podría hablar en estricto sentido de una causal de ilegalidad que provoque la anulación o revocación del acto administrativo impugnado.

1.4 AUSENCIA DE MOTIVOS Y VIOLACIÓN A LA LEY

Esta causal se encuentra enunciada en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

“Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron de forma equivocada, o bien si se dicto en contravención de las disposiciones aplicadas o dejo de aplicar las debidas”.

El autor Delgadillo Gutiérrez, al analizar el contenido de esta fracción, expresa: “...podemos deducir que se trata esencialmente de dos situaciones en particular: violación con relación a la apreciación de los hechos o respecto de la aplicación del derecho, situaciones que también se pueden presentar en el supuesto de la transcrita fracción V”.¹³⁶

Otros autores expresan que: “En relación de esta fracción, se aprecian en nuestra particular opinión, dos partes definidas, en las que la autoridad puede incurrir en actos que son causa de nulidad, la primera se refiere a un EXCESO o DEFECTO en cuanto a la forma en que la propia autoridad determina los hechos o motivos imputables al particular para emitir el

¹³⁶ Op. cit. P. 57.

acto que lo afecta, pues el hecho de que no se hayan realizado los hechos imputados al particular es un exceso y por otra parte que los aprecie, en forma equivocada o sena distintos a como los aprecio es un defecto...”¹³⁷

Y más adelante comenta Sandoval Galindo: “En cuanto a la segunda parte contenida en la fracción en comento, lo que existirá será una violación, pues al dictar su resolución en contravención a las normas aplicadas, será manifiesta tal votación, y si por otra parte dejo de aplicar las normas debidas, no podrá argumentarse que la resolución es legal, puesto que no existirá entonces respeto a la norma que rige los actos propios de la autoridad”.¹³⁸

Es muy importante expresar que esta causal de anulación, revocación o ilegalidad no debe confundirse con la que se establece en la fracción II del artículo 238 del Código en estudio, a la que ya se ha hecho alusión.

Al analizar esta última situación, Delgadillo Gutiérrez manifiesta: “A diferencia de la causal de anulación consistente en la falta de fundamentación y motivación, consignada en la fracción II del artículo 238 de referencia, en esta causal el vicio es producido por la indebida fundamentación y motivación de la resolución impugnada, ya que el documento en el que consta la resolución si contiene la mención de las disposiciones que sirvieron de apoyo legal para la emisión del acto, y se expresan los razonamientos que llevaron a la autoridad a determinar que la conducta o situación jurídica del particular encuadra en el supuesto de la norma, pero las disposiciones legales fueron incorrectamente aplicadas porque los hechos no se dieron, fueron distintos, o no se apreciaron correctamente”.¹³⁹

Como se puede observar es importante hacer la distinción entre inexistencia de fundamentación y motivación y la indebida fundamentación y motivación, pues la primera dará lugar a un sentido de la resolución y la otra a uno diferente, sentidos de la resolución que pueden ser diametralmente opuestos.

¹³⁷ Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op. cit. P. 65.

¹³⁸ *Ibidem*.

¹³⁹ Op. cit. P. 57.

1.5 DESVIO DE PODER

Esta última causal la encontramos en la fracción V del artículo 238:

“Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades”.

En relación con las facultades discrecionales y su contraparte las facultades regladas, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estableció la jurisprudencia No. 65, que se expresa de la siguiente manera:

“FACULTADES REGLADAS Y FACULTADES DISCRECIONALES SU DISTINCIÓN. Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no solo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y de cómo hacerlo, en forma de que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se esta en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculado su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.”

El desvío de poder como causal de ilegalidad establecida en la fracción V del artículo 238 tiene su historia.

Desde la Ley de Justicia se estableció esta causal de ilegalidad aunque de manera limitada a las sanciones impuestas por infracción a las leyes fiscales, causal que quedo con el mismo texto en los Códigos de 1938 y 1966, y ya el vigente se extendió a la materia administrativa en general, haciéndose referencia a las facultades discrecionales. Así, el autor multicitado Sandoval Galindo 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”¹⁴⁰

Probablemente, esta causal de ilegalidad se da muy frecuentemente en la realidad, pero se considera que es la más difícil de probar, pues tales facultades se dan siguiendo todos los procedimientos requeridos y revistiendo las formalidades previstas para ejercerlas y con los requisitos que deben revestir los actos al ser emitidos, pero los mismos son emitidos con una intencionalidad diferente al espíritu y propósito señalados en la ley.

Es decir, por el carácter tan subjetivo de la voluntad del agente administrativo, es decir probarlo, más no imposible.

Por todo lo anterior ha sido frecuentemente confundida con la causal de ilegalidad de la falta de motivación prevista en el artículo 238, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Veamos al respecto las siguientes tesis jurisprudenciales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

¹⁴⁰ Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op. cit. P. 169.

“DESVIO DE PODER. ES UNA CAUSAL DE NULIDAD DIVERSA A LA FALTA DE MOTIVACIÓN EN EL MONTO DE UNA SANCIÓN. La falta de motivación aludida, ocurre cuando la autoridad al fijar el monto de una multa no atiende a los elementos establecidos en la ley respectiva, como aquellos que precisamente deben tenerse en cuenta para cuantificar dicho monto, pues en ese caso la autoridad no esta aportando la motivación de esa parte de la resolución sancionadora, por lo que procederá que la declaratoria de nulidad se haga con base en el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal (1967), actual 238 fracción II del mismo ordenamiento. Por omisión de las formalidades que legalmente debía revestir aquella resolución. En cambio el desvío de poder es una causal diversa establecida en el inciso d) del primer precepto mencionado y se produce cuando, aun expresando los motivos que se tuvieron en cuenta para cuantificar la multa, la autoridad viola el espíritu de la ley, así como el propósito del legislador al dictar su resolución mediante el ejercicio abusivo de sus facultades. En este sentido debe entenderse el desvío de poder (41).”

Revisión No. 20/86. Resuelta en sesión de 26 de mayo de 1988, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretaria: Lic. Ma. de los Ángeles Garrido Bello.*

“CONCEPTO DE NULIDAD. SI LA AUTORA ALEGA LA FALTA DE MOTIVACIÓN O FUNDAMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN SANCIONADORA NO TIENE LA OBLIGACIÓN DE ACREDITAR QUE LA AUTORIDAD HAYA INCURRIDO EN EL DESVIO DE PODER. Si la actora en su demanda alega la falta de motivación y fundamentación de la resolución sancionadora por no haberse expuesto los razonamientos que llevaron a la autoridad para cuantificar la multa, no tiene obligación de demostrar que la autoridad haya incurrido en el desvío de poder, pues se trata de dos supuestos diversos (42).”

Revisión No. 20/86. Resuelta en sesión de 26 de mayo de 1988, por unanimidad de 8 votos. Magistrado Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretaria: Lic. Ma. de los Ángeles Garrido Bello.

* Precedentes: Revisión No. 449/83. Resuelta en sesión de 5 de octubre de 1983, por unanimidad de 6 votos. Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: Ma. Teresa Islas Acosta.
Revisión No. 2534/12. Resuelta en sesión de 27 de abril de 1983, por mayoría de 8 votos y 1 en contra. Magistrado Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara.

2.- LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO

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

De este primer podemos destacar tres aspectos fundamentales para analizarse separadamente:

1. La resolución del recurso se debe fundar en derecho.
2. La autoridad podrá invocar hechos notorios.
3. Bastara el estudio de uno de los agravios que sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado.

2.1 RESOLUCION FUNDADA EN DERECHO

Esto significa fundamentalmente que, al emitirse la resolución del recurso, la autoridad debe resolver lo que efectivamente le fue planteado, basándose en las disposiciones legales que fueron violadas y argumentadas jurídicamente por el recurrente, y así, en ese sentido, ha sido interpretado por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la siguiente tesis:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. EL ESCRITO QUE CONTIENE LA INTERPOSICIÓN DEL MEDIO DE DEFENSA DEBE ANALIZARSE INTEGRALMENTE. Los recursos administrativos no deben constituir trampas procesales; por tanto, el escrito en el cual consta el medio de defensa debe analizarse de manera integral, de tal forma que el capítulo de hechos debe estudiarse cuando, de las manifestaciones expresadas en dicho apartado se desprendan agravios implícitos. Tal es el sentido del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación al obligar a la autoridad a resolver el recurso administrativo apoyándose en derecho teniendo la obligación de analizar todos los puntos de

controversia planteados en contra de la resolución administrativa. En este sentido, el desecamiento del recurso administrativo no prospera al existir agravios implícitos en el capítulo de hechos del medio defensa (2).”

Juicio de Nulidad No. 100(14)143/95/483/94. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 29 de febrero de 1996, por mayoría de tres votos a favor, 1 en contra. Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez. Secretario: Lic. Santiago González Pérez (Tesis aprobada en sesión de 29 de febrero de 1996).

En tal sentido se puede afirmar también que no se incurriría en una violación a esta disposición establecida en el artículo 132, cuando la autoridad quisiera mejorar la fundamentación y motivación en su resolución, pues ese no es el espíritu de tal disposición.

Al efecto, el Poder Judicial emitió su jurisprudencia 248 en los siguientes términos:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS. AL RESOLVERLOS LA AUTORIDAD NO PUEDE DAR O MEJORAR LA MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. Tomando en consideración que los recursos administrativos son medios de defensa legalmente previstos a favor de los gobernados, con el objeto de que se revise la legalidad de un acto de molestia de la autoridad administrativa, al pronunciar la resolución correspondiente la autoridad debe limitarse a analizar el referido acto tal como fue emitido, estudiando y resolviendo los argumentos expresados por el recurrente, sin que le este jurídicamente permitido proporcionar o mejorar su motivación y fundamentación, ya que con ello desvirtúa su naturaleza jurídica y finalidad.”

Revisión No. 519/84. Resuelta en sesión de 9 de agosto de 1985, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 840/85. Resuelta en sesión de 11 de febrero de 1986, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 855/84. Resuelta en sesión de 13 de febrero de 1986, por unanimidad de 8 votos (Texto aprobado en sesión de 20 de marzo de 1986).

Pero a su vez debe destacarse que, al resolver un recurso administrativo, la autoridad fiscal esta emitiendo una resolución administrativa que determina una situación jurídica específica, la cual, al ser un acto administrativo como todos los demás que emite, debe, como

requisitos esenciales, el estar debidamente fundada y motivada, y, en tal sentido, se ha pronunciado el Tribunal de Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

“RECURSO DE REVOCACIÓN. SU RESOLUCIÓN DEBE MOTIVARSE Y FUNDARSE. Si en la resolución de un recurso de revocación se confirma una sanción administrativa consistente en la destitución del cargo de un servidor publico, apoyándose en el hecho de que por lo declarado en la audiencia celebrada ante la autoridad demandada se acredita la responsabilidad de dicho servidor, pero no se efectúa un análisis de lo declarado para concluir que con ello se probó tal responsabilidad, a fin de establecer si existe adecuación entre el precepto que invoca la autoridad en su resolución y el caso concreto al cual se aplica, se considera que la resolución impugnada carece de la debida fundamentación y motivación que debe contener todo acto de autoridad exigida por el artículo 16 Constitucional y por esta razón la misma resultará ilegal (25).”

Juicio No. 65/95. Sentencia de 3 de julio de 1995, por unanimidad de votos. Magistrada Ponente: Celia López Reynoso. Secretario: Lic. Jorge Luis Rosas Sierra.

2.2 LA AUTORIDAD AL RESOLVER PODRÁ INVOCAR HECHOS NOTORIOS

Esto significa que la autoridad en su resolución, ya sea esta favorable o desfavorable al particular, podrá invocar los hechos notorios que tengan relación con la cuestión planteada, aun cuando no hayan sido planteados y hechos valer a su favor por dicho recurrente en su recurso.

De acuerdo con el criterio sustentado en su jurisprudencia No. 204 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 650 del volumen correspondiente a la cuarta parte, Tercera Sala, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975: “es notorio lo que es publico y sabido de todos o el hecho cuyo conocimiento forme parte de la cultura normal, propia de un determinado circulo social, en el tiempo en que ocurre la decisión”.

En este punto, como puede observarse, la circunstancia de invocar a la autoridad en su resolución, los hechos notorios, puede servir como motivación de dicho acto, tanto para resolver en sentido favorable o desfavorable al particular.

2.3 ESTUDIO DE UN SOLO AGRAVIO PARA RESOLVER

En primer lugar, el precepto en comento establece que se deberán estudiar cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente.

Esto significa que integralmente se deberían analizar y examinar los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, lo que, como ya habíamos visto, puede darse en los agravios implícitos que se pueden expresaren los hechos narrados en el escrito de interposición del recurso del particular. Es decir, se deben examinar todos los agravios y argumentos del escrito del recurso, pero si uno de ellos es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastara con el examen de él.

Esto es congruente, atendiendo al principio de economía procesal, pues, si de su análisis se desprende la ilegalidad del acto, no será necesario atender a los otros expresados por el recurrente, pues de todas formas se le concedería la razón al recurrente, obsequiándole la autoridad una resolución favorable a sus intereses. Lo anterior en principio es cierto y lógico; sin embargo, la situación se complica cuando existen agravios de forma o procedimentales y agravios que pueden ser de fondo o de esencia.

A nivel de la administración o autoridad administrativa, mediante disposiciones de carácter interno, ha considerado que en la prelación del estudio de los agravios los de fondo deben analizarse primero.

A nivel jurisprudencial, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido lo siguiente:

“RECURSO DE REVOCACIÓN. PRELACIÓN DE ESTUDIO DE AGRAVIOS CON SUJECCIÓN A LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Si bien lo previsto en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación

se traduce en una regla general en cuanto a la forma de resolución del recurso administrativo de revocación, también es verdad que dicha formalidad se sujeta a una lógica procedimental que implica metodológicamente el de efectuar de manera prioritaria el estudio y análisis de las cuestiones que van dirigidas a controvertir directamente la procedencia del crédito recurrido, lo que implica atender al estudio preferente de aquellos agravios que pudiera derivar de ser fundados en una revocación definitiva del acto recorrido y no anteponer este análisis, el de aquellas cuestiones que solo inciden sobre la validez formal de tal acto de autoridad para revocar el acto recurrido, con lo que se deja de satisfacer la pretensión última del recurrente.”

Recurso de apelación No. 10(A)-1-950/96/274/96. Resuelto por la Primera Sección del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de agosto de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra. Magistrado Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz. Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez (Tesis aprobada en sesión de 30 de septiembre de 1997).

Como se puede observar, los agravios de fondo tienen preferencia en su estudio por parte de la autoridad.

Se considera que, con base en todo lo anterior y como lo afirmamos, también la autoridad sigue el mismo criterio o al menos así debería ser, pues, como lo sostiene y señala el ya multicitado autor Sandoval Galindo, “Al respecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en su ‘Manual de Trámite y Resolución de Recursos de Revocación’ instruye lo siguiente: ...La autoridad encargada de resolver el recurso, deberá dar prioridad al estudio de los agravios hechos valer en cuanto al fondo del asunto, antes de entrar al estudio de los relativos a vicios formales, de tal manera que si un agravio es procedente en contra de una cuestión de fondo, será suficiente para revocar o anular el acto o resolución recurrido. Si solo se hicieron valer agravios en lo referente a los vicios formales del acto o resolución combatido, bastara con el estudio de uno solo de los agravios de tipo normal que resulte procedente, sin que sea necesario analizar los demás, para revocar la resolución recurrida o dejar sin efectos el acto impugnado, para el efecto de que la autoridad recurrida reponga el

procedimiento violado, cumpla la formalidad omitida o bien sea emitida la resolución o se lleve a cabo por la autoridad competente, según sea el caso”.¹⁴¹

Cabe señalar que, aun cuando este manual actualmente no se encuentra vigente, los lineamientos y criterios del actual son los mismos, por lo menos en lo que se refiere a la prelación de estudio de los agravios propuestos en el recurso de revocación interpuesto por el recurrente.

Consideramos correcto que se exponga así la planeación de estudio de los agravios por parte de la autoridad, siendo primero los de fondo y después los de forma.

Asimismo confirma lo anterior la tendencia o el rumbo que ha tomado últimamente la reforma fiscal, ya que, a partir del 1o. de enero de 1996, el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación estableció lo siguiente:

“Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundaran en derecho y examinaran todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquellos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana”.

Como vemos, la tendencia es examinar los planteamientos de fondo primero y después los de forma.

Retomando lo señalado en el artículo anteriormente mencionado, no vemos ninguna razón jurídica que impida que lo mismo se establezca para la tramitación del recurso de revocación.

Veamos que ha dicho el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

¹⁴¹ Op. cit. pp. 186 y 187 (Resulta conveniente comentar que actualmente este manual ya no esta vigente; sin embargo, en reuniones nacionales de los Administradores Locales, Centrales y Generales Jurídicos se planteo la necesidad de seguir dicho criterio).

“RECURSO DE REVOCACIÓN. CORRECTA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL MISMO. Cuando el citado precepto 132 del Código Fiscal de la Federación establece que para la resolución del recurso administrativo de revocación basta el estudio de uno solo de los agravios hechos valer, cuando este sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, ello no implica que tal análisis se efectuó por parte de la autoridad de manera indiscriminada, es decir, para la debida resolución del recurso se debe atender los agravios que por su naturaleza de ser fundados llevarían a una revocación definitiva del acto recurrido y que harían ocioso el estudio de las demás cuestiones hechas valer. De lo anterior se sigue que la forma correcta para resolver esta instancia se sujeta a dirimir primero aquellos argumentos que incidan directamente sobre la procedencia del acto combatido como cuestión de fondo, ello en un orden de análisis insoslayable, que obliga a pronunciarse preferentemente sobre aquellos planteamientos que lleven a la revocación definitiva del acto, habida cuenta de solo atender a las violaciones formales, innecesariamente queda abierta la posibilidad legal de la expedición de un nuevo acto por parte de la autoridad dando lugar a una nueva impugnación (3).”

Recurso de Apelación No. 100(A)-1950/96/274/96. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de agosto de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra. Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz. Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez (Tesis aprobada en sesión de 30 de septiembre de 1997). Tercera Época. Primera Sección. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XI. No. 124. Abril 1998. Tesis III-TA-S-I-19. p. 140.

Otra tesis relacionada con la anterior y también muy importante es la siguiente:

“RESOLUCIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. DEBE ANALIZAR LOS CONCEPTOS DE AGRAVIO QUE PUEDAN DESVIRTUAR EN FORMA ABSOLUTA LA VALIDEZ DEL ACTO IMPUGNANDO. Resultaría inútil el recurso administrativo de revocación si en dicho medio de defensa se hacen valer conceptos de agravio que controvierten actuaciones realizadas dentro del procedimiento de fiscalización, y la resolutoria omite su estudio, en aras de haber analizado una violación de forma cuyo único resultado consiste en corregirla y continuar y corregir el mismo procedimiento de fiscalización

que ha sido impugnado por incurrir en vicios desde su origen, porque ello implica que, una vez emitido el nuevo oficio liquidatorio, basado en el mismo procedimiento de fiscalización al ocurrir de nueva cuenta su impugnación, la recurrente este en posibilidad de hacer valer los mismos conceptos de agravio que no fueron estudiados en su oportunidad, y de ser procedentes y resultar fundados, lo único que se esta logrando con la omisión de su estudio y análisis oportuno por parte de la autoridad resolutora del recurso, es retardar la administración de justicia, y entorpecer la eficiencia de la administración pública, motivo por el cual no debe omitirse en el análisis del recurso administrativo de revocación el estudio de conceptos de agravio en él contenidos, que puedan desvirtuar en forma absoluta la validez del acto impugnado (43).”

Juicio No. 1116/97, Sentencia de 7 de noviembre de 1997, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Santiago González Pérez. Secretario: Lic. Feliciano Zepeda Barrios. Tercera Época. Primera Sala Regional Noreste (Cd. Obregón). Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año XI. No. 123. Marzo 1998. Tesis III-TASR-VII-644. p. 279.

2.4 SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA DE LA QUEJA Y PROHIBICIÓN DE VARIAR LOS HECHOS

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

De la primera parte de este párrafo se pueden destacar algunos puntos:

A) Corrección de Errores en la Cita de Preceptos Violados por la Autoridad

En este punto es conveniente comentar que únicamente se refiere a los errores en la cita de preceptos, es decir, fundamentalmente al número del artículo legal considerado violado.

B) Examen Integral de los Argumentos Jurídicos

Esto significa que el recurso es un todo integrado y como tal debe ser examinado, independientemente de que en la práctica o la costumbre hayan hecho que el escrito se estructure en un formato delimitándolo u organizándolo de diversas partes como el proemio, el fundamento, la relación de hechos, exposición de agravios, capítulo de pruebas y puntos petitorios.

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

Ya en este sentido se ha expresado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al establecer la siguiente tesis en los términos que a continuación se señalan:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE REVOCACION. AL RESOLVERLOS LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ESTA OBLIGADA A ESTUDIAR TODOS LOS ARGUMENTOS DE LA OPOSITORA Y VALORAR LAS PRUEBAS APORTADAS.

De conformidad con el artículo 132 del Código Fiscal Federal, la autoridad esta obligada al estudio de todos y cada uno de los agravios expresados en el recurso, así como valorar las pruebas aportadas por los particulares, por lo que su omisión constituye una violación de carácter forma que deja al actor en estado de indefensión al no darle los elementos para formular una defensa adecuada en los términos del artículo 16 Constitucional (49).”

Juicio No. 92/94. Sentencia de 2 de marzo de 1995, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Celia López Reynoso. Secretaria: Lic. Xóchitl Adriana Castellanos Valdez.

Tercera Época. Primera Sala Regional Sureste. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Año VIII. No. 89. Mayo 1995. Tesis III-TASR-XV-335. p. 59.

C) No Variación de los Hechos Expuestos

Los puntos anteriores tienen la limitante de que no se podrán cambiar los hechos expuestos en el recurso, pues de cambiarse no se estaría en presencia de la misma cuestión planteada en los argumentos jurídicos, los cuales deben coincidir con los hechos.

2.5 REVOCACIÓN OFICIOSA POR ILEGALIDAD MANIFIESTA

La segunda parte del segundo párrafo del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación establece: "...Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que considero ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución".

Es pertinente aclarar que esta revocación únicamente prosperará, en el caso de que, existiendo la ilegalidad manifiesta, esta, se haya planteado en los argumentos jurídicos o agravios los cuales, sean insuficientes, es decir, no logren con la argumentación jurídica expuesta crear convicción en la autoridad respecto de la ilegalidad del acto.

Ahora bien, esto no es lo mismo cuando la autoridad observa en el acto impugnado una deficiencia, ya sea de fondo o formal, y no existe en el escrito de interposición del recurso algún razonamiento, argumento jurídico o agravio que esgrima el particular; en ese caso, si bien no se cambian los hechos, tampoco se argumenta respecto a la ilegalidad manifiesta.

Además de que el agravio sea insuficiente, la autoridad deberá fundar, no en el sentido jurídico, sino en general, los motivos por los que considero ilegal el acto impugnado; obviamente que aquí se está haciendo referencia a que se deberá motivar la resolución, además de precisar el alcance de la misma; esto es razonable en virtud de que prácticamente ella es la que está planteando el razonamiento jurídico respecto de la ilegalidad del acto impugnado, por lo que debe decir si es una revocación absoluta, una revocación para efectos o una resolución de las que señala el artículo 133 en sus diversas fracciones del mismo ordenamiento.



2.6 PROHIBICIÓN DE REVOCACIÓN O MODIFICACIÓN DE LA PARTE DEL ACTO NO IMPUGNADO

En el tercer párrafo del citado artículo 132 del Código Fiscal de la Federación se señala: “No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada del recurrente”.

Esta disposición guarda congruencia con el párrafo anterior. Ya que, si el recurrente impugna una sola parte del acto o resolución administrativa, es lógico pensar que la parte no impugnada la esta consintiendo, es decir, esta de acuerdo con ella, presunción que del todo no puede ser tan determinante, pues existen diversas razones por las cuales el particular recurrente no pudo haber impugnado en su totalidad la resolución o el recurso administrativo; sin embargo, para los efectos de la ley tales circunstancias no le interesan, por lo que se presumirá consentida la parte no impugnada.

2.7 PRECISIÓN EN LA RESOLUCIÓN DE LOS ACTOS MODIFICADOS E INDICACIÓN DEL MONTO DEL CRÉDITO CUANDO ES PARCIAL A LA MODIFICACIÓN

Guardando la debida congruencia con el párrafo anterior, el último señala: “La resolución expresara con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.”

Razonable y justificable es lo expresado en esta ultima parte del artículo en comento, puesto que, como ya se señalo, la resolución que ponga fin a un recurso debe precisar el alcance de la misma y, si la resolución es modificatoria del acto impugnado, lógico es pensar que dicha modificación debe precisarse, expresando la con claridad la autoridad que resuelve.

Lo mismo sucederá en el caso de una modificación parcial —la anterior era total- y en la que, además, en el caso de que existiese crédito fiscal, se indicara el monto del mismo, pues es

obvio que, al variar o modificarse parcialmente el acto o resolución en el que se contiene el crédito fiscal, dicho monto también variará.

3.- FORMAS DE RESOLUCIÓN DEL RECURSO

3.1 DESECHARLO POR IMPROCEDENTE

A) Por la Causal Prevista en el Artículo 122 del Código Fiscal de la Federación

Esta causal se puede expresar en los siguientes términos:

Cuando en el escrito de interposición del recurso del recurso no se expresen los agravios y se hubiera requerido al recurrente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dicho requisito. Si no se cumple con este requisito, se desechara el recurso.

Dicha causal tiene su razón de ser por lo siguiente:

No tendría caso analizar, por parte de la autoridad, un escrito de interposición de un recurso en donde no se expresaran los agravios que le causa al particular el acto impugnado; en tal caso se carecería de uno de los presupuestos esenciales del recurso y materia de análisis sobre los puntos controvertidos respecto del acto impugnado.

En síntesis, si no hay agravios, no hay materia sobre la cual resolver.*

Es importante comentar que anteriormente, cuando se presentaba un recurso irregular, omitiendo el requisito de los agravios, al particular no se le requería para subsanar dicha omisión y se le sancionaba desechando su recurso, considerando tal situación como un estado de indefensión para el particular.

Se considera que, al obligar a la autoridad a requerirle, para que subsane su omisión al particular no se le deja en estado de indefensión y se le da una segunda oportunidad.

* Reacuérdesse que la existencia de un agravio es un elemento o presupuesto del recurso; al no surtirse este elemento, no habría recurso administrativo.

Cabe destacar que cuando anteriormente no se le requería al recurrente, al presentar su recurso de manera irregular, se estaba en presencia de un trámite muy rigorista; así se considera que fue un gran avance el que actualmente se le requiera y si aun así, con el requerimiento, el recurrente no subsana su irregularidad, resulta a todas luces procedente sancionarlo con el desecamiento de su recurso; puesto que en este caso de ninguna manera se le deja en estado de indefensión, además de considerarse como una segunda oportunidad para expresar sus argumentaciones jurídicas que se traducen en la expresión de los agravios, es decir, de la lesión o la afectación jurídica que le causa el acto o resolución impugnado.

B) Por las Causales Previstas en el Artículo 124 del Código Fiscal de la Federación

Como ya se ha comentado anteriormente, estas causales, una vez configuradas, traen como consecuencia que la autoridad no pueda entrar al estudio de la cuestión planteada, pues existe un impedimento legal para analizar el asunto en cuestión.

Tales causales ya fueron analizadas en su oportunidad, limitándonos ahora solamente a analizar por su particular naturaleza e importancia la prevista en la fracción VI del citado artículo y que a la letra señala:

“ARTÍCULO 124.

VI. “En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código”.

Se considera que esta causal tiene su razón jurídica en el hecho de que, una vez dado a conocer el acto que se desconocía, el particular en la ampliación tiene la oportunidad de expresar los argumentos jurídicos que logren crear convicción en la autoridad resolutora del recurso de que el acto es ilegal y, al no hacer la ampliación respectiva o no expresar agravio alguno si la ampliación hubiera sido hecha, se tomara como si se consintiera el acto tanto por no ampliar el recurso en los términos de la fracción II del Código Fiscal de la Federación y por no expresar los agravios respectivos si aquella se hubiera realizado.

Cabe destacar que hemos hecho referencia a esta causal, ya que, como veremos mas adelante, existe otra causal de improcedencia contenida en el artículo 129, fracción IV, diversa a la que ya comentamos.

C) Por la Causal Prevista en el Artículo 126 del Código Fiscal de la Federación

Dicho artículo señala lo siguiente: “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.”

Esta disposición tiene destinatario directo que son las afianzadoras, disposición que tiene por objeto no hacer mas 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 hubiere ya iniciado.

D) Por la Causal Específica del Artículo 129, Fracción IV, Segunda Parte, del Código Fiscal de la Federación

Este artículo hace referencia a las reglas para impugnar las notificaciones que se realizan de los actos administrativos de naturaleza fiscal. Una de las reglas que contempla es la que se refiere al desconocimiento de un acto, pero que el mismo se impugna por la vía del recurso administrativo de revocación y que cuando ello acontece la autoridad esta obligada a darle a conocer dicho acto conjuntamente, con su respectiva notificación, a efecto de que el particular, una vez dados a conocer los mismos, amplié su recurso y exprese los agravios correspondientes, tanto respecto de la notificación como del acto considerado desconocido, pero ya es conocido cuando la autoridad se los dio a conocer. Ahora bien, si en el análisis que la autoridad haga a dichos argumentos jurídicos resuelve que la notificación fue legalmente practicada, la consecuencia lógica y jurídica es que la impugnación del acto se hizo extemporáneamente y, por lo tanto, ya se consintió, concluyéndose desechar dicho recurso por tales razones.

3.2 SOBRESERLO

A partir de 1998 se estableció en el artículo 133, en su fracción I, esta forma de resolver.

Es procedente que la autoridad resuelva en este sentido cuando se actualizan las causales de sobreseimiento que establece el artículo 124-A que se incorpora como adición en el año citado y que para mayor referencia remitimos al lector a la parte de esta obra donde se analizaron las mismas.

Como una nota característica en nuestra forma de resolver, esta 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, por que existen circunstancias que así lo impiden.

3.3 TENERLO POR NO INTERPUESTO

Aun cuando el recurso de revocación debe considerarse como un medio de defensa que no contenga mayores requisitos y formalidades, la ley establece requisitos mínimos para que proceda a su estudio o admisión.

Las causales, para tener por no interpuesto el recurso, se establecen en tres artículos del Código Fiscal de la Federación: el 18, el 122 y el 123. Veamos las del primero.

A) Causal Derivada del Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación

Este artículo, en la parte conducente, establece, entre otros aspectos, el que las promociones deberán tener por lo menos los siguientes requisitos.

Constar por escrito el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, la clave que le correspondió en dicho registro y señalar a la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

Cuando no se cumple con alguno de estos requisitos, la autoridad fiscal requerirá para que se cumplan, otorgándole al particular un plazo de 10 días y, en el caso de que no se subsanen una vez hecho el requerimiento y el plazo señalado en el mismo, se tendrá por no presentada la promoción del recurso.

Resulta importante observar que cuando el escrito de interposición del recurso adolezca de los requisitos antes señalados, la autoridad, en el requerimiento que haga, deberá señalar el plazo de los 10 días que establece dicho artículo.

B) Causal Derivada del Artículo 122 del Código Fiscal de la Federación

Esta causal se puede expresar así:

Cuando el recurrente en su escrito del recurso de revocación no señale la resolución o el acto que se impugna y esto no se subsana por el requerimiento que hace la autoridad para que los cumpla en el plazo de los cinco días que se le dan en el mismo, la autoridad resolverá teniendo como no presentado el recurso.

Resulta ilógica la sanción por incumplir tal requisito, pues no se debe olvidar que uno de los presupuestos elementales o esenciales del recurso administrativo de revocación es la existencia de un acto o resolución administrativa que impugnar, pues, al no existir éste, no habrá materia sobre la que verse dicho medio de defensa, es decir, en términos simples, no estaríamos impugnando algún acto.

C) Causal Derivada del Artículo 123 del Código Fiscal de la Federación

Esta causal es muy parecida a la anterior, pero ahora se hace referencia a los documentos anexos, es decir, cuando el recurso sea irregular o deficiente, por no presentar o anexar conjuntamente con el escrito de interposición del recurso los documentos que acrediten la personalidad del recurrente, en los que conste el acto impugnado y la constancia de notificación, cuando sea necesario, la autoridad requerirá en estos casos al recurrente para que los presente en el plazo de cinco días y en caso de no hacerlo se le tendrá por no interpuesto el recurso.

Algunos autores señalan que es un exceso el hecho de que el recurrente haga tenga que anexar al documento el que conste el acto impugnado y la constancia de notificación cuando la propia autoridad es la que emitió y notificó dicho acto.

Sin embargo, se considera que la facilidad que pudiera darse para que no se anexaran tales documentos haría nugatorio el principio procesal aplicable en este caso al procedimiento del recurso, de que el actor debe probarse acción, por lo que, si no se anexaran tales documentos, cómo se podría probar su acción, por lo que, si no se anexaran tales documentos, como se podría probar, en primer lugar, que el acto impugnado a que se hace referencia en el escrito del recurso es igual al impugnado, si no se anexara como prueba el mismo, además de cómo se probaría si el recurrente esta en termino para presentar su medio de defensa. Si no es con la constancia de notificación; si bien, esto último es de interés para la autoridad, dicho documento está en poder del recurrente y por lo tanto no se le exige algo que fuera difícil o imposible de cumplir.

Ahora bien, con la facilidad que se le otorga también al recurrente de presentar en copia simple tales actos, constancia y además el documento con el que acredita su personalidad, quedaría desvirtuado de alguna forma el argumento de que es un exceso acompañar dichos documentos.

Resulta conveniente destacar que la forma de resolver, de tener por no interpuesto el recuso, otorga al recurrente, en caso de que se encontrara todavía en tiempo para interponerlo, la posibilidad de poder hacerlo; sin embargo, cabe hacer nota de que esta nueva oportunidad es muy remota, por que sin lugar a dudas la autoridad dejara transcurrir el término a efecto de que el recurrente no tenga ninguna alternativa de volverlo a interponer.

3.4 CONFIRMANDO O CONFIRMACIÓN DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA

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 carecen de la legalidad que debe revestir todo acto de autoridad, por lo que, al acontecer lo anterior, la misma autoridad resolutora del recuso confirmará la validez o legalidad del 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, por que asumen siempre o invariablemente una postura confirmatoria, por que consideran que el actuar de tal forma que están siendo leales y fieles a la administración publica tributaria, lo cual, como ya lo hemos analizado, no es una postura legal, pues lo que debe prevalecer es el Estado de Derecho, lo cual se traduce en la juridicidad de los autores autoritarios, cualidad que debe cuidarse en dichos actos, pues es un bien de gran importancia y de orden público.

Dicha actitud confirmatoria de la autoridad fiscal debe ir cambiando, pues, aunque en la resolución o acto que se contenga un crédito fiscal cuyo monto sea considerable y aquel careciera de los requisitos de legalidad, y en el caso de que el recurso fuera bien planteado, se debiera otorgar la razón al particular.

3.5 MANDAR REPONER EL PROCEDIMIENTO

Esta forma de resolver que se encuentra en la primera parte de la fracción III del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación es aplicable cuando se resuelve un recurso interpuesto en contra de un procedimiento administrativo que haya llevado a cabo la autoridad fiscal, como podrían ser el Procedimiento Administrativo de Ejecución o en algunos procedimientos de fiscalización, como lo serían las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete en los que se llevan a cabo procedimientos de tipo secuencial y dentro de los cuales se dan actos y formalidades que deben respetarse a efecto de que el acto o resolución definitiva última surta eficazmente todos sus efectos legales.

Al efecto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido la siguiente tesis jurisprudencial:

“REVOCACIÓN PARA EFECTOS, EN CASO DE EXISTIR VICIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO, QUE DIO ORIGEN A LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA EN EL RECURSO. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. 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 V), o puede modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, en la misma resolución al recurso (fracción IV), u ordenar que se reponga el procedimiento, administrativo, obviamente, cuando se estime que se incurrió en una violación al mismo (fracción III).”

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.

Se considera que las violaciones al procedimiento deben ser aquellas que afecten las defensas del particular al que se le haya instaurado el procedimiento y trasciendan al sentido de la resolución o acto definitivo que deriva de dicho procedimiento, por lo que cualquier formalidad, acto o regla procedimental que no se encuentre con las dos condiciones anteriores no viciaría el procedimiento. Situación esta en materia de amparo, que es mas complejo, se ha señalado ya por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que resulta aplicable a nuestro caso.

“PROCEDIMIENTO. SOLO 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 aparece una violación a las reglas fundamentales que norma el procedimiento en el juicio de amparo, o bien, que se incurrió en una omisión que hubiere

dejado sin defensa al recurrente o que pudiera influir en la sentencia que deba dictarse en definitiva, se deberá ordenar le 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 (7).”

S.J.F. IX Época. T. VII. Segunda Sala. Marzo 1998. P. 417.

3.6 QUE SE EMITA UNA NUEVA

Este tipo de resolución, hasta 1998, apareció señalada en la fracción III, segunda parte, del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, con lo cual se vino a dar sustento legal a las resoluciones de los recursos en los que se dejaba sin efectos la resolución impugnada, para los efectos de que se emitiera una nueva.

Es decir, en el presente caso, se está ubicando a aquellas resoluciones que eran impugnadas por que adolecían de algún vicio de forma, sobre todo de la fundamentación y motivación y que, por lo mismo, se dejaban sin efectos, pero para el efecto de que se emitiera una nueva por la autoridad emisora de la misma, en la que subsanara la deficiencia referida.

Tal modo de resolver resulta correcto, ya que, antes de 1998, las resoluciones que fueron emitidas en ese sentido carecían del fundamento en la que se basaran para resolver; así, pues en el caso no se estaba en presencia de vicios en el procedimiento de donde derivó el acto, sino que esta forma de resolver atiende a los vicios propios del acto.

3.7 DEJAR SIN EFECTOS EL ACTO IMPUGNADO

Esta posibilidad de resolver así se encuentra en la fracción IV del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

Y se dará cuando el acto carezca de un requisito de validez, planteados, mediante agravios de fondo en el recurso, como lo serían aquellos agravios en los que se haga valer, por

ejemplo, la ausencia de la firma autógrafa del funcionario o la incompetencia del funcionario de la misma, requisitos cuya ausencia invalidan absolutamente el mismo 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 otra nueva, 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.

3.8 MODIFICAR EL ACTO IMPUGNADO O DICTAR UNO QUE LO SUSTITUYA

Esta forma de resolver se puede dar cuando el recurso interpuesto es total o parcialmente favorable al recurrente y la autoridad que resuelve tiene que modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

En relación con esta forma de resolverse deben comentarse algunos aspectos que resultan interesantes en términos de su trascendencia jurídica.

En primer lugar, en la fracción en comento del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, se hace referencia a que esta forma de resolver se dará cuando el recurso, por los agravios y pruebas planteados y ofrecidos, hayan dado lugar a que la resolución sea favorable total o parcialmente.

Cuando se trate del primer supuesto se tiene que precisar cuando se resuelve totalmente o cuando se considera así; tal consideración es importante, puesto que en la fracción IV de este mismo artículo en análisis tenemos una forma de resolver totalmente favorable al recurrente y en este caso la autoridad resolutora del recurso no dicta uno nuevo que lo sustituya o que lo

* Existen algunos vicios en el procedimiento que tienen el mismo efecto de resolver, revocando o dejando sin efectos; por ejemplo, cuando se refieren a vicios al inicio del procedimiento citamos al caso de la orden de visita genérica o cuando la resolución impugnada deviene de un requerimiento infundado o ilegal.

modifique, sino que simplemente los deja sin efectos, lo que equivaldría a una sentencia que declara la nulidad lisa y llana en el procedimiento contencioso-administrativo, retirando dicho acto impugnado de la vida jurídica.

Ahora bien, por otro lado y, como acertadamente lo señala y analiza Sandoval Galindo en su obra multicitada, "...es nuestra opinión que en el caso de ser necesario modificar la resolución recurrida o emitir una nueva que la sustituya, esto deberá hacerse, por el órgano de la administración pública que este facultado y en consecuencia sea competente para emitir una resolución de tal naturaleza. Esto es, si el órgano competente para resolver los recursos administrativos solo está facultado para pronunciarse o declarar la legalidad o ilegalidad del acto recurrido, no podrá entonces emitir un acto o resolución en la que se determinan contribuciones por ejemplo, o bien para imponer sanciones que no sean de su competencia".¹⁴²

En relación con que el recurso sea resuelto parcialmente, consideramos que esto se debe interpretar en el sentido de que una parte de la resolución o acto impugnado sea favorable y en la otra se confirme la validez.

No debe confundirse este supuesto con la forma en que puede ser considerado por el recurrente; un ejemplo de esto sería que el recurrente considerara parcialmente favorable la resolución de la autoridad, cuando esta resolviera, de acuerdo con la fracción III del artículo 133 del Código fiscal de la Federación, que ordena mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, en donde dicho particular pudiera argumentar que se resolvió de manera ilegal su recurso, porque primero se analizaron los agravios formales y no los de fondo que pudieran traer como consecuencia que se resolviera conforme a la fracción IV del mismo artículo, dejando sin efectos el acto impugnado.

Si el particular lo considerara conveniente, podrá promover su demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se le haya resuelto para efectos de que se emita una nueva resolución o que se mande reponer el procedimiento, tomando en

¹⁴² Sandoval Galindo, Luis Edmundo. Op. Cit. P. 184.

consideración que pudieron hacerse valer otros agravios de fondo o que se considere legal la forma de resolver para efectos o se reponga el procedimiento, porque ese no debiera ser, según el mismo recurrente, el sentido de la resolución.

Cabe señalar que en sentido literal la fracción V del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad resolutora debía dictar el acto que sustituyera o modificara al impugnado vía recurso de revocación, situación que no se había dado, puesto que la autoridad resolutora no tenía facultad y por ende competencia para dictar uno nuevo que lo sustituyera o modificara, circunstancia que se puede observar en la siguiente tesis:

“RECURSO ADMINISTRATIVO. LA RESOLUCIÓN DEL MISMO ES LA QUE DEBE SUSTITUIR A LA LIQUIDACIÓN IMPUGNADA Y NO A UNA TERCERA, SEGÚN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Al dictarse la resolución a un recurso administrativo, los efectos de la misma puede ser alguno de los que se previenen en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se está en el supuesto de la fracción V del citado precepto, la autoridad fiscal puede con su resolución al recurso substituir a la resolución liquidadora que se impugna administrativamente, pero no ordenar que se dicte una tercera que sustituya a la liquidación y más aun si con esa tercera se afectan de nueva cuenta los intereses de la contribuyente. Luego, el segundo supuesto de la fracción V, del artículo 133, debe entenderse que es en la resolución recaída al recurso la sustituta de la liquidación impugnada y no una tercera que pretenda hacerlo.”

Juicio Atrayente No. 70/92/73/92-V de la Sala Superior. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Enero de 1994. P. 20.

Con la reforma al artículo 133, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1998, la situación de la fracción V del citado artículo varió mucho, ya que a partir de dicho año, la autoridad resuelve conforme a la fracción III y no a la V que de alguna forma ya era inoperante, quedando implícitamente y prácticamente derogada con tal reforma, por lo que se considera obsoleta actualmente la forma de resolver de acuerdo a la citada fracción V del precitado artículo del Código Tributario Federal.

4 PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN O ACTO RECURRIDO

En el último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación señala una facultad reglada que se encuentra redactada en los siguientes términos:

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

En el caso de que la resolución a un recurso ordenara realizar el acto determinado iniciar la reposición del procedimiento, situación que sería la prevista en el artículo 133, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, deberán cumplirse en el plazo de cuatro meses contados a partir de que dicha resolución se encuentre firme.

Cabe señalar que se considera que una resolución, en el presente caso, quede firme cuando la consiente el recurrente porque no haya impugnado la resolución del recurso dentro del plazo establecido para tal efecto.

Por otra parte es importante comentar que dicha situación jurídica antes no se encontraba regulada de la manera como se describió arriba, ya que lo mismo, antes de la reforma para 1998, contemplaba en términos generales que la autoridad debía cumplir en el plazo de cuatro meses contados a partir de que la resolución se notificara al recurrente, lo que traía como consecuencia que se presentara el problema de que la autoridad debía cumplir una resolución que el recurrente todavía podía impugnar mediante el juicio de nulidad, por lo que, en tal caso, no se podría considerar firme la resolución al recurso, lo cual se vino a solucionar con la reforma para 1998 de dicho párrafo.

Un aspecto, entre otros, que se debe comentar respecto de este párrafo es que la facultad de cumplimentar la resolución de un recurso es una facultad reglada y no discrecional y así lo señalan las siguientes tesis jurisprudenciales:

“PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. CONSTITUYE UNA FACULTAD REGLADA. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 133, último párrafo, le señala a la autoridad un plazo de cuatro meses para cumplir con la resolución recaída al recurso de revocación. Esta disposición contiene una facultad reglada cuando se usa en su texto el término ‘deberá’, en lugar de ‘podrá’; establece un deber jurídico, en virtud del cual, las autoridades cuentan con un plazo perentorio de cuatro meses, para cumplir las resoluciones referidas. De lo anterior, se entiende que el propósito de la norma es obligar a la autoridad a cumplir en un plazo máximo, brindando así, seguridad jurídica al particular. En consecuencia, si la autoridad administrativa ejecuta lo dispuesto por la resolución recaída al recurso, fuera del plazo señalado por la ley, siempre que el particular impugne el acto administrativo respectivo, por estimarlo lesivo a su interés jurídico, este deberá ser anulado.”

Juicio de Nulidad No. 100(20)13/97/7305/96. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 22 de enero de 1998, por mayoría de 3 votos con la ponencia modificada y 1 en contra. Magistrado Ponente: Magistrado Luis Carballo Balvanera. Secretario: Lic. Gustavo Villegas Parra (Tesis aprobada en sesión de 24 de febrero de 1998).

“PLAZO PARA CUMPLIMENTAR LA RESOLUCIÓN RECURRIDA. ES INDEPENDIENTE DEL DE CADUCIDAD. El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece un plazo de cuatro meses para cumplimentar la resolución recaída a un recurso, aun cuando haya transcurrido el plazo de la caducidad; esto es, inclusive habiendo caducado las facultades de la autoridad, esta deberá cumplir lo ordenado por la resolución recaída al recurso en un plazo máximo de cuatro meses. Así, el legislador desligo el plazo de la caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, del plazo de cumplimiento señalado por el artículo 133 del mismo ordenamiento. Por lo que, aun sin haber caducado sus facultades, la autoridad cuenta únicamente con cuatro meses para cumplir con la resolución, inclusive cuando está ordenado determinar contribuciones y accesorios o imponer sanciones. Sostener lo contrario, equivale a interpretar la expresión ‘deberá’ como ‘podrá’, y

en consecuencia, concebirla como una facultad discrecional en virtud de la cual, la autoridad podría actuar, dentro del termino de cuatro meses, si ya caducaron sus facultades o bien, con posterioridad, hasta que las mismas caduquen (10).”

Juicio de Nulidad No. 100(20)11/97/11035/96. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 171 de febrero de 1998, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra. Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria. Secretaria: Ma. Eugenia Rodríguez Pavón (Tesis aprobada en sesión de 24 de marzo de 1998).

Sin embargo, cabe destacar que existe la Tesis IV-TA-Las-16, sustentada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sentido contrario a las anteriormente citadas.

Esta reciente tesis se encuentra visible en la página 143 de la Revista de este Tribunal. Año II. No. 13. Agosto 1999. A la letra señala:

“PLAZO PARA CUMPLIR LA RESOLUCIÓN DE UN RECURSO. EL INCUMPLIMIENTO AL ARTÍCULO 133, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE CONFIGURA COMO CAUSAL DE NULIDAD. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 133, último párrafo, establece: ‘Si la resolución ordena realizar un determinado acto iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aun cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 67 de este Código’. De la anterior transcripción, se tiene que si bien el legislador estableció un plazo de cuatro meses para cumplir una resolución recaída a un recurso de revocación, incluso habiendo transcurrido el termino a que se refieren los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación, lo cierto es que el cumplimiento efectuado fuera de dicho plazo de cuatro meses, no es causal de nulidad del acto cuestionario, salvo que haya transcurrido también el plazo de caducidad y así y así se hubiere hecho valer como concepto de ilegalidad. Esto obedece a que en la disposición de que se trata no se contempla que la autoridad ya no pueda cumplimentarla fuera de ese término, ni se estatuye sanción para el caso de que sobre pase el plazo establecido. En consecuencia, si la autoridad administrativa cumple lo dispuesto por la resolución recaída a un recurso, fuera del plazo señalado por la ley,

siempre que el particular impugne el acto administrativo, este no podrá ser anulado por ninguna razón, al no configurarse ninguna de las causales de nulidad, previstas en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación (3)".

Juicio No. 100(20)54/98/126/98. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, el 2 de marzo de 1999, por mayoría de tres votos a favor y 2 votos en contra. Magistrado Ponente: Dr. Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Secretario: Lic. Cesar Octavio Irigoyen Urdapilleta (Tesis aprobada en sesión privada de 20 de abril de 1999).

Por otra parte existe un criterio jurisprudencial del Tribunal Colegiado que sustente lo siguiente:

"NULIDAD LISA Y LLANA. Y PROCEDE DECRETARLA, CUANDO LA RESOLUCIÓN QUE PONE FIN AL RECURSO DE REVOCACIÓN SE CUMPLIMENTA FUERA DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 133 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. El cumplimiento de la sentencia dictada en la revocación que declara insubsistente una resolución administrativa, debe sujetarse al plazo perentorio de cuatro meses conforme al artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, so pena de nulidad lisa y llana, cuando se haga valer el juicio correspondiente por el particular afectado, sin que ello pugne con el criterio jurisprudencial número 2a./J.41/2000, sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 86/99-SS, publicada en las páginas 226 y 227, del tomo XI, mayo de 2000, Pleno y Salas, novena Época, del Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, bajo el rubro: **'SENTENCIA DE NULIDAD FISCAL PARA EFECTOS. EL CUMPLIMIENTO DEL TERMINO LEGAL DE CUATRO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 239, ANTEPENULTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OCASIONA LA ILEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN ACATAMIENTO A ELLA.'**, toda vez que tal criterio deriva de un supuesto distinto, previsto en el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, que no es el mismo que contempla el numeral 133 del propio ordenamiento legal, aplicable al caso concreto, pues aun cuando la redacción de los preceptos en cita resulta muy similar e incluso parecen una reproducción literal, cada uno se refiere a situaciones, distintas, con consecuencias también diferentes, pues el artículo 239 se refiere a los efectos de las

sentencia definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación dentro del proceso contencioso administrativo o juicio de nulidad, especificando en su penúltimo párrafo que: ‘Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código, y cuando la autoridad incumpla con el plazo perentorio de referencia, el artículo 239-B, del propio Código, prevé el recurso de queja, y en caso de declararse procedente por omisión total de cumplimiento al fallo, procediendo también a imponerle una multa equivalente a quince de su salario y notificar a su superior para que proceda jerárquicamente. Ahora bien, el artículo 133 del ordenamiento legal en cita, se refiere a los efectos de las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación, determinando expresamente que: ‘Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que dicha resolución se encuentre firme, aun cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A y 47 de este Código.’; sin que el efecto se prevea recurso alguno para el particular, en caso de que la autoridad incumpla con el plazo perentorio de mérito, ya que en contra del incumplimiento de la resolución recaída en la revocación no procede el recurso de queja, pues del dispositivo que regula su trámite se desprende que dicho medio de impugnación procede por una sola vez, contra sentencias definitivas dictadas por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que hubiere dictado la sentencia cuyo incumplimiento se impugna, lo que no resulta aplicable tratándose de las resoluciones relativas al recurso de revocación; y sin que por otra parte, proceda el juicio de amparo, pues de promover tal medio de impugnación teniendo expedito el juicio de nulidad, se incumpliría con el principio de definitividad y por tanto el aludido juicio de garantías sería improcedente.”

Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. XV. 2o. 20 A.

Revisión fiscal 25/2000. Secretaria de Hacienda y Crédito Público. 26 de octubre de 2000.

Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Martínez Aragón. Secretaria: Magali Herrera Olaiz.

5 ASPECTOS RELEVANTES DE LA CUMPLIMENTACION DE RESOLUCIONES DE RECURSOS QUE SON EMITIDAS PARA EFECTOS

1. En primer lugar es importante comentar que únicamente esta facultad de cumplimentar refiere cuando la resolución del recurso ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del recurso, lo cual es importante destacarlo, puesto que en las otras formas de resolver no permiten la cumplimentación.

2. Esta facultad de cumplimentar alguna resolución del recurso en la que se ordene realizar un determinado acto o iniciar la reposición de un procedimiento no se encuentra prevista en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Cabe señalar que tal situación ya fue planteada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y resuelta mediante sentencia de 22 de enero de 1998, dictada por la Sala Regional Norte Centro, en el juicio de nulidad 1285/97, promovido por Jesús Hurtado Ortega, la cual, en términos generales, estableció lo siguiente:

“La citada cita declaro la nulidad de la resolución impugnada al considerar que esta fue emitida por una autoridad incompetente, ya que en términos de del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación la autoridad que resolvió el recurso de revocación es la única competente para emitir en cumplimiento del recurso una nueva liquidación de contribuciones y no otra autoridad diversa, como lo seria en el presente caso la Administración Local de Auditoria Fiscal de Torreón.”

Cabe señalar que la autoridad demandada al plantear el recurso de revocación en contra de la citada sentencia manifestada que no debía perderse de vista cuál era la naturaleza del Reglamento Interior en ese entonces de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y para qué fue creado por el Ejecutivo Federal, el cual consigna las facultades originarias de la autoridad fiscal, las cuales son puestas a consideración de la propia autoridad mediante los recursos administrativos y cuya cumplimentación es solo efecto de la resolución recaída a este y no a la establecido en dicho Reglamento.

Desde nuestro punto de vista, tan equivocada es la sentencia como la argumentación hecha valer por la autoridad en su recurso de revocación, puesto que en relación con el primer comentario se puede decir que efectivamente existe la facultad para cumplimentar una resolución de los recursos que debiera estar reglamentada o prevista en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por lo que obviamente la unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que hubiera cumplimentado la resolución del recurso sería incompetente por carecer de facultades, situación que también se daría para el caso de que sea la propia autoridad resolutora del recurso la que cumplimento la resolución del recurso, puesto que como ya se dijo, estaría realizando actos de los cuales carece de facultades.

Ahora bien, respecto del reglamento esgrimido por la autoridad en el que el recurso de revisión citado, se considera demasiado endeble, sin mucho sustento jurídico, pues no explica lo que consideran facultades originarias de la autoridad fiscal.

3. Otro aspecto relevante que es interesante comentar es el que consiste en señalar que, antes del 1o. de enero de 1998, el último párrafo del artículo 133 expresaba que la cumplimentación debía hacerse en un plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que se notificara al contribuyente, lo cual era incorrecto, puesto que la autoridad debía cumplimentar dentro de esos cuatro meses, cuando todavía el particular podía interponer algún tiempo de defensa, lo que implicaba que, aun cuando no había quedado firme la resolución al recurso, la autoridad ya estaba cumplimentando, lo cual, por medio del Juicio de Nulidad, podría anularse por falta de motivación.

4. A partir del 1o. de enero de 1998, entra en vigor la reforma al artículo 133, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la situación jurídica incorrecta anteriormente comentada fue resuelta y corregida al establecer que el plazo para cumplimentar la resolución al recurso que ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición de un procedimiento se computara a partir de que la resolución al recurso haya quedado firme.

Respecto de este punto destacan los siguientes aspectos:

Una parte importante de juristas, sobre todo de los que se encuentran trabajando dentro de la Administración Pública, consideran que la interpretación del último párrafo del Código Fiscal de la Federación se desprende que no se establece como sanción la nulidad de la resolución o de todo lo actuado en el caso de que se incumpla el plazo de cuatro meses para cumplimentar.

Sin embargo, como ya se pudo apreciar en anteriores tesis jurisprudenciales, señala que la cumplimentación es una facultad reglada y no discrecional y que esta sujeta a un plazo de caducidad especial, lo que significa que, en caso de que no se ejercite dentro de dicho plazo, caducarán sus facultades para cumplimentar y por ende una cumplimentación fuera del plazo de cuatro meses será anulada mediante Juicio de Nulidad respectivo que se promueva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Este último argumento tiene a su favor las siguientes explicaciones: Por una parte en el caso de que no se estableciera como facultad reglada y sujeta a caducidad la de cumplimentar una resolución al recurso, se dejaría al particular en un estado de inseguridad jurídica, por cuanto a que quedarían en un estado de incertidumbre y por consecuencia de indefensión, pues desconocerían en que momento o en que plazo se debería emitir el acto o efectuar la reposición del procedimiento, dejando a criterio de la autoridad el plazo que mas convenga a sus intereses.

Por otro lado, en el caso de que pudiera pasar mucho tiempo para cumplimentar la resolución respectiva, esta situación le dificulta a la autoridad la reposición del procedimiento o en su caso a la realización de determinado acto; esto a su vez impide que la autoridad recaude de manera inmediata o mas rápido las contribuciones, además de que en un momento dado, por no emitir la resolución o no reponer el procedimiento, de alguna manera pudiera llegar a equipararse o transformarse en una resolución del recurso que dejara sin efectos en forma lisa y llana, lo cual no le conviene a la autoridad fiscal, pues, para el caso de que fuera así, la autoridad en uso de sus facultades discrecionales pudiera emitir otra, pero esta sería

nueva, o en su caso iniciaría un nuevo procedimiento, y no lo repondría, puesto que esto probablemente ya no sería posible en virtud de que ya hubiera caducado su facultad para hacerlo.

Y, finalmente, si la autoridad que estuviera obligada y facultada para cumplimentar lo hiciera antes de que la resolución al recurso quedara firme, dicha cumplimentación fácilmente sería anulada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa si el recurrente promoviera juicio de nulidad ante dicho Tribunal, por obvia falta de motivación y por contravenir lo dispuesto en el multicitado último párrafo del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

6 PLAZO PARA RESOLVER Y NOTIFICAR LA RESOLUCIÓN AL RECURSO

El artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, además de establecer el plazo para resolver y notificar la resolución al recurso, establece lo que en la doctrina se le conoce con el nombre de la confirmativa ficta y que comúnmente se le confunde con la negativa ficta, aun cuando cabe comentar que derivan de un mismo origen, pero tienen sus peculiaridades y connotaciones específicas.

Veamos entonces que prevé el artículo 131 del citado Código.

“La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un termino que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significara que se ha confirmado el acto impugnado.

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

En este artículo se puede observar que el plazo que se establece es para dos situaciones; la primera es para dictar la resolución y la segunda para notificar a la misma; lo cual significa que la autoridad deberá emitir la resolución en un tiempo suficientemente anterior al plazo de tres meses a efecto de que la unidad administrativa encargada de notificarla la pueda llevar a cabo, cumpliendo el citado plazo de los tres meses.

Es de conocimiento general que no es propia la autoridad resolutoria del recurso administrativo de revocación, en este caso la Administración Local Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, la que notifica su propia resolución, sino que es otra distinta y que conforme lo señala el artículo respectivo del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria le corresponde a la Administración Local de Recaudación efectuarla.

Tal situación, sin lugar a dudas, ha ocasionado, no en muy pocas ocasiones, que la notificación de la resolución emitida en tiempo no se lleve a cabo dentro del plazo ya señalado, lo que ha provocado que el particular recurrente promueva el juicio de nulidad en contra de la confirmativa ficta, lo cual también sin lugar a dudas genera molestias al particular, pues en tal caso tendrá que acudir a la segunda instancia, que es el contencioso administrativo, para tratar de resolver su planteamiento y pretensión y que, si bien tal facción legal se ha establecido con el propósito de asegurarle el salvaguarda de ciertas garantías, como las de seguridad jurídica, también representa una tardanza en la expedición de justicia-administrativa, la cual también debiera ser pronta.

Otro comentario al respecto de la figura establecida en el artículo en estudio es que una diferencia fundamental con la Negativa Ficta, prevista en el artículo 37, es en el sentido de que en este último caso se señala que, cuando exista un requerimiento al promovente para que cumpla con requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

En el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación no se encuentra señalado en dicho requerimiento como causal para interrumpir el plazo de la configuración de la confirmativa ficta, lo cual hace pensar que los requerimientos previstos en los artículos 122 y 123 del mismo ordenamiento de ninguna manera van a interrumpir el plazo de los tres meses que tiene la autoridad para emitir y notificar la resolución al recurso respectivo, pues nada se ha reglamentado al respecto.

Esta omisión o no prever el requerimiento en el artículo 133 se considera que tiene su razón de ser o se justifica en el sentido de que la autoridad fiscal resolutora no utilice indiscriminadamente tal posibilidad, con la finalidad de retrasar la resolución a dicho medio de defensa, el cual pudiera prolongarse por un tiempo bastante amplio o indefinidamente.

Al respecto resulta interesante citar lo que el jurista Iván Rueda del Valle comenta: “ahora bien, bajo ese supuesto de que mediara algún requerimiento durante la tramitación de un recurso administrativo de revocación, se piensa que la autoridad quedaría obligada a resolver el mismo dentro del término de tres meses contado siempre a partir de la fecha en que el requerimiento fuera cumplido pues no establece tal hipótesis.”¹⁴³

Y continuando con el mencionado autor, explica: “No obstante ello, la Sala Regional Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, haciendo una interpretación extensiva del artículo 37 del propio ordenamiento legal, ha establecido tesis en contrario”.¹⁴⁴

“NEGATIVA FICTA. NO SE CONFIGURA CUANDO EXISTEN REQUERIMIENTOS PREVIOS DE LA AUTORIDAD A FIN DE RESOLVER LA INSTANCIA O MEDIO DE DEFENSA, NO CUMPLIDOS. Conforme al artículo 92 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, la negativa ficta se configuraba cuando las instancias o peticiones que se formulaban a las autoridades fiscales no eran resueltas en el término que fijaba la ley o a falta de término establecido, en 90 días, no obstante que existieran acuerdos de tramite o simple proveídos. En cambio, en la actualidad, los artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación vigente, prevén que opere la negativa ficta cuando las instancias, peticiones o recurso que se formulan a las autoridades, no se resuelven y notifican al particular en el plazo de cuatro meses, pero establecen una modalidad contenida expresamente en el segundo párrafo del referido artículo 37, que no existía en el Código de vigencia anterior, consistente en que cuando existe un acuerdo por el que se requiere al promovente para que cumpla con los requisitos omitidos o proporcione los elementos

¹⁴³ Op. cit. P. 29.

¹⁴⁴ *Ibidem*.

necesarios para resolver, el término de cuatro meses para que se configure la negativa ficta no corre hasta en tanto se cumple el requerimiento formulado.”

Juicio No. 25/89. Sentencia de 23 de agosto de de 1989, por Unanimidad de Votos. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 22 correspondiente al mes de octubre de 1989. P. 55.

Se considera poco atinada la tesis citada, ya que en el artículo 131 regula, como ya se dijo, una figura distinta a la negativa ficta, la cual norma de manera específica un procedimiento en particular, como lo es el del recurso administrativo de revocación y por lo tanto no le es aplicable la regla contenida en el artículo 37 del mismo Código y que es aplicable para las promociones, regla ésta última no se suplirá o será supletoria de algunas que existieran en el procedimiento administrativo del recurso, pues en este existe regla específica.

CONCLUSIONES

El recurso de revocación debemos dejar en claro; ¿Qué es? y en que consiste el proceso administrativo: "Es una secuencia de procedimientos que van ligados a un fin que ha sido establecido en la ley, y que en esencia, consiste básicamente en llevar a cabo un acto que afecte jurídicamente a un particular creando, modificando o extinguiendo sus derechos u obligaciones.

Cuando se impugna un acto administrativo o resolución fiscal se debe hacer ante:

- Actividades Administrativas (Recurso Administrativo y Juicio de Nulidad)
- Autoridades Judiciales (Juicio de Amparo)

Cuando interponemos un recurso de revocación es ante autoridades administrativas y no olvidemos que dentro del Derecho estamos ubicados en el Derecho Público Administrativo Financiero Tributario Procesal (dentro de la clasificación del Derecho según algunos autores).

1. Objetivos del recurso de revocación.- Reponer el procedimiento, dejar sin efectos la resolución impugnada, modificar la resolución impugnada, dictar una nueva resolución que sustituyó la impugnada ya sea en forma total o parcial y que se emita una nueva resolución. Ver art. 133 CFF.
2. ¿Porqué se interpone? .- Por incompetencia de la autoridad, por violaciones de los procedimientos previos a la emisión de la resolución previstos en la Ley, por violaciones del procedimiento al emitir la resolución, no estar fundado y motivado del auto o resolución, se contravienen los artículos, entre otros. Ver art. 238 CFF.
3. El recurso de revocación será procedente cuando: Tenga validez jurídica que afecte al particular (jurídicamente) ya sea en forma directa o indirecta.

El recurso de revocación tiene las siguientes características:

Es opcional, procede vs. Contribuciones, accesorios o aprovechamientos determinados por la autoridad, cuando se nieguen devoluciones, se dicten resoluciones en materia aduanera, ante cualquier resolución que cause agravio en materia fiscal contra actos que exijan créditos fiscales y se alegue que el crédito se ha extinguido o que el monto es inferior al monto exigido, cuando el cobro en exceso sea imputable a la autoridad (recargos fuera de la Ley), etc.

El recurso de revocación será improcedente contra resoluciones que no afecten el interés jurídico de un particular dictadas en una resolución derivada de un acto administrativo en cumplimiento de estos o de una sentencia (revocación, nulidad, amparo), que hayan sido impugnadas ante el TFFJA, contra resoluciones que se hayan consentido (que hayan transcurrido más de 45 días), cuando sea revocado el acto, cuando se pretendan hacer efectivas las fianzas, entre otros.

El recurso de revocación se debe presentar dentro de los 45 días siguientes a aquel en que hayan surtido efectos la notificación (al día hábil siguiente) a excepción de lo señalado en el Art. 127 y 175 del CFF.

El recurso deberá presentarse ante la autoridad que corresponda acorde al domicilio del contribuyente, ante la autoridad que emitió o ejecutó la resolución impugnada, por correo certificado con acuse de recibo y ante autoridad incompetente. Ver Art. 121 y 120 2º párrafo del CFF.

Consideraciones Previas a la Presentación del Recurso de Revocación.

1. Conocer y analizar a fondo la resolución a impugnar y su notificación.
2. Derivado del análisis anterior, ver si se opta por el recurso de revocación o el juicio de nulidad.
3. Analizar si es o no procedente.
4. Ver si es improcedente y analizar el sobreseimiento.
5. Determinar la fecha máxima para la presentación del recurso (para no tomar como aceptada la resolución).

Por lo anterior expuesto, se derivan los siguientes formatos, cabe hacer la aclaración que “no son un patrón a seguir”, más sin embargo cumplen con todos los requisitos, aun cuando varia el estilo de presentación y redacción.

EJEMPLO 1: En este caso es respecto a una notificación y embargo precautorio

ASUNTO: Se presenta recurso de revocación.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN LOCAL JURÍDICA

DE _____.

Domicilio _____

Querétaro, Qro.

Yo (Nombre) con Registro Federal de Contribuyentes _____, (en su caso, representante de la personal moral _____ y con RFC: __) por mi propio derecho señalo como domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones y documentos, el marcado con el No. ___ de la calle _____, Colonia _____, Delegación _____, Código Postal _____ en la Ciudad de _____, _____, ante usted, respetuosamente, comparezco para exponer lo siguiente:

Que por medio del presente ocurso, vengo a interponer formal Recurso de Revocación, en los términos previstos por los artículos 116, 117 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, en contra _____ realizado el día _____ por personal dependiente de la Administración Local de Recaudación _____, derivado de un supuesto crédito fiscal a mi cargo por la cantidad de _____, supuestamente contenidos en el documento determinante marcado con el número _____ y que supuestamente me fue notificado el día _____.

Con base en la anterior motivación fundo mi recurso en las siguientes consideraciones de hecho y de derecho.

HECHOS

El día _____ con un tercero, la Administración Local de Recaudación del _____, me requirió el pago de un crédito fiscal que desconozco, derivado del documento determinante marcado con el número, por la cantidad de _____, y al no efectuarse el pago, la autoridad procedió a _____, hecho que consta en el documento de _____, que en copia simple anexo a la presente promoción .

El documento determinante marcado con el número _____, a que hacen alusión el documento de _____ y el documento de _____, nunca me fue notificado.

Este acto administrativo me causa los siguientes:

A G R A V I O S

PRIMERO. Violación al artículo 134 fracción _____ del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que no me ha sido legalmente notificado el documento determinante del crédito fiscal que ahora se pretende hacer efectivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución. En tales circunstancias y con fundamento y en los términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, Niego lisa y llanamente que se me haya notificado legalmente el documento determinante marcado con el número _____ así como tampoco tener conocimiento del crédito fiscal.

Así las cosas, en los términos del artículo 129 fracción II del Código Fiscal de la Federación, la autoridad deberá darme a conocer el documento que da origen al crédito fiscal junto con la notificación que del mismo hubiere practicado, señalando como domicilio para tal efecto el mismo de este recurso y al suscrito como única persona facultada para recibirlo, reservándome mi derecho de ampliar el presente recurso para impugnar tanto la notificación ilegal como el multicitado crédito fiscal.

En efecto, no puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución de un crédito fiscal desconocido y quizá inexistente que, pudiendo ser recurrido, no ha sido notificado para que pueda ejercer mi derecho de defensa.

Por lo que si la autoridad no interviene en este procedimiento demostrando la existencia de tal crédito fiscal y su legal notificación, el acto recurrido deberá revocarse.

SEGUNDO. Violación al artículo 38, _____ del Código Fiscal de la Federación en virtud que el _____ efectuado en mi perjuicio por la Administración Local de Recaudación _____, hecho que consta en el documento de _____, se base en el crédito número _____ y es claro que tanto el _____ como el _____ se basan en el mismo número de crédito fiscal y como ya quedo claro que el documento determinante marcado con el número _____, documento determinante del crédito fiscal con número _____, que no me ha sido legalmente notificado, y por consiguiente estos deberán revocarse por violación al artículo 38, fracción _____ del Código Fiscal de la Federación, ya que de ninguna manera se puede considerar que los _____ se encuentran fundados y motivados.

Por mi seguridad jurídica, el acto administrativo practicado en mi contra, materia de este medio de defensa, debe estar Fundado y Motivado, por lo que si la autoridad no interviene en este procedimiento, demostrando la debida fundamentación y motivación del acto administrativo hoy combatido, dicho acto deberá revocarse y dejarse sin efectos en mi beneficio.

TERCERO. Violación al artículo _____ del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que la autoridad me esta _____, cuando la propia autoridad no me a dado a conocer el documento determinante del crédito fiscal que da origen al _____ que me ha efectuando.

En efecto, el artículo _____ del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo _____.

Así las cosas, el _____ realizado por la autoridad con base al _____ y en el texto de este documento así como en el texto del documento de _____, se menciona en la parte de _____ que el número de

documento determinante es el _____, mismo que no me ha sido legalmente notificada y por consiguiente no se puede considerar como exigible.

En virtud de lo anteriormente manifestado, deberá levantarse el _____ realizado en mi contra, toda vez que ha quedado plenamente demostrado en este Recurso de Revocación la violación en mi perjuicio del artículo _____ del Código Fiscal de la Federación.

PRUEBAS

Copia simple de la Documental pública consistente en el documento que contiene el acta de _____

Copia simple de la Documental pública consistente en el documento que contiene _____

Copia simple de la Documental pública consistente en el documento que contiene _____

Por lo anteriormente expuesto y fundado atentamente, solicito a usted:

Primero. Se me tenga por presentado en tiempo y forma, por mi propio derecho, interponiendo recurso de revocación en contra del acto que he dejado señalado en el presente escrito.

Segundo. Se me tengan por presentadas y desahogadas las pruebas documentales que acompaño.

Tercero. En el momento procesal oportuno dictar resolución y ordenar levantar el _____ practicado en mi contra.

Cuarto. Se sirva requerir a la autoridad para que me dé a conocer el crédito impugnado y su notificación, reservándome el derecho para poder ampliar el presente recurso de revocación en términos del artículo 129 fracción _____ del Código Fiscal de la Federación.

Quinto. Si no se me da a conocer el crédito y su notificación, resolver revocar el acto recurrido.

Sexto. Si se me dan a conocer el crédito y su notificación, concederme el plazo de 45 días hábiles para ampliar el presente recurso, impugnando el acto y su notificación.

Séptimo. En el momento procesal oportuno, dictar resolución que revoque la resolución impugnada.

Octavo. Se suspenda cualquier acto administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

QUERETARO, QRO , a _____

PROTESTO LO NECESARIO

ATENTAMENTE

Nombre

RFC:

Representante de la persona moral: (En su Caso)

EJEMPLO 2: En este caso es respecto a una notificación y embargo precautorio

C. ADMINISTRADOR LOCAL JURÍDICO
DE INGRESOS DE QUERÉTARO.

Querétaro, Qro. a ____ de ____ de 200_.

ASUNTO: Se interpone recurso de revocación en contra del crédito _____ con No. de control _____, así como su notificación, y en contra del requerimiento _____ y su notificación, supuesta motivación del ilegal crédito.

(persona física) con rfc: _____ representante legal de (persona moral)con r.f.c.: _____ y con domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes en _____, Mismo que señalo para oír y recibir todo tipo de notificaciones, por mi propio derecho, comparezco respetuosamente para exponer lo siguiente:

ACTO IMPUGNADO:

Que estando en tiempo y forma y siendo el momento procesal oportuno, vengo a interponer el Recurso de Revocación en contra del crédito _____ con No. de control _____, así como su notificación, y en contra del requerimiento _____ y su notificación, supuesta motivación del ilegal crédito, por la cantidad de \$ _____ (CANTIDAD EN PESOS 00/100 M.N.).

Sirven de fundamento legal para la interposición del presente, lo dispuesto en los artículos 38 fracc. III y IV, 116,117, 120, 121, 122, 123, 129,130, 131, 135, 137,238 fracc. IV y demás correlativos del Código Fiscal de la Federación en vigor, así como los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Sirven de apoyo los siguientes hechos, pruebas y agravios que, bajo protesta de decir verdad, a continuación manifiesto:

HECHOS:

1.- Con fecha _____ de MES _____ del 200__, supuestamente fue notificado ilegalmente, improcedente requerimiento de obligaciones _____ en el cual se me requiere la presentación de diversas obligaciones.

2.- Es el caso que con fecha ___ de ___ del 200__ es dejado en mi domicilio fiscal, ilegal e improcedente crédito _____ con No. de control _____.

AGRAVIOS:

PRIMER AGRAVIO.- Me causa agravio la conducta de la autoridad al establecerme e crédito

_____ con No. de control _____, por la cantidad de \$ _____ (_____ PESOS 00/100 M.N.), así como su notificación, y se viola en mi contra el principio de legalidad y de seguridad jurídica consagrado en los artículos 14 y 16 Constitucionales ya que dicho crédito es ilegal e improcedente puesto que deriva del requerimiento de obligaciones con No. de control _____, notificado ilegalmente el cual carece de toda validez y formalidad en virtud de que dicho requerimiento no cumple con lo establecido en el Art. 137 del Código Fiscal de la Federación, puesto que la notificación del requerimiento se hizo en contravención a lo señalado en este ordenamiento, dado que no se levantó acta circunstanciada para su notificación, ya que bajo protesta de decir verdad, niego lisa y llanamente conocer citatorio alguno, para la entrega posterior del requerimiento y además la notificación del crédito mismo se llevo a cabo con persona distinta del contribuyente lo cual trae como consecuencia la nulidad del acto de autoridad intentado, es decir, del requerimiento y de todos los actos sucesivos a éstos.

Sirve de apoyo a mi dicho la jurisprudencia No. ____ del tribunal Fiscal de la Federación que a la letra dice:

SEGUNDO AGRAVIO.- En cuanto a la no competencia de las autoridades emisoras de las resoluciones combatidas.

basta y sobra tener a la vista las resoluciones combatidas requerimiento no. de control _____ y crédito _____ con no. de control _____, para observar que dicho crédito se dicta en contravención de las disposiciones aplicables y para probar fehacientemente que las mismas ni poseen firma de funcionario competente, ni menos fundamento de la

competencia de quienes las emiten y por ello me dejan en pleno estado de indefensión y es el caso en concreto que procede la nulidad lisa y llana de las resoluciones combatidas por así señalarlo el artículo 238 fracción I del código tributario en vigor dado que los fundamentos que se citan no les otorgan competencia en efecto, las resoluciones en esta vía combatida, en relación a la autoridad que debe firmarlas, no señalan un fundamento adecuado de la competencia de la misma en ellas y por eso se viola el artículo 16 constitucional en relación con la fracción I del artículo 238 del código fiscal de la federación y ello por lo siguiente:

La incompetencia y por lo tanto ilegalidad e inadecuada fundamentación de las resoluciones se da por que como consta en las mismas no existe fundamento alguno que sea procedente y solo en el cuerpo de los documentos ilegalmente notificados, requerimiento y oficio sancionatorio, aparece literalmente, como fundamento: " y el acuerdo en el cual se señala el numero, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas..."

Y es el caso en concreto que por lo anterior son ilegales, la competencia de la autoridad hacendaría no se encuentra fundada, se dejan de aplicar las normas debidas, dejándome en pleno estado de indefensión, por lo que a continuación se hace valer:

Obsérvese que dicha fundamentacion no es la adecuada y además dado que dichas resoluciones son de fechas _____ de _____ de 200__, en adelante y por lo mismo cuando habla de el acuerdo en el cual se señala el numero, nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas es inconcuso que de sobra queda probado que no posee competencia la autoridad ordenadora ni la emisora y procede la nulidad lisa y llana pues de dicho Acuerdo Delegatorio que se menciona no se dice en relación al mismo en que fecha fue publicado en el Diario Oficial de la Federación ni en que parte de dicho acuerdo se determina la competencia y me deja en pleno estado de indefensión

Por lo tanto, las resoluciones adolecen de la adecuada fundamentación dejándose de aplicar las normas debidas pero porque se trata de la fundamentación de la competencia, que debe de constar en el mismo acto de molestia, se esta en el caso de que se incumple con lo señalado en el artículo 38 fracción I del Código Fiscal de la Federación en vigor en cuanto que todo acto debe

señalar la competencia de quien lo emite y por lo mismo, al dejar de aplicar las disposiciones debidas se incurre en la causal de nulidad lisa y llana que se contiene en la fracción IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación en vigor y lo mismo en la fracción I de dicho numeral relativa precisamente a la competencia de la autoridad que en este caso en concreto se coloca como incompetente precisamente por dejar de aplicar lo señalado en el artículo 14 y 16 Constitucional que resultan plenamente aplicables y hacen por ello procedente el presente agravio y son nulas las resoluciones impugnadas y por si hubiese duda es de señalarse que debe ser precisamente en la resolución que se notifica en donde debe constar la fundamentación del acto de molestia y al respecto por ordenarlo el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y además resulta plenamente aplicable la siguiente jurisprudencia firme del pleno de la corte que se hace valer para todos los efectos legales conducentes y que es la siguiente:

Basta y sobra leer las ilegales notificaciones y las resoluciones que se impugnan para que quede plenamente probado que las normas citadas en relación a esta parte de este agravio se dejaron de aplicar y por ello mismo es plenamente procedente y suficiente el presente agravio y basta por si solo para declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas pues las resoluciones son ilegales y por lo mismo me dejan en pleno estado de indefensión y los actos de molestia no están debidamente fundados y es por ello procedente la nulidad lisa y llana pues deja de aplicar el artículo 38 del Código Tributario en vigor y las resoluciones que se impugnan violan el artículo 16 constitucional pues no se encuentran fundamentadas las mismas, además de que se deja de aplicar el artículo 14 y 16 constitucionales y por la ausencia de fundamentación que con lo anterior queda probado es procedente la nulidad lisa y llana de todo lo actuado por violarse el artículo 16 constitucional en relación a lo previsto por los artículos 38 del Código Fiscal de la Federación, especialmente el artículo citado en su fracción I y III del mismo ordenamiento en cita y se incurre en la hipótesis de nulidad señalada en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Tributario en vigor porque se da la incompetencia de la autoridad emisora según se ha demostrado.

Además, hay ausencia de fundamentación para actuar como lo hace la autoridad y por último y de manera sobresaliente la fracción IV en cuanto que las normas citadas no son las debidas y por lo tanto se aplica inadecuadamente la Ley y se deja de aplicar la norma debida y procede al caso. en concreto la nulidad lisa y llana y no puede ser válido el crédito que pretende la autoridad fincar en mi contra pues está en contra de lo señalado en la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, independientemente de que la jurisprudencia firme que se hace valer es procedente y aplicable al caso en concreto y obligatoria como tal.

Es de recalcar que el fundamento de su competencia los es "ACUERDO POR EL QUE SE SEÑALA EL NOMBRE, SEDE Y CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS EN VIGOR " pero no se dice en relación al mismo en que fecha fue publicado en el Diario Oficial de la Federación ni en que parte de dicho acuerdo se determina la competencia y con ello se me deja en pleno estado de indefensión

Sirve también de apoyo a mi dicho la siguiente jurisprudencia:

PRUEBAS

Se ofrecen y rinden pruebas, relacionadas con todos y cada uno de los hechos del presente recurso, así como con todos y cada uno de los agravios expresados, las siguientes:

- 1.- La presuncional en su doble aspecto legal y humana en todo lo que favorece a mis intereses.
- 2.- La instrumental de actuaciones, consistente en todo lo actuado y por actuarse, en cuanto favorezca a mis intereses.

3.- Copia del requerimiento de obligaciones con No. de control _____ que demuestran la falta de competencia de la autoridad que lo emite y al reverso su ilegal notificación.

4.- Copia del improcedentes crédito _____ con No. de control _____ que demuestra la falta de competencia de la autoridad que lo emite así como al reverso su ilegal notificación.

PETITORIOS

Por lo anteriormente expuesto y en derecho fundado ante usted, C. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Querétaro, atentamente pido:

PRIMERO: Tenerme por presentado en tiempo y forma con el presente ocurso.

SEGUNDO: Admitir las pruebas rendidas y ofrecidas, teniéndolas por desahogadas dada su naturaleza.

TERCERO: Ordenar la cancelación del crédito _____ con No. de control _____, así como del requerimiento _____, por carecer de motivo para su imposición, de acuerdo a lo establecido en el artículo 133, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

PROTESTO LO NECESARIO

NOMBRE PERSONA FISICA

RFC: _____

REPRESENTANTE LEGAL DE PERSONA MORAL.

BIBLIOGRAFÍA

1. Acosta Romero, Miguel, Teoría General de Derecho Administrativo. 3a Ed. México, Edit. Porrúa, 1979.
2. Armienta, Gonzalo, Tratado teórico-Práctico de los Recursos Administrativos, 4° Ed., México, Edit. Porrúa, 1999.
3. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. 13a. Ed. México. Editorial Thermis. 1998.
4. Cadena Rojo, Jaime. La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Ed. México. Editorial Trillas. 1976.
5. Carrillo, Antonio, La Justicia Federal y la Administración Pública, 2a. Ed. México, Edit. Porrúa. 1973.
6. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 3a. Ed. México. Editorial Limusa, 1987. pp. 184 -188.
7. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Editorial Limusa. México. 1986.
8. Diep Diep, Daniel. Las Mil y Una Defensas del Contribuyente. 2a. Ed. México. Editorial PAC. 1998.
9. Fernández Sagardi, Augusto. Comentarios y Anotaciones al Código Fiscal de la Federación. 1a. Ed. México. Editorial SICCO. 2000.

10. Fix-Zamudio, Héctor. Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano. 1a. Ed. México. El Colegio Nacional. 1983. P.45.
11. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 25a. Ed. México, Editorial Porrúa. 1986.
12. Hernández Salcedo, Ricardo y Guillermo Gutiérrez Barbosa, Juicio de Nulidad en Materia Fiscal Federal. México. INDETEC. 1997.
13. Lucero Espinosa, Manuel. Teoría y Práctica de lo Contencioso Administrativo Ante el Tribunal Fiscal de la Federación. 4a. Ed. México. Editorial Porrúa. 1997.
14. Margáin Manautou, Emilio. El Recurso Administrativo en México, 4a Ed. México, Edit. Porrúa, 1997.
15. Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. México, Edit. Porrúa. 1954
16. Ovalle Favela, José. Derecho Procesal Civil. 3a. Ed. México. Editorial Harla. 1989.
17. Pérez Fernández del Castillo, Bernardo. Representación, Poder y Mandato. 9a. Ed. México. Editorial Porrúa. 1996.
18. Ramírez Ruiz, Luis Eduardo. Código Fiscal de la Federación Comentado y su Reglamento. 7a. Ed. México. Editorial PAC. 1993.
19. Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2a. Ed. México. Editorial Harla. 1986.
20. Rueda del Valle, Iván. La Negativa Ficta en Materia Fiscal Federal. 1a. Ed. México. Editorial Thermis. 1999.

21. Sandoval Galindo, Luis Edmundo, Resolución y Efectos de los Recursos Administrativos en Materia Fiscal Federal, 1a. Ed. México. INDETEC. 1998.

22. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 8a. Ed. México. Cárdenas Editor y Distribuidor. 1991.

HEMEROGRAFÍA

1. Ramírez Moreno, A. Samuel. Necesidad de Revisión de Algunas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación Sobre los Aspectos de la Seguridad Jurídica que Deben Guardar. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 7. Año III. Enero 1999.
2. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. La Nulidad Declarada en las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. No. 62. 3a. Época, Año VI. México. Febrero de 1993.
3. Díaz Gonzáles Luis Raúl. El Servicio de Administración Tributaria. Análisis del Nuevo Sujeto Activo de la Relación Fiscal. Prontuario de Actualización Fiscal. México, D.F. Octubre 1997, No. 192.
4. Hallivis Pelayo, Manuel. El Servicio de Administración Tributaria como Guardián de la Seguridad Jurídica de los Contribuyentes en México, en Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. No. 5. Año II. México. 1997.
5. Justicia Administrativa. Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Publicas, A.C. México D.F. Editorial Trillas. 1a. Ed. 1998.
6. Martín Moreno, Francisco. El Recurso de Revocación Entre los Recursos Administrativos. Revista Investigación Fiscal. Instituto Nacional de Capacitación Fiscal. México, D.F. Marzo-Abril 1984. No. 10.

7. Medina Payán, Ramón. El Recurso Administrativo y Control Constitucional de las Leyes en el Derecho Mexicano (II). Revista Mexicana de Justicia. México, D.F. Editada por la Procuraduría General de la Republica. Marzo-Abril. 1982. No. 17. Vol. III.
8. Sánchez Soto, Gustavo. Como Interponer el Recurso Administrativo de Revocación Correctamente. Prontuario de Actualización Fiscal. México, D.F. 1a. quincena de octubre de 1998. No. 216.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil Federal.

Código Civil para el Distrito Federal.

Ley de Amparo.

Ley del Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Ley del SAT. DOF de 15 de diciembre de 1995.

Ley del Seguro Social.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Reglamento Interior del SAT. DOF de 30 de junio de 1997.

Reglamento Interior del SAT. DOF de 22 de marzo de 2001.