

EL RECURSO DE REVOCACIÓN COMO ALTERNATIVA DE DEFENSA PARA EL PARTICULAR

Por E.F. Maricela Jiménez Hernández¹

SUMARIO: I. Noción del Recurso de Revocación. II. Tramitación del Recurso de Revocación, a. Procedencia, b. Plazos de interposición, c. Requisitos del Recurso. III. El Recurso de Revocación como alternativa de defensa. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

RESUMEN: Las reformas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicadas en el Diario Oficial de la Federación, el 6 de mayo de 2009, respondieron a la necesidad de combatir la política generalizada de la autoridad de confirmar la legalidad de las resoluciones y actos impugnados a través del Recurso de Revocación. A casi 4 años de la entrada en vigor de estas reformas, no se ha logrado el objetivo buscado por el legislador, debido a que no se han justipreciado y aprovechado, los beneficios y fortalezas con las que fue enriquecido el Recurso de Revocación, para que recuperase su naturaleza de control de los actos de la administración. En este estudio, se identifican los casos y condiciones en las que, el Recurso de Revocación constituye una verdadera alternativa de defensa para el particular afectado por actos y resoluciones de las autoridades fiscales federales.

PALABRAS CLAVE: Recurso de Revocación, pruebas, dispensa de garantía, litis abierta, responsabilidad.

ABSTRACT: The reforms to the Fiscal Code of the Federation and to the Law of the Service of Tributary Administration published in the Official Diary of the Federation, May 6, 2009, answered to the need to attack the widespread politics of the authority, to confirm the legality of the resolutions and acts contested across the Resource of Repeal. To almost 4 years of the entry into force of these reforms, the aim looked by the legislator has not been achieved, due to the fact that have evaluated and opportunist, the benefits and strengths with which the Resource of Repeal was enriched in order, that it was recovering his nature of control of the acts of the administration. In this study, there are identified the cases and conditions in which, the Resource of Repeal constitutes a real alternative of defense for the individual affected by acts and resolutions of the fiscal federal authorities.

KEYWORDS: Resource of Repeal, tests, dispensation of guarantee, opened litigation, responsibility.

¹ Licenciada en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, con Especialidad en Derecho Fiscal por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, con mención honorífica. Cuenta con los Diplomados de Excelencia en Impuestos, de Derecho Aduanero y de Práctica Forense de Derecho Fiscal. Es Abogada litigante, titular de la División de Asesoría y Litigio Fiscal en la firma Abogados de Empresa Asociados.

El Recurso de Revocación como alternativa de defensa

En la práctica profesional del litigio fiscal es común encontrar numerosos textos en los que se aborda el Recurso de Revocación, desde el punto de vista teórico que se complementan con formatos que ilustran la estructura y su forma de presentación.

A pesar de que en este trabajo se abordarán las generalidades del Recurso de Revocación, no pretende ser una compilación de conceptos, ni una reproducción de los artículos del Código Fiscal de la Federación que regulan la tramitación y resolución del Recurso de Revocación. El enfoque de este trabajo se ubica en el terreno práctico y propositivo, que tiene como objetivo fundamental identificar en qué casos y bajo qué condiciones, el Recurso de Revocación constituye una verdadera alternativa de defensa para el particular afectado por actos y resoluciones de las autoridades fiscales federales.

Para arribar al objetivo propuesto se analizará el entorno en que se gestó la reforma al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada en 2009 y se realizará una evaluación práctica de los beneficios alcanzados. Esta estructura, permitirá al lector determinar si el Recurso de Revocación continúa siendo un medio que la autoridad utiliza para confirmar la legalidad de sus actos y resoluciones, o bien, si está en vías de recuperar su naturaleza, esto es, la oportunidad de la Administración para solucionar las controversias que se suscitan entre el fisco y los contribuyentes.

Objetivos

Este trabajo tiene como finalidad determinar si las reformas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 6 de mayo de 2009, han alcanzado los objetivos que el legislador concibió en su Iniciativa de reformas, y que son:

- Hacer más atractiva la promoción de este medio de defensa para el particular, y
- Recuperar la naturaleza del Recurso, esto es, la oportunidad para solucionar las controversias entre el Fisco y los contribuyentes en sede administrativa, antes de que conozca de ellas la justicia ordinaria.

Con el fin de cumplir con el objetivo de este trabajo, será necesario definir cuál era la situación que prevalecía antes de la entrada en vigor de la reforma; identificar los “beneficios” que incorporó la reforma y evaluar su efectividad e impacto a través de los informes tributarios y de gestión que publica trimestralmente el Servicio de Administración Tributaria.

Otro de los objetivos de este trabajo, es identificar en qué casos el Recurso de Revocación constituye una verdadera alternativa de defensa para el particular afectado por actos y resoluciones de las autoridades fiscales federales. Este objetivo en particular, tiene especial relevancia por ubicarse en el terreno práctico, ya que permitirá al particular evaluar la conveniencia de agotar este medio de defensa, a partir de los beneficios y potenciales resultados que este pudiese generar de resultar fundadas sus pretensiones.

I. NOCIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, Recurso proviene del latín “*recursos*”, que significa camino de vuelta, de regreso o retorno y lo define como “*el medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente a un juez o tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada.*”²

Al definir a los Recursos Administrativos, el referido Diccionario señala que se trata de “*la denominación que la Ley da a los procedimientos de impugnación de los actos administrativos a fin de que los administrados defiendan sus derechos o intereses jurídicos ante la administración, generadora de los actos impugnados. Siempre deben estar previstos en la ley. Para el maestro Gabino Fraga, se trata de un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad y la inoportunidad del mismo.*”³

Para Fernando Lanz Cárdenas y Gabriela Ríos Granados, los recursos “*son medios de impugnación que pueden darse en dos fases: en la administrativa entre las propias autoridades y, en el juicio contencioso administrativo. Los primeros se caracterizan porque la pretensión del particular es obtener la revocación o modificación del acto administrativo por su falta de legalidad o de oportunidad (...).*”⁴

Para Dionisio J. Kaye, el Recurso Administrativo es “*un medio legal directo, del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo, para*

² Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo 4, tercera edición, Porrúa, México, 1989. p. 2703

³ *Ibíd.* p. 2710

⁴ RÍOS GRANADOS, Gabriela, Coord. Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, Porrúa y UNAM, México, 2007. p. 549

obtener de la propia autoridad una revisión del acto, a fin de que sea revocado, anulado o modificado en caso de que se compruebe su ilegalidad”,⁵ que se caracteriza por:

1. La existencia de una resolución administrativa que se recurre.
2. Que el acto o la resolución afecte un derecho o interés del particular.
3. Que la ley señale ante qué autoridad debe agotarse el recurso, que puede ser la misma que dictó el acto o la autoridad jerárquica superior.
4. La fijación de un plazo dentro del cual el particular pueda hacer valer el recurso.
5. El señalamiento en la ley de ciertos requisitos de forma.
6. La fijación de un procedimiento que deba seguir la autoridad en la revisión del acto, la determinación de formalidades que hayan de cumplirse, la especificación de pruebas al rendirse, entre otras.
7. Que la autoridad revisora quede obligada a dictar una nueva resolución en cuanto al fondo.

Una vez que se ha conceptualizado al recurso administrativo, como un medio de defensa previsto en la ley al que los particulares que se sientan afectados en su esfera de derechos por un acto de la administración, en el que esta revisará su acto, para que en su caso, sea anulado, modificado o revocado resulta necesario definir al Recurso de Revocación, como una especie.

El Magistrado Héctor Silva Meza conceptualiza al recurso administrativo de Revocación como *“uno de los medios de defensa a través de los cuales se va a vigilar, exclusivamente la legalidad de los actos o de las resoluciones administrativas. (...)”*⁶

Para Carlos Alberto Burgoa Toledo, *“el recurso administrativo de revocación se ubica dentro de la autodefensa que tiene el contribuyente para impugnar las resoluciones que considere lesivas a sus derechos, garantías e intereses de índole fiscal, en donde, sin duda alguna se encuentran tanto derechos generales como derechos específicos en materia fiscal. (...)”*⁷

⁵ KAYE J., Dionisio, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, tercera edición, Themis, México, 2009. p. 411

⁶ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, "Procedimientos en materia Fiscal y Administrativa" *Especialización en materia procesal fiscal. Guía de Estudio*. Módulos IV y V. Instituto de Estudios Sobre Justicia Administrativa, México, 2000. p. 244

⁷ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Estrategias para la Impugnación Fiscal. Teoría y práctica del litigio en México*, Dofiscal, México, 2012. p. 179

De las definiciones que preceden, puede conceptualizarse al Recurso de Revocación como un medio de defensa en sede administrativa, previsto en el Código Fiscal de la Federación, a favor de los afectados por actos o resoluciones de las autoridades fiscales federales, para resolver sus conflictos con estas, antes de someterlas a control jurisdiccional.

Entre las notas características de este medio de impugnación podemos identificar las siguientes:

- Se trata de un “autocontrol” de la legalidad de los actos que emite en ejercicio de sus funciones.
- Es una oportunidad para resolver las controversias fisco-contribuyente directamente con la autoridad, sin necesidad de acudir ante un órgano jurisdiccional.
- Se trata de una instancia en sede administrativa, porque quien conoce y resuelve es la autoridad, a partir de los argumentos expuestos por el particular.

II. TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

Una de las notas características del recurso de revocación es que se trata de un recurso optativo, esto es, que el particular podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación, o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Este medio de defensa se encuentra regulado de los artículos 116 a 133 A del Código Fiscal de la Federación y su tramitación, será analizada sucintamente a continuación:

a. Procedencia

Por disposición expresa de los artículos 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación el particular podrá interponer el Recurso de Revocación en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, y en específico procede en contra de:

1. Resoluciones definitivas que dicten 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.

Entre las resoluciones que causan agravio en materia fiscal, que pueden impugnarse a través de este recurso, se encuentra el nombramiento de interventor con cargo a caja, la negativa de la autoridad para autorizar pagos en parcialidades, o bien, el rechazo de la garantía ofrecida para satisfacer el interés fiscal.

2. Contra actos de las autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o su monto real es inferior al exigido.
En este caso, el particular cuestiona la existencia del crédito o su cuantía.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.
En este supuesto, el Recurso sólo procede contra violaciones cometidas antes del remate.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros.
Los legitimados para promover el Recurso serán los propietarios de bienes o negociaciones que hayan sido embargadas durante el procedimiento administrativo de ejecución, así como aquellas personas afectadas por un embargo para hacer efectivo un crédito a cargo de otro contribuyente.
- d) Determinen el valor que servirá de base para la enajenación de bienes embargados.
Este caso se verifica cuando el contribuyente no está de acuerdo con la valuación de los bienes muebles o inmuebles, que realizó la autoridad, y que será el valor que será utilizado para el remate del bien.
Una de las particularidades de este supuesto, es que el particular deberá nombrar a su perito al presentar su Recurso.

En contraposición, los artículos 124 y 126 del Código Fiscal de la Federación establece los casos en que el Recurso resulta improcedente, a saber:

“Artículo 124.- (...)”

- 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 Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

- 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.
- 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 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.
- 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 Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.
- X. Contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.”

b. Plazos de Interposición

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación dispone como regla general que el recurso debe ser presentado dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación del acto o resolución que se impugne, salvo en aquellos casos en los que la ley señale un plazo distinto.

Las excepciones a este plazo son las siguientes:

- 10 días siguientes a la publicación de la convocatoria, tratándose de actos en el procedimiento administrativo de ejecución, ante la autoridad recaudadora.
- 10 días siguientes a la notificación del avalúo que servirá de base para el remate de bienes y negociaciones embargadas.
- En cualquier tiempo hasta antes de que se rematen, enajenen o se adjudiquen a favor del fisco federal, tratándose de actos que afecten el interés de terceros extraños.

El recurso deberá interponerse ante la autoridad competente en razón del domicilio o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado. Para identificar a la autoridad ante quien deberá presentarse el recurso, es necesario acudir a los artículos 22 fracción IX y 24, fracción III del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que establecen que corresponde a las Administraciones Locales Jurídicas adscritas a la Administración Central Jurídica del Servicio de Administración Tributaria, resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma o de cualquier unidad administrativa que no tenga conferida expresamente dicha facultad, o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento a los Convenios de Coordinación Fiscal.

Si estamos en presencia de una resolución emitida por una entidad federativa que ejerció sus facultades de comprobación conforme a los Convenios de Coordinación Fiscal, será necesario analizar las leyes orgánicas estatales y los reglamentos interiores de las Secretarías de Finanzas estatales, para identificar a la autoridad competente para tramitar y resolver el recurso de revocación.

Cuando se argumenten violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora.

c. Requisitos del Recurso

Los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos que el escrito de interposición del recurso deberá satisfacer, y que son los siguientes:

1. Señalar 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.
2. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
3. Señalar la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
4. Señalar la resolución o el acto que se impugna.
5. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
6. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

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

Los documentos que deberán acompañarse al recurso son los siguientes:

- 1) Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que esta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.
- 2) El documento en que conste el acto impugnado.
- 3) 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 esta se hizo.
- 4) Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los referidos documentos podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma, si la autoridad tiene indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Si las pruebas documentales no obran en poder del recurrente, y 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 bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se

trata de los documentos con los que se demuestra la representación, el acto impugnado y sus constancias de notificación, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas, se tendrán por no ofrecidas.

En el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal.

Las particularidades sobre las pruebas y el análisis de los agravios, no se abordan en este apartado, porque serán analizadas en el siguiente capítulo, por lo que sólo se realiza una somera referencia.

Finalmente, la resolución que emita la autoridad podrá:

1. Desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
2. Confirmar el acto impugnado.
3. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
4. Dejar sin efectos el acto impugnado.
5. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

III. El Recurso de Revocación como alternativa de defensa

Uno de los principales obstáculos a los que se enfrenta el particular es el hecho de que las autoridades fiscales consideran al recurso como un medio para confirmar la legalidad de sus actuaciones. Esto, porque de cada 10 recursos, en 8 se confirma la legalidad de las resoluciones y actos impugnados; sólo en 2 casos se emite resolución favorable al particular.

Esta realidad ha tenido un efecto negativo en el particular, ya que en el momento en el que un contribuyente recibe la notificación de un acto o resolución emitida por una

autoridad fiscal federal, se encuentra ante la disyuntiva de elegir el medio de defensa idóneo que utilizará para controvertir la actuación de la autoridad.



Como se advirtió, uno de los principales factores que influyen en la decisión del contribuyente para descartar el recurso de revocación, como el medio para impugnar el acto o resolución que agravia su esfera de derechos, es la percepción de que las autoridades fiscales consideran a este recurso, como un medio para confirmar la legalidad de sus actuaciones, que se traduce en la nula confianza del particular en este medio de defensa.

Esta percepción se apoya en el hecho de que casi la totalidad de las controversias fisco-contribuyente, se resuelven ante órganos jurisdiccionales, como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación. Esta problemática a su vez, ha generado otras dificultades como el rezago y retardo en la resolución de los juicios; el menoscabo en la calidad jurídica de las sentencias, la creación de más órganos jurisdiccionales para abatir el rezago; la percepción de que acudir al recurso alarga innecesariamente el tiempo de resolución; el acrecentamiento del crédito fiscal pues se siguen generando las actualizaciones y recargos, así como el costo de la garantía y del litigio.

Acercamiento del Recurso de Revocación al contribuyente

Para combatir esta situación, el 21 de octubre de 2008, los senadores Gustavo Enrique Madero Muñoz, José Isabel Trejo Reyes, Minerva Hernández Ramos y José Eduardo Calzada Roviroso presentaron la iniciativa con proyecto de Decreto por el que se Reforman y Adicionan Diversos Artículos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

En la Iniciativa se propuso reformar y adicionar diversos artículos del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, con el objetivo de modificar el recurso de revocación regulado en el Código Fiscal de la Federación y

garantizar la eficacia del recurso de revocación, debido a que en la política administrativa de las autoridades tributarias prevalece la percepción de que el Recurso de Revocación es un medio para confirmar la legalidad y exactitud de sus decisiones, lo que desvirtúa la naturaleza original de este medio de defensa, ya que se pierde la valiosa oportunidad de resolver o evitar la controversia con la autoridad en su propia sede, mientras que se incrementa, en cambio, la judicialización de las controversias tributarias.

El objetivo del legislador fue dotar al recurso de revocación y a los funcionarios encargados de resolverlo, de los instrumentos y fortalezas legales necesarias para que recuperase su naturaleza, esto es, la oportunidad fundamental para la solución de las controversias tributarias entre el fisco y los contribuyentes, antes de que conozca de ellas la justicia ordinaria.

Las modificaciones propuestas se encaminaron a hacer más atractiva la interposición de este medio de defensa para los contribuyentes que tienen conflictos con la administración tributaria, a través de la apertura de un periodo probatorio. También se dotó a la autoridad resolutora con la facultad oficiosa para recabar pruebas para mejor proveer; se incorporó la dispensa de la garantía del interés fiscal por todo el tiempo que dure la tramitación del recurso; se estableció la obligación de la autoridad fiscal de resolver todos los agravios de fondo que planteare el recurrente y, finalmente, se introdujeron causales de exclusión de responsabilidad administrativa por daño económico o patrimonial para los funcionarios que resuelvan el recurso, la cual sólo podrá tipificarse cuando se demuestre la total ausencia de fundamentación y motivación en la emisión de la resolución, la incongruencia con las cuestiones planteadas en el recurso, o bien actos que impliquen conductas de corrupción o deshonestidad.

Al dictaminar la Iniciativa, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados reconoció que es una realidad, que en nuestro sistema fiscal el fenómeno de la judicialización de prácticamente la totalidad de las controversias entre autoridades fiscales y contribuyentes. De igual forma reconoció que la poca confianza en el recurso de revocación satura la justicia administrativa, conduciendo a la generación de rezagos alarmantes en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y, por ende, a la creación piramidal de tribunales colegiados en la materia, que ha traído como consecuencia el menoscabo en la calidad jurídica de las resoluciones o sentencias, que resuelven la controversia tributaria.

La Comisión de Hacienda y Crédito Público compartió la justificación expresada en la Iniciativa, en el sentido de que las reformas propuestas coadyuvarían a disminuir la carga de trabajo de los órganos jurisdiccionales federales, en virtud de que la interposición de los recursos de revocación sería más atractiva y benéfica para los contribuyentes,

dado que no tendrían que garantizar el interés fiscal mientras durara el procedimiento administrativo, podrían ofrecer cualquier prueba que no hayan aportado cuando se ejercieron las facultades de comprobación y además se resolvería el fondo de los asuntos con independencia de los vicios de forma.

Finalmente, la Comisión dictaminadora consideró que la reforma resultaba conveniente, porque el contribuyente encontraría en el recurso de revocación el medio de defensa idóneo para controvertir los actos de la autoridad fiscal, que le permitiría ofrecer la totalidad de las pruebas que existan a su favor.

El 31 de marzo de 2009, el Pleno de la Cámara de Diputados aprobó la minuta que contenía el Proyecto de Decreto por el que se Reforman y Adicionan diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria. El Decreto se publicó el 6 de mayo de 2009, en el Diario Oficial de la Federación, entrando en vigor al día siguiente.

Así, tenemos que los aspectos destacables de la exposición de motivos son los siguientes:

- El reconocimiento de la existencia de una política definida de la autoridad: Confirmar la legalidad de las resoluciones y actos impugnados a través del Recurso.
- El Fenómeno “judicialización de la totalidad de las controversias entre autoridades fiscales y contribuyentes”.
- No existía en nuestra legislación un medio alternativo de solución de controversias.
- El “afán confirmatorio” se justificaba por el riesgo latente para los resolutores de ser objeto de responsabilidad patrimonial frente al Estado.

Beneficios alcanzados con la reforma

Para la consecución de los objetivos del legislador, se reformó el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Servicio de Administración Tributaria para incluir:

1. Apertura de un periodo probatorio

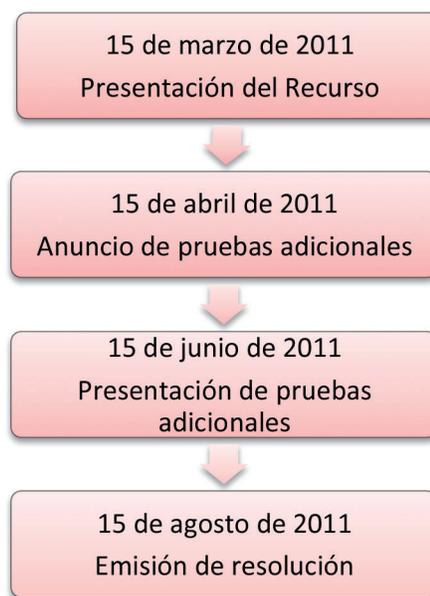
Este beneficio se incorporó en la tramitación del recurso al adicionar un último párrafo al artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso de revocación, el recurrente anuncie que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas. Con esta modificación se buscó que el contribuyente tuviese la libertad de ofrecer la totalidad de las pruebas que existan a su favor para demostrar sus pretensiones en el recurso de revocación.

Complementariamente, se adicionó un párrafo al artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, para otorgar un plazo de dos meses para que el recurrente que exhiba las pruebas adicionales a las ya presentadas. Esta reforma permite al contribuyente aportar los elementos probatorios necesarios e idóneos que permitan apuntalar su defensa, aun después de que se interpuso el recurso.

Para dar congruencia a los plazos, se adicionó un párrafo al artículo 131 del Código Fiscal de la Federación en el que se estableció que la autoridad fiscal contará con un plazo de cinco meses, contados a partir de la fecha de la interposición del recurso, para resolverlo cuando el contribuyente se acoja al beneficio de anunciar y presentar pruebas adicionales.

Para esquematizar la aplicación práctica del beneficio de anunciar y presentar pruebas adicionales, se propone el siguiente ejemplo:

Resolución liquidatoria notificada el **10 de enero de 2011**.



2. Dispensa de la garantía de interés Fiscal durante todo el tiempo que dure la tramitación del recurso

Por regla general, el artículo 144 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que el contribuyente que opte por interponer el recurso de revocación, cuenta con un plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal.

Con el objeto de dar congruencia a las reformas relativas a la apertura de un periodo probatorio, se incorporó un tercer párrafo al artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que una vez concluido el plazo de cinco meses, si la autoridad no ha resuelto el recurso, el contribuyente no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, hasta que el recurso sea resuelto.

3. Obligación de resolver las cuestiones de fondo planteadas

Las violaciones que suelen presentarse en los actos y resoluciones de las autoridades se clasifican en:

- 1) Vicios de fondo, y
- 2) Vicios de forma

Los vicios de fondo son aquellos en los que se combaten las consideraciones del acto o resolución vinculada con los aspectos sustanciales, objeto y materia de la controversia, los aspectos fácticos de la controversia o el derecho aplicado.⁸ En este tipo de violaciones, podemos mencionar como ejemplos, la verificación de un hecho que tiene repercusiones fiscales que no se verificó o se apreció en forma distinta o indebida; la actualización de una conducta del contribuyente en un determinado sentido, y su relación con la aplicación de una norma fiscal al caso concreto.

Las consideraciones de la autoridad que determinan que la conducta del particular está justificada por alguna norma de carácter general, o que los hechos que generaron el acto no se encuadran en el supuesto normativo aplicado por la autoridad, pueden dar lugar a un vicio de fondo.

Los argumentos relacionados con el fondo del asunto, que llegan a declararse fundados, impiden el dictado de una nueva resolución porque existe cosa juzgada sobre las cuestiones debatidas y generan el mayor beneficio al particular, porque se impide a la autoridad actuar nuevamente en el mismo sentido.

Por su parte, los vicios de forma no son otra cosa que irregularidades en el procedimiento previsto en la ley, que generalmente cometen las autoridades al omitir el cumplimiento de requisitos formales.⁹

⁸ Precedente VI-P-1aS-428. VIOLACIONES SUBSTANCIALES Y FORMALES EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. DIFERENCIAS Y EFECTOS, publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Sexta Época. Año II. Número 20. Agosto 2009. p. 211

⁹ Ibídem

Cuando se verifica un vicio de forma, la autoridad tiene la oportunidad de emitir un nuevo acto subsanando las irregularidades. Uno de los vicios de forma que se verifican con mayor frecuencia, son la falta de fundamentación y motivación.

Para evitar el reenvío de resoluciones y que la autoridad anule actos y resoluciones por vicios de forma que permitan a la autoridad corregir las deficiencias formales en que hubiese incurrido, se reformó el artículo 132 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, para incluir la obligación de las autoridades resolutoras de resolver la cuestión efectivamente planteada, deber que se colma al analizar los agravios que se refieran al fondo de la cuestión planteada, que de resultar fundados, llevarían a dejar sin efectos el acto o resolución impugnada.

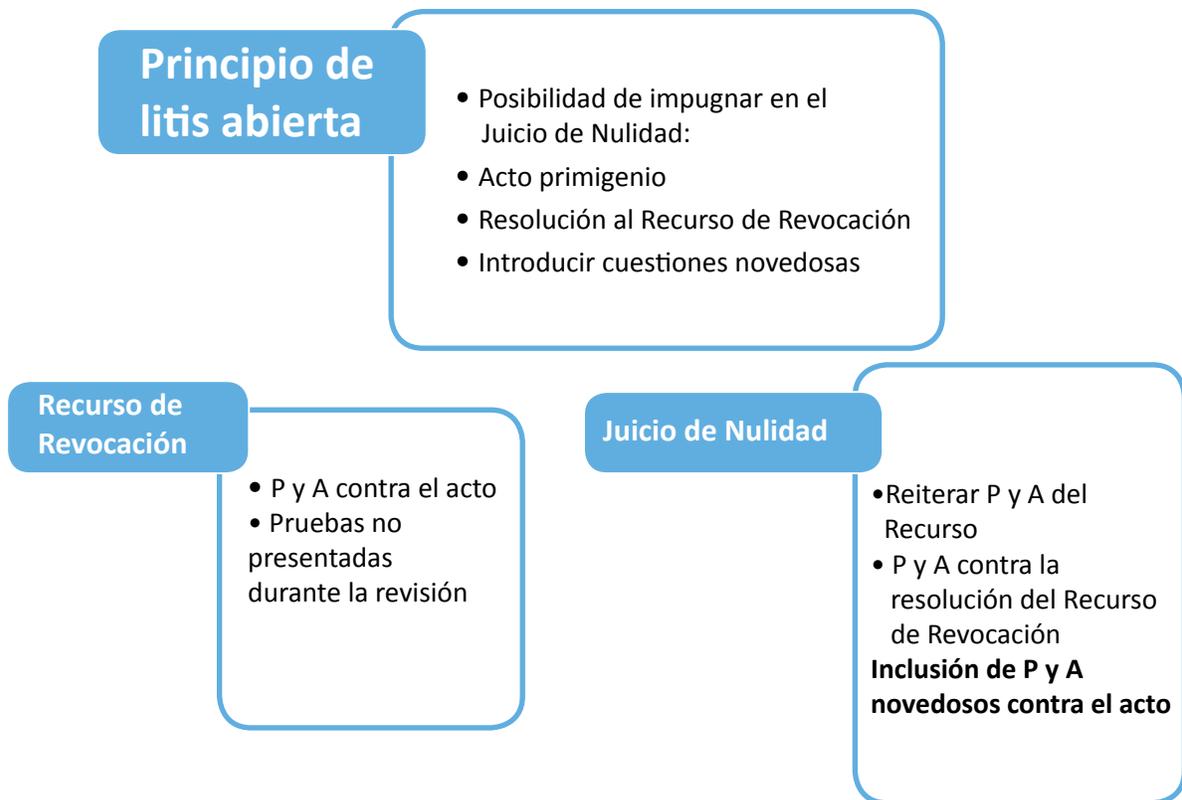
Principio de litis abierta

Si bien este principio se encuentra regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, está vinculado con el recurso de revocación, específicamente en relación con el estudio de agravios de fondo, porque se trata de un beneficio que el particular puede ejercer como parte de una estrategia de defensa, que no se tiene cuando se acude directamente al juicio de nulidad.

El principio de litis abierta consiste en la posibilidad de que *“el demandante que impugne una resolución recaída a un recurso administrativo, simultáneamente está impugnando la resolución combatida en sede administrativa, en la parte que continúa afectándolo, con la posibilidad de hacer valer conceptos de nulidad en contra de la resolución combatida en el recurso y de la recaída a éste y, además, respecto de la primera puede introducir argumentos diferentes a los que hizo valer en el recurso administrativo, esto es, hacer valer argumentos y ofrecer pruebas que no se hayan expuesto en el recurso o que incluso reiteren lo propuesto en éste para combatir la resolución de origen en la parte que continúe afectándolo. La posibilidad de hacer valer agravios novedosos y ofrecer pruebas distintas a los expuestos ante la autoridad en sede administrativa está relacionada con aquellos argumentos y elementos probatorios que fueron objeto de análisis por parte de la autoridad en la instancia que precede al juicio contencioso administrativo”*.¹⁰

¹⁰ Jurisprudencia VII-J-1aS-18 LITIS ABIERTA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SU ALCANCE Y FINALIDAD., publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época. Año II, No. 10, Mayo 2012, p. 36

El principio de litis abierta puede esquematizarse de la siguiente forma:



P y A. Pruebas y Alegatos

Ahora bien, considerando los alcances del principio de litis abierta, en relación a la obligación de las autoridades resolutoras de resolver la cuestión efectivamente planteada, resulta altamente recomendable la interposición del Recurso de Revocación en preparación a los argumentos que se harán valer en el juicio de nulidad, ya que de agotarse el recurso se tiene la posibilidad de construir una estrategia de defensa con los elementos idóneos y suficientes, pues en la instancia contenciosa el particular afectado tendrá la oportunidad de impugnar tanto la resolución recaída a un procedimiento administrativo, como la dictada en el recurso de revocación que hubiese interpuesto, reiterando los argumentos del recurso o bien, aportando nuevos argumentos y pruebas.

4. Exclusión de responsabilidad administrativa de los resolutores del SAT

A partir de la reforma al artículo 35 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria no serán sancionados por daño o perjuicio patrimonial, cuando emitan resoluciones favorables al particular.

Esta reforma obedeció a que el legislador consideró que no debe sancionarse con el mismo nivel de responsabilidad económica al servidor público, que en ejercicio de sus funciones y aplicando la ley al caso concreto, revoque o modifique un crédito fiscal que, a aquél que causó un daño económico al Estado, por el ejercicio indebido de recursos públicos.

En este sentido, el citado artículo dispone que los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria serán responsables cuando la resolución del recurso:

- Carezca de fundamentación y motivación.
- No sea congruente con los argumentos efectivamente planteados por el contribuyente.
- Se acredite que el servidor público aceptó consignas, presiones, encargos, comisiones, o bien, que realizó cualquier otra acción que genere o implique subordinación respecto del promovente, de manera directa o a través de interpósita persona.

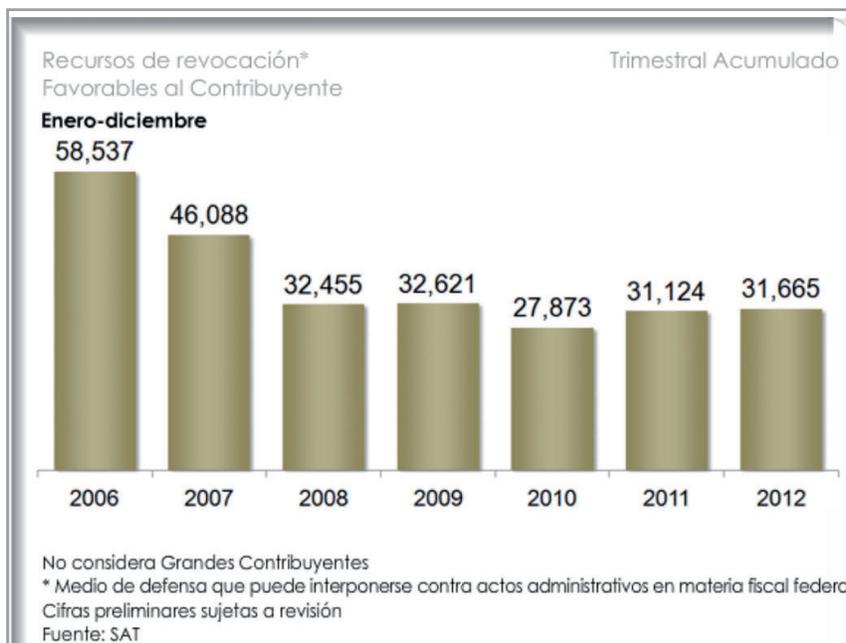
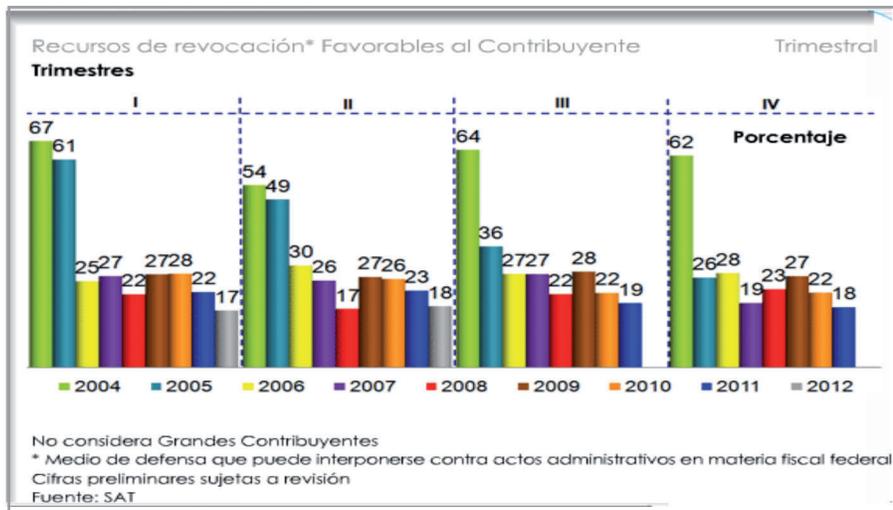
El espíritu de esta reforma es minimizar el efecto de las políticas y lineamientos de la autoridad fiscal hacia los funcionarios resolutores, en el sentido de que no serán objeto de responsabilidad cuando revoquen o nulifiquen una resolución. Con esta modificación, se busca que tanto el funcionario, como el particular vislumbren al recurso como un verdadero medio de defensa en el que se resuelva una controversia entre el fisco y el contribuyente, sin necesidad de acudir a los órganos jurisdiccionales.

Evaluación práctica de la reforma

A pesar de que en 2009, que fue el año en que entraron en vigor las reformas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se incrementaron las resoluciones favorables (3 de cada 10) y disminuyeron los juicios de nulidad, las posibilidades de obtener un resultado favorable a través del recurso de revocación, siguen siendo bajas de acuerdo con las estadísticas publicadas por el Servicio de Administración Tributaria.

En efecto, si revisamos el Informe Tributario y de Gestión del cuarto trimestre de 2012, observamos que el promedio de resoluciones favorables que el Servicio de Administración

Tributaria ha emitido de 2004 a 2012, ha disminuido drásticamente hasta un 18%, tal y como se demuestra a continuación:



Año	Promedio de resoluciones favorables
2004	61.75%
2005	43%
2006 (Reforma al CFF)	27.5%
2007	24.75%
2008	21%
2009	<u>27.25%</u>
2010	24.5%
2011	20.5%
2012	18%

Fuente: Informe de Gestión Trimestral SAT, cuarto trimestre de 2012

Como se observa, la posibilidad de que el particular obtenga una resolución favorable sigue siendo mínima. Sin embargo, en la medida en que los contribuyentes acudan a este medio de defensa, se elevarán las expectativas de obtener la nulidad del acto o resolución.

En qué casos es recomendable acudir al recurso

- En los casos en que sea susceptible de solicitarse que el SAT indemnice al particular por gastos procesales:
 - Cuando se adviertan violaciones de forma, respecto de las cuales exista jurisprudencia.
 - Cuando el acto carezca de fundamentación y motivación. Esto provocará que la autoridad nulifique el acto o resolución.

Si la autoridad confirma la validez de sus actos, en el juicio de nulidad la autoridad deberá allanarse a la demanda (aceptar la ilegalidad del acto-conformarse con nuestra pretensión), de no hacerlo existe la posibilidad de solicitar la indemnización por gastos procesales, que establece el séptimo párrafo del artículo 34 de la Ley del SAT.

- Cuando se aplique el Principio de litis abierta.
- Cuando se esté en presencia de irregularidades o violaciones evidentes y manifiestas, respecto al fondo del asunto.

- ❑ En los casos en que la garantía del interés fiscal represente una obligación difícil de solventar, debido a la situación económica del contribuyente o bien, por tratarse de montos significativos.
- ❑ Cuando ha fenecido el plazo para presentar el juicio sumario, en aquellos asuntos en que este proceda (cuantía menor o existencia de jurisprudencia)

Con la entrada en vigor de las reformas a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, respecto al plazo en que deben impugnarse los asuntos de cuantía menor, el recurso cobra especial importancia cuando haya fenecido el plazo para interponer la vía sumaria ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sin embargo, no debe perderse de vista que en estos casos, si el particular obtiene una resolución desfavorable a sus intereses, deberá promover la demanda de nulidad en contra de la resolución al recurso de revocación, dentro de los 15 días siguientes a su notificación.

Conclusiones

- ❑ El Recurso de Revocación es un medio de defensa que el contribuyente debe considerar, ya que bajo ciertas circunstancias, sí constituye una alternativa frente a un acto o resolución fiscal, o bien, el eslabón de una estrategia de defensa.
- ❑ No debe descartarse automáticamente la tramitación del recurso, es necesario evaluar la conveniencia de agotar este medio de defensa, considerando los beneficios que pudiese generar en la esfera jurídica del contribuyente y que son:
 - La apertura de un plazo probatorio, que se traduce en la oportunidad de presentar las pruebas con las que el particular acredite los hechos constitutivos de sus acciones y pretensiones, a efecto de desvirtuar las omisiones que hubiese determinado la autoridad fiscalizadora en la resolución que se controvierta,
 - La dispensa de la garantía de interés fiscal, durante todo el tiempo que dure la tramitación del Recurso,
 - La obtención de una resolución fundada en derecho, en la que la autoridad resuelva las cuestiones de fondo planteadas, evitando con ello que las autoridades fiscalizadoras subsanen las violaciones de forma, y mejoren sus actos y resoluciones,
 - La posibilidad de que el particular impugne la resolución liquidatoria, simultáneamente con la resolución combatida en sede administrativa, en la parte que continúa afectándolo,

- Los abogados resolutores del Servicio de Administración Tributaria no serán objeto de responsabilidad administrativa por la emisión de resoluciones favorables al particular, siempre que se cumplan con las condiciones que establece el artículo 35 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria,

Los beneficios enunciados son un intento loable del legislador por devolver al recurso de revocación su nota característica, esto es, de ser un medio para que el particular resuelva sus conflictos con las autoridades fiscales, antes de someterlos a un control jurisdiccional.

Con las reformas analizadas, el recurso de revocación se perfila como un mecanismo con el que las autoridades fiscales podrán garantizar a los contribuyentes, el acceso a un verdadero control de legalidad de los actos de autoridades fiscales, en sede administrativa.

- La decisión de acudir a este medio de defensa u optar por otro, debe tomarse considerando los vicios o ilegalidades detectadas en el acto de autoridad, su situación económica y la estrategia de defensa.
- Si bien las reformas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, buscaban acercar el recurso a los particulares, lo cierto es que las posibilidades de obtener un resultado favorable siguen siendo bajas, de acuerdo con las estadísticas publicadas por el propio Servicio de Administración Tributaria. Sin embargo, en la medida en que los particulares acudan al recurso de revocación, se elevarán las expectativas de obtener una resolución favorable a sus intereses.
- Resulta necesario destacar, a partir de las reformas al artículo 1º constitucional, la constante emisión de criterios jurisprudenciales que cobra especial importancia tratándose de actos y resoluciones que hayan sido impugnados a través del recurso de revocación.

Si bien es cierto que la jurisprudencia no es obligatoria para las autoridades administrativas, la existencia de criterios interpretativos sobre aspectos de hecho y de derecho, emitidos por órganos jurisdiccionales como resultado de la resolución de controversias, cobra especial importancia porque será una directriz que indicará a las autoridades resolutoras, la forma en cómo debió ser aplicada determinada disposición a un caso concreto y advertir, si la actuación de la autoridad se apegó a la letra de la ley o su interpretación jurídica, para finalmente resolver la controversia planteada bajo el lineamiento irrestricto de proteger al particular de actos de autoridad que resulten ilegales.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *Compendio de Derecho Administrativo*, segunda edición, Porrúa, México, 1988.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Estrategias para la Impugnación Fiscal. Teoría y práctica del litigio en México*, Dofiscal, México, 2012.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, cuarta edición, Oxford, México, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Franciso, *Derecho Financiero Mexicano*, décima octava edición, Porrúa, México, 1999.

KAYE J., Dionisio, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, tercera edición, Themis, México, 2009.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, Coord., *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Tomo II, Porrúa y UNAM, México, 2007.

Tribunal Fiscal de la Federación, *La defensa jurídica de los particulares frente a la administración en México*, Colección de Obras Clásicas Tomo I, México, 2000.

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, *Procedimientos en materia Fiscal y Administrativa. Especialización en materia procesal fiscal. Guía de Estudio*, Módulos IV y V. Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa, México, 2000.

Otras fuentes consultadas

DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 6 de mayo de 2009.

Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, número 2714-IV, martes 10 de marzo de 2009.

Informe Tributario y de Gestión, cuarto trimestre 2012, consultable en www.sat.gob.mx

Servicio de Consulta de Tesis y Jurisprudencias del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, consultable en: <http://libreria-tfjfa.com/SCJI/>

Sistema IUS, consultable en: www.scjn.gob.mx