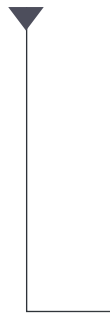


Reformas al recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación publicadas en el *DOF* el 27 de enero del 2017



*Lic. Edna Marta San Juan Valenzuela**

* Profesora de la Facultad de Derecho de la UNAM; investigadora y socia distinguida del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal A.C. Ha desempeñado diversos cargos en la Administración Pública. ORCID: : 0009-0000-8475-5256

RESUMEN: Los medios de defensa frente actos de autoridad son un muro necesario para la protección de los contribuyentes, impide que la decisión de una autoridad sea absoluta. El Juicio de resolución exclusiva de fondo y el Recurso de revocación exclusivo de fondo se suman a las vías de defensa con las que cuenta el particular, aunque no podemos asumir tal situación tan rápido, no debemos olvidar que lamentablemente algunas reformas son para vulnerar a la población, en esa tesitura se averiguara si tales figuras son un beneficio o una condena.

PALABRAS CLAVE: Contribuyente, recurso de revocación, autoridad fiscal, resolución.

ABSTRACT: Means of defense against acts of authority are a necessary wall for the protection of taxpayers, preventing the decision of an authority from being absolute. The exclusive judgment on the merits and the exclusive appeal for revocation on the merits are added to the means of defense available to individuals. Although we cannot assume such a situation so quickly, we must not forget that, unfortunately, some reforms are designed to harm the population. In this situation, it will be determined whether such measures are a benefit or a condemnation.

KEYWORDS: Taxpayer, appeal for revocation, tax authority, resolution.

Sumario: I. Introducción; II. Índice; II.1. Antecedentes históricos; II.2. Recurso de revocación y su estructura; II.3. Reforma del 27 de enero de 2017 ¿Una idea novedosa?; II.4. Recurso de revocación exclusivo de fondo; III. Conclusiones; IV. Fuentes de consulta.

I. Introducción

El tema para exponer es de gran interés y sobre todo novedoso en el aspecto procedimental de la materia fiscal derivado de las múltiples reformas al Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por lo cual es de vital importancia realizar y proceder a su análisis.

El desarrollo del tópico tiene que ver con un medio de impugnación, el *recurso administrativo*, que si bien no está regulado en el aspecto jurisdiccional, si lo está en la materia administrativa y fiscal y sigue siendo un instrumento jurídico que el contribuyente tiene a su alcance, cuando no está de acuerdo con los actos de la autoridad fiscal, puede hacerlo valer ante la propia autoridad que emitió el acto, ante su superior jerárquico o ante un órgano independiente, como la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Para ello debemos retomar el aspecto histórico, partiendo desde el recurso administrativo hasta lo que hoy en día conocemos como el *recurso de revocación en materia fiscal* y sus consecuencias; finalmente, como sabemos, si la resolución que le recaiga al recurso no le es favorable al contribuyente, aún puede hacer valer el juicio de nulidad o juicio contencioso administrativo.



Claro está, de este tema hay una amplia y vasta gama de estudios que lo analizan a fondo, señalando la procedencia, improcedencia y efectos, entre otros aspectos. Los que hacen valer este recurso, al llevar a cabo este tipo de instancias ante las autoridades correspondientes, lo realizan por la trascendencia de los efectos de las resoluciones que le recaigan. Por ello derivado de las reformas a las disposiciones jurídicas citadas abordaremos la nueva figura que es el *Recurso de revocación de fondo*, considerando que se necesita no sólo del estudio de la figura jurídica, sino, también, del manejo de la misma en la práctica.

Debido a una de las tantas reformas en materia fiscal federal, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el día 27 de enero de 2017, el Legislador da a conocer el “Decreto por la adición de diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso y Administrativo y al Código Fiscal de la Federación”, reforma que resulta de gran interés por la adición de dos nuevas figuras jurídicas procesales en materia fiscal, el tan esperado *Juicio de resolución exclusiva de fondo* y el *Recurso de revocación exclusivo de fondo*.

Siendo así, la importancia de abordar estos temas y sobre todo estas “figuras” jurídicas nuevas que para su comprensión se necesita de su análisis; sin embargo, únicamente en este trabajo abordaremos el recurso de revocación exclusivo de fondo.

Pero ¿por qué es tan importante la adición de esta figura jurídica?, desde el punto de vista del contribuyente es importante, porque es un nuevo medio de defensa opcional para impugnar los actos emitidos por parte de la autoridad, y también es de vital importancia para la autoridad, debido a que de su análisis se determinará la manera en que pueda defenderse, para lograr la validez de las resoluciones emitidas con apego a la normatividad.

Es de destacar que debido a los diversos conflictos que ha tenido, en los últimos años, la autoridad fiscal y los contribuyentes en cuestión con la tramitación de los juicios, dificultades que se traducen en juicios tardados; y de que en el juicio, el contribuyente tendrá que garantizar el crédito fiscal que se le impone, solventar los gastos que éste genere y con la posibilidad de que la resolución no le sea favorable.

Pues bien, el recurso de revocación exclusivo de fondo, así como el juicio exclusivo de fondo marcan la pauta para que se analicen los agravios de los contribuyentes tendientes a lograr la nulidad del acto de la autoridad o su revocación, para ello se hace necesario el estudio de sus ventajas, desventajas, la manera de promover el recurso de revocación y llevarlo hasta la última instancia, de tal manera que se logre una resolución firme, que revise los argumentos de fondo tendientes a acreditar la ilegalidad del acto de la autoridad fiscal y a favor del contribuyente. En esta tesitura es conveniente hacerse las siguientes preguntas: ¿A quién le conviene más dicha “figura jurídica”?, ¿al contribuyente o a la autoridad?, razón por la cual debemos comenzar con lo fundamental, la historia detrás de la creación de dicho recurso administrativo y los motivos que tuvo el legislador para adoptar esas nuevas figuras jurídicas.

II. Índice

II.1. Antecedentes históricos

En México ya existían precedentes de “tipos de recursos administrativos” de los cuales, solo mencionaremos a continuación:

- Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1929.

En el año de 1929, se aprobó una tesis por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual el jurista Antonio Carrillo Flores nos resume:

El problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobre todo a partir del año de 1929, en que la Suprema Corte de Justicia sienta la tesis de que la procedencia del amparo en materia administrativa está condicionada al agotamiento de los recursos o medios de defensa con que el particular cuenta para impugnar una decisión que lo agravie.¹

- La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953.
Para ello el autor Samuel Aguirre nos menciona: “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”,² éste a su vez se regulaba en el artículo 197 de dicha ley, el 31 de diciembre de 1961, por reformas a la ley, fue abrogado.

¹ CARRILLO FLORES, Antonio, *La justicia federal y la administración pública*, 2a. ed. México, Porrúa, 1973, p. 105.

² AGUIRRE RAMÍREZ MORENO, Samuel, “Inseguridad jurídica de algunos medios de defensa en Materia Fiscal”, en *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, núm. 159, mayo, 1996, p. 90.

- El Código Fiscal de la Federación de 1967.
Es de real importancia ya que en éste se prevén por primera vez los recursos administrativos en materia fiscal en sus artículos 158 y 160, del cual este último destaca, al nombrar por primera vez a los recursos:

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.³

- El Código Fiscal de la Federación de 1981.
En este Código según la exposición de motivos del legislador, se garantizará una mayor defensa a los particulares, simplificando los diversos recursos administrativos, cabe destacar de este Código el Artículo 116, que a la letra estableció:

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 procedimiento administrativo de ejecución.
- III.- El de nulidad de notificaciones.⁴

³ Código Fiscal de la Federación, artículo 160, *Diario Oficial de la Federación*, 19 de enero, 1967 [en línea], <https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4717603&fecha=19/01/1967&cod_diario=203329>.

⁴ Código Fiscal de la Federación, artículo 163, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre, 1981 [en línea], <https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=202833&pagina=17&seccion=0>.

- Reforma del 15 de diciembre de 1995.
Se deja sólo el “Recurso de revocación”, fue la reforma más importante hasta ese entonces, ya que antes existían otros recursos tales como: el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; de nulidad de notificaciones; y el recurso de revocación, subsistiendo este último.
- Reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el día 27 de enero del 2017 se incluyó la figura jurídica del *Recurso de revocación exclusivo de fondo*.

Ahora bien, ¿cómo surge a la vida jurídica ese nuevo recurso? Al respecto, es necesario comentar lo que llevó al legislador a crearla, para ello es conveniente considerar algunos aspectos de la exposición de motivos, misma que a continuación se transcribe:

La iniciativa señala que el recurso de revocación ha sido considerado como el medio de autocontrol que permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de parte interesada. De tal manera que, si resulta fundado un agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

Por lo cual se manifiesta que en efecto, el recurso administrativo de revocación es un medio legal de defensa optativo al alcance de la persona que considera lesionados sus derechos e intereses, por un acto administrativo o resolución de la autoridad fiscal y desea obtener de la misma, la revisión del propio acto o resolución, a fin de conocer si fueron emitidos conforme lo establecen las disposiciones legales o, en caso contrario, se proceda a reponer el procedimiento administrativo, se emita una nueva resolución, se deje sin efectos o se modifique dictando uno nuevo que lo sustituya, en el caso de una comprobada ilegalidad.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 133-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación, en el supuesto de que las autoridades fiscales resuelvan el recurso de revocación, dejando sin efectos la resolución recurrida por un vicio de forma, dichos efectos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación y en el caso de que se revo-

que por vicios de procedimiento, éste se podrá reanudar reponiendo el mismo. Sin embargo, de acuerdo con lo señalado en el mismo precepto legal en cita, en su fracción II, se establece que cuando se deje sin efectos la resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar un nuevo acto o resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución así lo señale, lo cual destaca la importancia de no emitir resoluciones en cumplimiento por la existencia de un vicio formal, cuando las mismas se encuentran afectadas de un vicio de fondo y más aún en los que la ilegalidad es manifiesta.

En ese entendido, los proponentes consideran apropiado fortalecer el único medio de autocontrol con el que cuenta la autoridad fiscal, al establecer la obligación de realizar el pronunciamiento del fondo de los agravios formulados, atender las ilegalidades manifiestas de los actos recurridos, llevar a cabo diligencias que permitan conocer los hechos efectivamente controvertidos, ordenando la exhibición de documentos o desahogo de pruebas periciales, con objeto de que exista un pronunciamiento de fondo y coordinación con la autoridad emisora de las resoluciones recurridas y evitar que se devuelva a ésta la resolución para emitir una nueva que más tarde se dejará sin efectos por contener un vicio de fondo.

Explican los legisladores que el procedimiento especializado del recurso de revocación exclusivo de fondo seguirá los elementos esenciales del recurso de revocación tradicional, con sus respectivas particularidades, tales como:

- El contribuyente podrá optar por elegir que se lleve a cabo el procedimiento especializado en su promoción, en la que deberá establecer en forma breve los agravios únicamente de fondo y deberá exhibir las pruebas que considere pertinentes;
- El contribuyente podrá solicitar por escrito la celebración de una audiencia en la que participará tanto la autoridad emisora de la resolución recurrida como el propio contribuyente;
- La autoridad estará obligada a emitir un oficio de admisión del recurso de revocación exclusivo de fondo en el cual, a solicitud del contribuyente, se establecerá el día y hora para el verificativo de la audiencia;
- En el supuesto de que el recurrente exhiba un dictamen pericial, la autoridad podrá requerir al perito correspondiente una audiencia exclusiva, la cual tendrá por objeto aclarar dudas, ampliar el cuestionario y contar con la presencia tanto del promovente como de la autoridad emisora de la resolución recurrida, y

- La autoridad realizará las diligencias que considere necesarias para mejor proveer, como lo son el desahogo de pruebas periciales, en el caso de que no se hubieran ofrecido y se tenga la necesidad de tener un conocimiento técnico especializado, requerir la exhibición de documentos no aportados o cualquier otro tipo de diligencia a efecto de tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos.

En ese entendido, la iniciativa propone que el procedimiento especializado del recurso de revocación sea solo procedente cuando la resolución recurrida corresponda a resoluciones definitivas de la autoridad derivadas del ejercicio de sus facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX del Código Fiscal de la Federación, resoluciones en las cuales se considera que, atendiendo a su naturaleza, refieren a los elementos esenciales de las contribuciones.

De tal manera que el procedimiento planteado permitirá a la autoridad conocer efectivamente las irregularidades de fondo en que puede incurrir, para evitar la práctica de las mismas; es decir, permitirá que el recurso de revocación recupere su naturaleza y que constituya un acto a través del cual la autoridad autocontrole la legalidad de sus resoluciones.⁵

Como se puede apreciar, por el contenido de la exposición de motivos, todo lo que el legislador pretendió adicionar, le fue considerado de tal manera que se aprobó la reforma y logro adicionar la estructura del *recurso de revocación exclusivo de fondo*, el cual se encuentra regulado ahora, en los artículos 116 al 144 del Código Fiscal de la Federación, mencionando el legislador la adición de los artículos 19 Bis a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y en el Título V, Capítulo I, una Sección Cuarta denominada “Del Trámite y Resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo” que comprende los artículos 133-B, 133-C, 133-D, 133-E, 133-F y 133-G, del Código Fiscal de la Federación.

⁵ CÁMARA DE DIPUTADOS, Exposición de motivos a la adición de la nueva figura jurídica “Recurso de revocación exclusivo de fondo” [en línea], <<https://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/nov/20161115-IV.html#DictamenaD1>>.

II.2. Recurso de revocación y su estructura

El recurso de revocación es un recurso administrativo que está regulado en los artículos 116 al 144 del Código Fiscal de la Federación, debemos saber que, cuando existe una oposición legítima entre el interés público y el interés privado que requiere ser dirimida, este conflicto de intereses no es otra cosa que una controversia, sabremos que el contribuyente puede acudir a este medio de impugnación conocido como un *Recurso administrativo* y, en el caso concreto, al *Recurso de revocación*.

Los elementos del recurso administrativo, cuenta con cuatro elementos esenciales:

- a) El recurso debe estar legalmente establecido en Ley.
- b) Debe existir la autoridad competente para conocer y resolver sobre este recurso.
- c) Deberá existir con antelación una Resolución, emitida por algún órgano administrativo.
- d) Aquella autoridad administrativa que deba conocer del recurso, deberá resolverlo sobre el plazo legalmente establecido.

Cuando hacemos referencia al primer inciso, se menciona que el recurso se entiende previsto en la Ley y este debe proceder del Poder Legislativo.

Luego entonces, al referirnos al segundo inciso, debemos recordar, que si bien hay una autoridad emisora del acto administrativo deberá existir una revisora, la cual deberá tener dentro de sus funciones el poder resolver y conocer del recurso administrativo, encontrándonos en el ordenamiento jurídico que, quien conoce del recurso puede ser un superior jerárquico, o bien una autoridad distinta a la que emitió el acto y que además es independiente.

Al hacer referencia al tercer inciso, sabemos que debe existir una resolución emitida por un órgano administrativo oficial, que le cause un agravio al recurrente, en otras palabras, que lesione

un interés jurídico directo o indirecto, que conste por escrito (a menos de que sea una resolución negativa *facta*), que sea nueva, con esto debemos decir que el contenido de esa resolución no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad.

En cuanto al último inciso, la autoridad administrativa deberá resolver el recurso, dentro del plazo legal establecido en la ley correspondiente, que regula el recurso.

Doctrinariamente se han clasificado a los recursos administrativos de la siguiente manera:

1. Recurso ante la misma autoridad que dictó el acto administrativo;
2. Recurso ante el superior jerárquico de la autoridad que dictó el acto administrativo;
3. Recurso ante una dependencia o unidad administrativa especial;
4. Recurso obligatorio, y;
5. Recurso optativo.

Sobre las dos últimas clasificaciones de los recursos, cabe indicar que el recurso puede ser obligatorio, en materia fiscal, siempre y cuando la ley que lo regula así lo establezca; en dicho caso, el particular deberá agotarlo antes de acudir al juicio, ya sea el contencioso administrativo o el juicio de amparo (agotando en este último, el principio de definitividad).

En el otro supuesto, el recurso se considera optativo, cuando igualmente la ley que lo reguló lo prevé así expresamente, permitiendo al particular elegir entre impugnar el acto administrativo por el Recurso administrativo o bien acudir al Juicio Contencioso, en estos casos se podrá promover el Juicio de amparo, sin que se tenga que agotar el recurso porque es optativo y no pueden alegar que no se respetó el principio de definitividad.

Ateniéndonos al Recurso de revocación del que hablamos, debemos plantear una interrogante: ¿Qué es el recurso de revocación?, pues bien, se trata de un medio de impugnación del cual disponen todos los contribuyentes, (en materia fiscal, específica-

mente el sujeto pasivo, el contribuyente) para impugnar los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales que les son desfavorables.

El recurso también puede fungir como un control de legalidad, al permitir que se actualicen las garantías de seguridad jurídica, de audiencia y de legalidad, es claro y entendemos que el recurso de revocación es optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal de Justicia Administrativa, lo cual implica que el particular puede promover el juicio contencioso ante dicho tribunal, sin tener que agotar o tramitar precisamente antes dicho recurso. En este caso también se entiende que, cuando el “recurso” se interponga ante la autoridad fiscal incompetente, ésta lo deberá turnar a la que sea competente.

Pero ¿ante quién y en qué momento se deberá interponer el Recurso de revocación? Pues si bien es cierto que la autoridad tiene un plazo, el contribuyente al momento de interponer dicho recurso también, y éste deberá presentar su recurso por escrito y en un plazo de no mayor de 30 días posteriores a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto o resolución administrativa, que se quiera recurrir.

Ahora bien, quienes son competentes para conocer de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su artículo 106 establece lo siguiente:

Serán competentes para tramitar y resolver el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, las siguientes unidades administrativas de la Secretaría:

I. La Tesorería de la Federación, cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que la integran, y

II. La Procuraduría Fiscal de la Federación, en las materias de su respectiva competencia.

Cuando se alegue que un acto administrativo impugnado mediante recurso de revocación, no fue notificado o que lo fue ilegalmente, será competente la unidad administrativa que, conforme a los incisos anteriores, lo sea para conocer del recurso contra dicho acto.⁶

⁶ Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo 106.

Como se puede observar, no se deberá exceder del plazo previsto para la interposición del recurso de revocación, porque en caso contrario tendrá por consentido el acto y declararán improcedente el recurso. También se debe presentar el escrito del recurso ante la autoridad competente para tramitarlo y éste a su vez procederá, tal y como lo establece el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, contra los siguientes actos:

[...]

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
 - c) Dicten las Autoridades Aduaneras.
 - d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en Materia Fiscal.
- II. Los actos de autoridades fiscales federales que:
 - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución.
 - b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.
 - c) Afecten el interés jurídico de terceros.

La improcedencia establece:

Artículo 124. Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra los siguientes actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

- II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
- III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal de Justicia Administrativa.
- IV. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- V. Si son revocados los actos por la Autoridad.
- VI. Derogado.
- VII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
- VIII. 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.
- IX. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.⁷

¿Cómo se debe interponer el recurso de revocación? Este deberá presentarse a través del Buzón Tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución o acto que se impugna.

Se puede enviar a la autoridad por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectuó desde el lugar en que resida el recurrente. Podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

⁷ Código Fiscal de la Federación, artículo 124 [en línea], <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>>.

El escrito del recurso deberá cumplir con los requisitos que establecen los artículos 18 y 122 del CFF, que son:

- El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- La resolución o el acto que se impugna.
- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.⁸

Ahora bien, la parte medular del recurso de revocación, a nuestra consideración, son los agravios, mismos que se entienden como: “Aquellas afectaciones jurídicas que perjudican al gobernado”, las cuales se hacen valer al controvertir un acto de la propia autoridad fiscal, es decir que le hayan causado un menoscabo o violado algún derecho al contribuyente.

En el recurso de revocación se debe precisar o detallar el texto de la resolución que vulnera alguno de los derechos del recurrente. Así como la manifestación de los razonamientos lógicos jurídicos con los que se llegue a la conclusión de que efectivamente se cometió la violación.

Ahora bien, al incumplir algún requisito o en otras palabras, cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas; la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofreci-

⁸ Código Fiscal de la Federación, artículo 18 y 122.

miento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Los documentos al ser la base y sustento que tiene el contribuyente para demostrar los hechos y actos o resoluciones emitidos por la autoridad, siempre se deben acompañar a su escrito de recurso, el mismo Código nos señala cuales son en su artículo 123, que a la letra establece:

[...]

- I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.
- II. El documento en que conste el acto impugnado.
- III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.⁹

Estos documentos deberán presentarse en copia simple, siempre y cuando el recurrente los tenga en original. Si la autoridad tiene indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir la presentación del original o copia certificada. Y en el caso de que no se acompañe alguno de los documentos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presenta dentro de dicho término se tendrá por no interpuesto el recurso.

Otra parte medular del recurso de revocación es el que se refiere a las pruebas, en donde se pueden dar los siguientes supuestos:

⁹ Código Fiscal de la Federación, artículo 123.

1. Si no se presentan pruebas documentales la autoridad fiscal requerirá al promovente para que las presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no las presentará dentro de dicho término las mismas se tendrán por no ofrecidas.
2. Cuando el recurrente no cuente con las pruebas documentales, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.
3. La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.
4. Se admitirá toda clase de pruebas, excepto la “testimonial” y la de “confesión de las autoridades” mediante absoluciones de posiciones.
5. La autoridad, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia.
6. Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.
7. Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

El recurso de revocación en materia fiscal, al igual que en otras materias, acepta pruebas supervinientes, que son aquellas pruebas que no existían en el momento de su ofrecimiento o que existiendo no eran del conocimiento del recurrente.

Estas solo podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso. En el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los quince días posteriores, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales.

Otra figura que se presenta es el “sobreseimiento”, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación, éste se aplica en los siguientes supuestos:

[...]

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

En cuanto al tema de las resoluciones que puede dictar la Autoridad Fiscal, ya sea para modificar, revocar o confirmar las resoluciones emitidas por su inferior jerárquico. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado, esto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación.

En estos casos la resolución se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando se trate de agravios que se refieran al fondo de la cuestión controvertida, a menos que uno de ellos resulte fundado, deberá exa-

minarlos todos antes de entrar al análisis de los que se planteen sobre violación de requisitos formales o vicios del procedimiento.

La resolución deberá expresar con claridad los actos que se modifiquen, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo.

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.¹⁰

Terminando esta etapa del recurso, se podrá promover el Juicio Contencioso Administrativo. Lo anterior, tal y como lo establecen los artículos 132 y 133 del citado Código Fiscal de la Federación.

II.3. Reforma del 27 de enero de 2017 ¿Una idea novedosa?

Si bien, este sexenio, ha sido uno de los más trascendentales en cuanto a reformas, no solo del índole “Estructural” o “Energético”, sino también en la materia Fiscal, entonces, si analizamos el antes y el después, podemos comentar que antes del 27 de enero de 2017, cuando el recurso administrativo ordinario o en línea eran los únicos que aún se contemplaban, aunque a raíz de una reforma anterior, se deroga el artículo 129 del propio Código Fiscal de la Federación, quitándole así al contribuyente la opción

¹⁰ Código Fiscal de la Federación, artículo 133.

de poder ampliar el recurso de revocación, habiendo tenido un plazo de 20 días para poder contestar a lo que la autoridad le había dado a conocer.

Es de conocimiento de muchos litigantes que al quitar el artículo 129 del CFF, deja al contribuyente sin una instancia, ya que de poco sirve el recurso de revocación, si al momento que la autoridad responde al recurso, el contribuyente no puede ampliarlo, y de esta manera poder desvirtuar nuevos hechos o reafirmar los que traten de negar.

Además de que, aquella autoridad que debe resolver dicho recurso se queda sin los elementos necesarios para poder pronunciarse a favor o en contra del contribuyente.

Actualmente, a raíz de que se derogó el artículo 129 del CFF, la única razón por la que es viable y se podría interponer el recurso de revocación, es para que, durante la substanciación del Juicio contencioso administrativo, no se aplique aquella jurisprudencia de “*litis* abierta en materia de pruebas”, la cual a grandes rasgos versa sobre, que las pruebas que no se hayan presentado o mínimo enunciado (a menos que sean supervenientes y no se haya tenido conocimiento de ellas al momento de promover el recurso o durante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal) durante el plazo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal o en el recurso administrativo correspondiente, no podrán ser presentadas, ni desahogadas durante el Juicio contencioso administrativo.

Así también nos marca un después de la reforma del 27 de enero de 2017; la cual, desde mi punto de vista, más que dejarnos una seguridad o alivio al adicionar dos nuevas figuras jurídicas: el “Recurso de revocación exclusivo de fondo” y el “Juicio de resolución exclusiva de fondo”, nos deja una incertidumbre real, sobre “a quien realmente benefician estas nuevas modalidades”. De preguntas realizadas a los litigantes, la respuesta contundente fue: “al contribuyente no”. Luego entonces, deberá ser cuestión de tiempo, para que estas interrogantes y sobre todo dudas, puedan resolverse con la implementación de estos juicios y recursos exclusivos de fondo.

II.4. Recurso de revocación exclusivo de fondo

Como ya se indico, el recurso de revocación es una antesala del Juicio contencioso administrativo, en él como en cualquier recurso, no se pide ofrecer garantía alguna para garantizar el Crédito Fiscal, pero siendo en primera instancia, similar el recurso antes y después de la reforma del 27 de enero de 2017, no nos detendremos a abundar más sobre éste, más bien, nos enfocaremos en las diferencias, adiciones, y reformas en cuanto al recurso de fondo y el recurso ordinario.

Pues bien, empezando por la premisa de que, el recurso de revocación exclusivo de fondo, tendrá prácticamente las mismas características que el Juicio de resolución exclusiva de fondo, podremos decir que dentro del recurso se encontrará que, al igual que el Juicio de fondo, será una vía optativa; (al igual que el recurso de revocación tradicional o en línea, claro está, con la aseveración que hicimos respecto del artículo 129 del CFF y la jurisprudencia de *litis* abierta en materia de pruebas, razón por la que se considera pertinente promoverlo a pesar de ser optativo), y una vez elegida no se podrá variar su elección.

A comparación del recurso normal, el Recurso de revocación exclusivo de fondo se limitará a resoluciones que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, mismas cuya cuantía deberá ser mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA) elevada al año vigente (aproximadamente \$5'510.770 en el año 2018), al momento de que se emita la resolución de la que se pretende su impugnación.

También (y esta es la razón por la cual se le da su nombre) se deberán formular agravios “relativos al fondo del asunto”, en este punto tan medular, es donde me gustaría detenerme un momento para hacer una pequeña comparativa, en cuanto a que, si bien, en el recurso de revocación ordinario o tradicional, se pueden alegar ambas cuestiones (fondo y forma) en éste el legislador lo dice claramente, y nos comenta que: “los agravios tendrán que ser relativos al fondo del asunto”, razón por la cual sabemos que dichos agravios deberán ir mas enfocados a atacar la legalidad de los elementos de la tributación, dígase el sujeto, el objeto, base gravable, la tasa o tarifa.

Para esto se debe conocer que tantos los hechos u omisiones que se hayan cometido, la aplicación o interpretación de las normas fiscales, el incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo y sobre todo la valoración de las pruebas, deberán ser de fondo y haber trascendido de esa manera al fallo de la autoridad.

También esta nueva modalidad no nos impide ofrecer pruebas que no hayan sido aportadas durante el procedimiento de fiscalización (lo mismo que el recurso tradicional o en línea).

Por otro lado (y siendo una de las partes más importantes dentro del recurso), se deberá cumplir con los requisitos contemplados en los artículos 18 y 122 del CFE, de los cuales destacan:

- La manifestación expresa de que se quiere y opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo.
- Que los agravios que se plantean sean puramente de fondo (para esto el juzgador será el que determine si lo son o no).
- Señalar el origen específico del agravio.
- La forma en que se apreciaron los hechos y las omisiones de la autoridad.
- La interpretación, así como también la aplicación de las normas.
- Los efectos atribuidos al incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que trasciendan al fondo del asunto.

Siendo así, que de no cumplir con estos requisitos, a diferencia del recurso normal, éste se desechará (en comparación del recurso normal, el cual se turnaba a la autoridad correspondiente o competente) dejando así, la facultad discrecional de decidir si es o no procedente a quien resuelve.

Ahora bien, este recurso trae aparejado los principios de inmediación y oralidad (muy marcados por cierto) razón suficiente para que se lleve a cabo una audiencia oral, con la finalidad de precisar el fondo del asunto en donde se expondrán las razones por las cuales se debe resolver a favor del recurrente, en otras palabras, deberá fijarse la controversia (cosa que en el recurso ordinario se hacía durante la substanciación de todo el procedimiento).

Se deberá citar a la audiencia dentro de los 20 días hábiles siguientes a la admisión del recurso, y ésta deberá ser celebrada en las instalaciones de la autoridad que está resolviendo el recurso. Para la celebración de esta audiencia, deberán estar presentes el recurrente y la autoridad que haya emitido la resolución. En caso de que el recurrente (ojo en esto) no asista a la audiencia, no se postergara la fecha, a menos que se haya dado aviso con cinco días de anticipación, solicitando nueva fecha para la audiencia.

Con esta audiencia, en la que la autoridad fiscal que emitió el acto recurrido tendrá que presentarse, implicará para ella más funciones, ya que tendrá que proceder al análisis de las probanzas y de los agravios, considerando que debe apoyarse de un abogado que le asista, respecto de la diligencia que se tendrá que llevar, independientemente de las cargas de trabajo que ya por sus propias funciones tienen las autoridades fiscales. En el caso de que se exhiba un dictamen pericial, la autoridad administrativa que está resolviendo el recurso podrá:

- Valorar tanto el alcance como sus efectos del dictamen, así como valorar al perito que emite dicho dictamen.
- Podrá citar a los peritos a una audiencia especial (parecida en otras materias a la reunión de peritos) para que pueda formular preguntas y de esta manera aclarar las dudas que tenga respecto del dictamen.
- Se podrá designar a un perito distinto, para que éste al ser imparcial pueda dar otro punto de vista de los hechos (similar al tercero en discordia).

Los efectos que podrán tener las resoluciones enfocadas más al fondo serán:

1. Confirmar el acto recurrido
2. Dejar sin efectos el acto recurrido
3. Modificar el acto recurrido
4. Dictar una nueva resolución

III. Conclusiones

Este nuevo recurso se puede hacer valer desde el 28 de febrero de 2017, en la práctica de la substanciación del recurso, se podrán señalar las ventajas y desventajas pudiendo afirmar en favor de los litigantes, que tanto en el recurso como en el juicio de resolución exclusiva de fondo, no los obligarán a garantizar el crédito fiscal, lo cual para ellos ya es una ventaja, será hasta que se haya dictado una resolución en el Juicio de resolución exclusiva de fondo.

Razón por la cual se espera que este recurso sea más utilizado, a fin de que la autoridad fiscal revoque o modifique las resoluciones que emitan sus inferiores jerárquicos, debido a que en la práctica como se venía llevando, ha sido muy complicado que se revoquen las resoluciones emitidas por la autoridad, lo cual genera que la mayoría de los asuntos concluyan, hasta la fase jurisdiccional (ante el juicio contencioso administrativo).

En cuanto al contribuyente le será más conveniente que se revisen los aspectos de fondo que realmente llevan a una revocación total del acto que vulnera su interés jurídico, con lo que los procedimientos serán más ágiles y en caso de que se llegue a confirmar la validez de la resolución de la autoridad fiscal no le ocasione más menoscabo en sus obligaciones.

No obstante lo anterior tendremos que ver los resultados que en la práctica tengan esos recursos de revocación de fondo, a efecto de corroborar su efectividad.

IV. Fuentes de consulta

Bibliografía

AGUIRRE RAMÍREZ MORENO, Samuel, “Inseguridad jurídica de algunos medios de defensa en materia fiscal”, en *Prontuario de Actualización Fiscal*, México, núm. 159, mayo, 1996.

CARRILLO FLORES, Antonio, *La justicia federal y la administración pública*, 2a. ed. México, Porrúa, 1973.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Porrúa, 2015 (Biblioteca jurídica).

Normatividad

CÁMARA DE DIPUTADOS, Exposición de motivos a la adición de la nueva figura jurídica “Recurso de revocación exclusivo de fondo” [en línea], <<https://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/nov/20161115-IV.html#DictamenaD1>>.

Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 19 de enero, 1967 [en línea], <https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4717603&fecha=19/01/1967&cod_diario=203329>.

Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre, 1981 [en línea], <https://www.dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?cod_diario=202833&pagina=17&seccion=0>.

Código Fiscal de la Federación [en línea], <<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>>.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.