



**UNIVERSIDAD MICHOACANA
DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO**

**FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

MAESTRÍA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

**"EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL
EN MÉXICO: SU EFECTIVIDAD EN LA PROTECCIÓN DEL
CONTRIBUYENTE"**

TESIS QUE PRESENTA:
JOSÉ ANTONIO DELGADO MONROY

PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

DIRECTORA DE TESIS:
DRA. MARTHA OCHOA LEÓN

CULIACÁN, SINALOA, MÉXICO
Mayo 2025



AGRADECIMIENTO

Primeramente, a **DIOS**, por darme las fuerzas y apoyo en los momentos de mayor necesidad y seguir siempre en el sendero iluminado. Es por ello que la enseñanza del presente trabajo de investigación me es conveniente citar el versículo Mateo 22:21: *Den al César lo que es del César, y a Dios, lo que es de Dios.*

A mis **padres, Xóchitl Amada y José Antonio**, por estar siempre apoyándome en mi vida profesional, académica y que han servido de ejemplo a seguir.

A mis **hermanos Xóchitl Aramis y José Manuel**, por ser parte siempre de mi vida desde el nacimiento en cada uno de mis momentos importantes.

A mi directora, Dra. **Martha Ochoa** por su entera disposición y vastos conocimientos compartidos.

A mis **amigos y/o colegas** por estar al pendiente y su disposición para compartir sus conocimientos.

CONTENIDO

RESUMEN.....	6
ABSTRACT	6
GLOSARIO	8
INTRODUCCIÓN.....	9
CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	11
1.1 Planteamiento del problema.....	11
1.2 Preguntas de Investigación	12
Pregunta General.....	12
Preguntas Específicas	12
1.3 . Objetivo de la Investigación.....	12
Objetivo general.....	12
Objetivos específicos	12
1.4 Hipótesis.....	12
Hipótesis General	12
Hipótesis Específicas	13
1.5 Variables	13
1.6 Justificación de la Investigación	13
1.7 Delimitación temporal y espacial	14
1.8 Tipo de Investigación.....	14
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	16
2.1 Marco Conceptual	16
2.1.1. Medios de defensa del contribuyente	16
2.1.2. Recurso administrativo	20
2.1.3 Recurso de revocación	23

2.1.4 Recurso de revocación exclusivo de fondo	26
2.2 De la defensa del contribuyente en sede administrativa	31
2.2.1 Principio <i>pro actione</i>	32
2.2.2 Principio de doble instancia	35
2.2.3 Litis Abierta	36
2.2.4 Eficacia del recurso: Justicia pronta y expedita.....	43
2.3 Marco Jurídico.....	46
2.3.1 Derecho a la tutela judicial efectiva.....	46
2.3.2 Procedencia	52
2.3.3 Forma de presentación del recurso de revocación	58
CAPÍTULO III DISEÑO METODOLÓGICO	60
3.1 Metodología y diseño de investigación.....	60
3.2. Identificación y elección del método	61
3.3 Descripción del método elegido	62
3.4 Diseño de investigación	62
3.4.1 Técnica de recolección de datos.....	64
3.5 Instrumentos de recolección de información	65
CAPÍTULO IV: RESULTADOS	66
4.1 La aplicación del control difuso en las autoridades administrativas	66
4.2 Informes sobre los numeros de resoluciones del recurso de revocación	74
4.3 Ventajas y desventajas del recurso de revocación	77
4.4 Objetivos y finalidad del recurso de revocación	78
PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LEY	80
DISCUSIÓN.....	81
CONCLUSIONES	83

RECOMENDACIONES	85
BIBLIOGRAFÍA.....	86
ANEXOS.....	93
Anexo 1. Matriz de Congruencia	93

RESUMEN

En la búsqueda de una defensa efectiva para el contribuyente en el que amerita que sea imparcial, inmediata y sin mucho costo de recursos, bastaría considerar que el recurso de revocación es un medio jurídicamente adecuado para cumplir con las pretensiones del contribuyente. En el presente trabajo de investigación se realizó un estudio a efecto de determinar si el recurso de revocación en materia fiscal que se interpone ante el Servicio de Administración Tributaria es un medio de defensa efectivo para el contribuyente, analizando en conjunto si la autoridad fiscal tiene la obligación de aplicar en sus resoluciones el control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad a través de un análisis teórico, doctrinal, legislativo y de criterios jurisdiccionales, así como de una métrica de datos y asuntos casuísticos con el fin de legitimar el recurso de revocación.

Con motivo de lo anterior, se propone el fortalecimiento y la seriedad de tomar en cuenta a dicho medio de defensa para la solución de conflictos en sede administrativa y que no solo sea parte de una política tributaria para el autocontrol del Servicio de Administración Tributaria y confirmar sus actos para la recaudación.

Palabras clave: *Recurso de revocación, recurso administrativo, Servicio de Administración Tributaria, medio de defensa del contribuyente, efectividad.*

ABSTRACT

In the search for an effective defense for the taxpayer in which it merits to be impartial, immediate and without much cost of resources, it would be enough to consider that the appeal for revocation is a legally adequate means to comply with the taxpayer's claims. In this research work, a study was carried out in order to determine whether the appeal for revocation in tax matters filed before the Servicio de Administración Tributaria (Administration Tax Service) is an effective means of defense for the taxpayer, analyzing as a whole whether the tax authority has the obligation to apply in its resolutions the diffuse control of constitutionality and conventionality through a theoretical, doctrinal, legislative

and jurisdictional criteria analysis, as well as a metric of data and casuistic matters with the purpose of legitimizing the appeal for revocation.

In view of the foregoing, the strengthening and seriousness of taking into account said means of defense for the solution of conflicts in the administrative venue was proposed, and that it should not only be part of a tax policy for the self-control of the Tax Administration Service and confirm its acts for the collection of taxes.

GLOSARIO

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CFF	Código Fiscal de la Federación
SAT	Servicio de Administración Tributaria
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa

INTRODUCCIÓN

La protección de los derechos de los contribuyentes en el ámbito fiscal es un pilar fundamental en cualquier sistema tributario. En el contexto mexicano, el recurso de revocación se erige como un medio de defensa para los contribuyentes frente a posibles actos ilegales o indebidos por parte de las autoridades fiscales. Sin embargo, su efectividad en la protección de estos derechos ha sido objeto de debate y análisis profundos.

El sistema jurídico mexicano ha desarrollado diversos medios de defensa a favor del contribuyente para objetar aquellos actos de molestia de la autoridad fiscal que se estimen ilegales, improcedentes o que vulneren sus derechos. Uno de esos medios, contemplado directamente en el Código Fiscal de la Federación, es el recurso de revocación.

A través del recurso de revocación, los contribuyentes pueden impugnar de forma directa y sencilla una amplia variedad de resoluciones emitidas por las autoridades fiscales federales, como lo son liquidaciones provisionales o definitivas de impuestos, imposición de multas, negativas fictas a solicitudes, dictámenes de cumplimiento, entre muchos otros.

La presente investigación se adentra en el complejo entramado del recurso de revocación en materia fiscal en México, con el objetivo primordial de evaluar su eficacia como salvaguarda de los intereses de los contribuyentes ante actos que puedan ser considerados indebidos o contrarios a la ley por parte de las autoridades fiscales.

La relevancia de este estudio radica en la importancia de garantizar un sistema fiscal equitativo y justo, donde los contribuyentes puedan confiar en mecanismos legales que aseguren la protección de sus derechos fundamentales. Ante la complejidad y dinámica del entorno fiscal mexicano, es crucial comprender cómo opera y se aplica realmente el recurso de revocación en la práctica, identificando sus fortalezas, debilidades y áreas de mejora.

A través de un enfoque integral, esta investigación se sumerge en el análisis de las características normativas, el procedimiento, la operatividad y la experiencia de los

contribuyentes al hacer uso de este recurso. Se busca, por tanto, esclarecer si el recurso de revocación cumple efectivamente con su propósito de proteger los derechos de los contribuyentes mexicanos, así como identificar posibles desafíos que puedan limitar su eficacia.

La comprensión detallada de la efectividad del recurso de revocación en la protección del contribuyente no solo aportará una visión crítica y reflexiva sobre el sistema fiscal mexicano, sino que también abrirá puertas hacia propuestas concretas para fortalecer y mejorar este mecanismo en beneficio de la justicia fiscal y los derechos del contribuyente.

CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema

El recurso de revocación en materia fiscal en México contiene una gran polémica sobre la resolución de conflictos que impugnan los contribuyentes, toda vez que a pesar de tener esa opción u oportunidad de tener acceso a una resolución que le sea favorable resulta de alguna manera parcial e inclusive ineficaz, ya que se cree aducir la incongruencia que la autoridad es juez y parte al momento de resolver lo que solicita el contribuyente por lo que vulnera sus derechos así como una serie de principios.

El problema principal radica en la falta de claridad y certeza en cuanto a la eficacia del recurso de revocación. A pesar de estar contemplado en la normativa fiscal, existen interrogantes sobre su verdadera utilidad como mecanismo de defensa para los contribuyentes frente a actos de autoridad que pudieran ser incorrectos, injustos o contrarios a sus derechos.

Luego entonces, el objeto de estudio es analizar si realmente es efectivo el recurso de revocación, el cual se promueve ante el organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llamado Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Se analizará el Código Fiscal de la Federación (CFF) por parte del recurso de revocación que corresponde interponer al SAT, si dicha ley no encuadra en la protección de la esfera del contribuyente, y de ser necesario analizar hipótesis normativas (López, 2016) respecto a los tratados internacionales que puedan encuadrar en armonía con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En este sentido, la presente investigación busca indagar en la efectividad real del recurso de revocación en materia fiscal en México, analizando su funcionamiento, los obstáculos que puedan limitar su utilidad y proponiendo posibles mejoras o alternativas para fortalecer la protección de los contribuyentes en el ámbito fiscal.

1.2 Preguntas de Investigación

Pregunta General

¿El recurso de revocación en materia fiscal en México representa una verdadera protección a los derechos del contribuyente?

Preguntas Específicas

1. ¿Qué tan efectivo resulta ser el recurso de revocación?
2. ¿Es obligatorio que la autoridad administrativa fiscal deba aplicar el control difuso?
3. ¿Qué tan legítima e imparcial es la justicia por parte de la autoridad administrativa al resolver el recurso de revocación?

1.3 . Objetivo de la Investigación

Objetivo general

Realizar un análisis del recurso de revocación sobre su legítima efectividad para que se obtenga una verdadera promoción de justicia para el contribuyente.

Objetivos específicos

1. Analizar la obligatoriedad de la toma de decisiones de las autoridades fiscales tomando en cuenta el control difuso.
2. Desarrollar una crítica sobre el uso del recurso de revocación en México en materia fiscal.
3. Proponer el fortalecimiento del recurso de revocación en aras de que tengan legitimidad para la solución de conflictos.

1.4 Hipótesis

Hipótesis General

En materia fiscal el recurso administrativo de revocación no es efectivo en la protección de los contribuyentes ya que no resulta un medio eficaz y adecuado para la defensa del contribuyente, lo que obstaculiza su eficacia para proteger los derechos de los contribuyentes ante presuntos actos ilegales o indebidos por parte de la Secretaría de Administración Tributaria.

Estas limitaciones podrían incluir obstáculos procedimentales, tiempos prolongados de resolución, interpretaciones normativas restrictivas y una falta de adecuación del marco legal a las necesidades actuales del entorno fiscal. Se espera que la investigación evidencie la existencia de barreras que disminuyen la efectividad del recurso de revocación, señalando la necesidad de reformas legales y administrativas para mejorar su capacidad de resguardar los derechos de los contribuyentes en el contexto fiscal mexicano.

Hipótesis Específicas

1. El recurso de revocación es un legítimo medio de defensa de los contribuyentes.
2. El recurso de revocación es poco efectivo toda vez que la autoridad administrativa no es imparcial
3. La obligación de las autoridades administrativas en realizar su toma de decisiones conforme al control difuso.

1.5 Variables

En el título que nos concierne estamos manejando dos variables las cuales son las siguientes: en primer término, el recurso de revocación, y en segundo término la efectividad para la protección de los contribuyentes, siendo esta una variable dependiente.

1.6 Justificación de la Investigación

De acuerdo al Estado de Derecho en México, el cual está establecido en la Constitución Federal se encuentran consagrados los derechos para la defensa tanto entre particulares como entre el gobernado frente a los órganos del Estado, es por ello que de acuerdo al marco normativo institucionalizo mecanismos de control. La materia fiscal en México bajo la obediencia del principio de legalidad parte de dotar a los contribuyentes de medios de defensa para entablar conflictos y dirimirlos en sede administrativa, no obstante, la autoridad trata de hacer valer de manera enérgica sus atribuciones con el fin de la recaudación de las contribuciones que es su objetivo principal, y al tratar de realizar dicha atribución con mayor amplitud deja de lado el recurso administrativo que el mismo resuelve.

Es por lo anterior, que es un tema de relevancia acerca del reconocimiento de los derechos de los contribuyentes en cuanto al acceso a una legítima y efectiva justicia sobre el deber ser de los recursos administrativos como medios de defensa frente a las determinaciones que impone el Servicio de Administración Tributaria.

La investigación busca apoyar al contribuyente para que realice una basta defensa para poder tener una resolución favorable en la instancia administrativa y a su vez en la instancia jurisdiccional cuando sea el caso. Asimismo, se plantea el analizar el principio de doble instancia en materia fiscal.

El presente trabajo busca arrojar críticas que sean útiles para perfeccionar el recurso de revocación en materia fiscal, y que de igual forma sirva como ejemplo frente a la solución de conflicto por medio de recursos en sede administrativa.

1.7 Delimitación temporal y espacial

- Tiempo (sincrónico): Periodo de tiempo durante el sexenio del Presidente Constitucional Andrés Manuel López Obrador (2018-2024).
- Espacio o territorio (diacrónico): Demarcación del espacio geográfico lo es los Estados Unidos Mexicanos en razón de que el tema de estudio involucra a todos los territorios de la República ya que dicho tema de estudio recae en legislaciones a nivel federal en autoridades fiscalizadoras.

1.8 Tipo de Investigación

Documental: Se analizará la legislación y doctrina referente al recurso de revocación y sobre principios en la esfera jurídica del contribuyente sobre acceso y defensa en sede administrativa, tomando en consideración toda fuente de información histórica, doctrinal, legislación, criterios jurisdiccionales, entre otros, a fin de comprobar la hipótesis que se plantea.

Descriptiva: Se tomarán en cuenta las cualidades del recurso de revocación, igualmente, sobre principios en la esfera jurídica del contribuyente sobre acceso y defensa en sede administrativa

Correlacional: Se pondrá en estudio el recurso de revocación frente a la efectividad de la protección de la defensa del contribuyente, la vinculación del control difuso y se analizarán aspectos de fondo y forma de ciertos principios del derecho.

Explicativa: Se tratará de dar razones por las cuales es ineficaz el recurso de revocación.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 Marco Conceptual

2.1.1. Medios de defensa del contribuyente

Los medios de defensa del contribuyente en México conforman un entramado jurídico fundamental que busca equilibrar las facultades de la autoridad fiscal con la protección de los derechos de los contribuyentes. Estos medios, establecidos en el marco normativo mexicano, van desde la defensa en sede administrativa, sede jurisdiccional ordinaria, y hasta la sede extraordinaria jurisdiccional constitucional, que más adelante se puntualizarán.

Dentro de estos medios de defensa, uno de los más relevantes es el recurso de revocación, variable principal del tema de estudio, el cual es interpuesto contra el Servicio de Administración Tributaria y resuelto por esta misma, es un mecanismo administrativo que brinda a los contribuyentes la oportunidad de impugnar las resoluciones determinantes ante la misma autoridad que los emitió (CFF, 1981). Este recurso permite la revisión y reconsideración de las decisiones fiscales antes de recurrir a instancias judiciales, promoviendo así una resolución más ágil y cercana a las partes involucradas.

Otro medio de defensa relevante es el juicio contencioso administrativo, el cual se presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA). Este juicio es una vía para impugnar resoluciones fiscales después de agotar el recurso de revocación o incluso sin tener que agotarlo. Proporciona la posibilidad de que un órgano judicial revise y decida sobre la legalidad de los actos administrativos emitidos por las autoridades fiscales (Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, 2017).

Además, existe otro medio de defensa, el juicio de amparo, el cual se presenta ante tribunales federales para proteger los derechos humanos reconocidos por la Constitución Federal de México, así como los tratados internacionales materia de derechos humanos que se encuentre adherido el Estado mexicano, (Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2013), siendo un medio de defensa constitucional para los gobernados y por supuesto una opción para los contribuyentes, garantizando el debido

proceso y la legalidad en el actuar de las autoridades fiscales, incluso de las actuaciones del TFJA.

La importancia de estos medios de defensa radica en su papel fundamental para asegurar un sistema fiscal justo y equitativo. Permiten a los contribuyentes impugnar y cuestionar decisiones fiscales que consideren injustas o ilegales, asegurando su derecho a una defensa adecuada y a un debido proceso legal.

Es fundamental destacar que estos medios de defensa no solo representan una protección para los contribuyentes, sino que también contribuyen a la transparencia y legalidad en la administración tributaria, limitando el poder discrecional de las autoridades fiscales y promoviendo un ambiente fiscal más justo y respetuoso de los derechos humanos.

Asimismo, se reconoce en México como medio alternativo de solución de conflictos a los acuerdos conclusivos (contenidos en el CFF en los artículos 69-C a 69-H) que en materia tributaria robustecen los canales de comunicación entre autoridades tributarias y contribuyentes para dar celeridad y eficacia en la resolución de diferendos, y eventualmente, lograr resultados cualitativamente más satisfactorios para ambos (Bernal y Melgar, 2013).

En México la Procuraduría de Defensa del Contribuyente es el único instituto en el que el defensor del contribuyente actúa como intermediario entre fisco y contribuyentes auditados para encontrar la mejor solución a los diferendos derivados de la calificación de hechos u omisiones.

Por excelencia se ha reconocido a los recursos administrativos y al juicio contencioso administrativo como los medios de defensa por excelencia por parte de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en su capítulo V: Medios de defensa del contribuyente, contenidos en sus numerales 23 y 24. Siendo destacable el artículo 23 de la indicada ley:

Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la

notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, 2005)

Dicho artículo señala de manera genérica el derecho al acceso de los recursos o medios de defensa, es decir, que pueden ser medios de defensa administrativos o jurisdiccionales, pero en el extracto final del artículo reconoce de manera descriptiva si se da en el supuesto de la omisión de referencia de la resolución administrativa, concediendo un plazo para la presentación del medio de defensa sea en sede administrativa o jurisdiccional, ampliando más la esfera de protección y acceso a la justicia del contribuyente.

Asimismo, señala un supuesto en el que se duplica el plazo legal para presentar el recurso o medio de defensa cuando la autoridad omite señalar en su resolución cual es el medio de defensa procedente frente a la resolución determinante, el plazo para la interposición y ante órgano judicial o administrativo deberá presentarse. Dicha violación a los derechos del contribuyente se confirma a su vez con el criterio del TFJA que a la letra dice:

LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. LA DUPLICACIÓN DEL
PLAZO LEGAL PARA LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO O MEDIO DE
DEFENSA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL
RELATIVA, PUEDE SER ADVERTIDA DE OFICIO POR EL MAGISTRADO
INSTRUCTOR PARA EFECTO DE COMPUTAR LA OPORTUNIDAD EN
LA PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA.- En el dictamen de la Comisión de
Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, presentado el
jueves 22 de abril de 2004 y que precedió a la aprobación de la Ley Federal
de Derechos del Contribuyente, se sustentó que "El objetivo de la nueva ley

es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales", de lo que puede colegirse que tales prerrogativas no están condicionadas a su reconocimiento por parte de la autoridad fiscal, como una concesión especial, sino que operan como verdaderas garantías tributarias, de observancia y operación obligatoria por ministerio de ley. En ese orden de ideas, en relación con el presupuesto procesal de oportunidad de la acción ejercida, implícito en el artículo 8º, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, como elemento imprescindible para la correcta integración del juicio contencioso administrativo en aras de poder decidir su objeto, debe estimarse que el juzgador ha de valorar la procedencia del mismo a la luz de los valores contenidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, por lo que si el artículo 23 de dicha ley establece, en esencia, que cuando en la resolución de la autoridad fiscal se omita señalar el recurso o medio de defensa procedente en su contra, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establezcan las disposiciones legales para interponerlos; debe colegirse que por virtud del derecho y en atención al documento que contenga la resolución impugnada, el juzgador puede hacer valer de oficio tal circunstancia al computar el término que para la interposición del juicio de nulidad tiene el actor, pues tal interpretación extensiva es acorde con el principio de pro homine contenido en el párrafo segundo del artículo primero constitucional, en la medida en que el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se encuentra orientado a proteger el derecho humano de tutela judicial efectiva contenido en el segundo párrafo del artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Criterio Aislado VII-CASR-NCIV-2, 2014).

2.1.2. Recurso administrativo

El recurso administrativo es un medio de defensa que la ley otorga a los particulares que se consideren afectados en sus derechos o intereses por un acto administrativo, para impugnarlo ante la propia autoridad administrativa emisora, a fin de que dicho acto sea modificado, revocado o nulificado.

Dentro de la doctrina se encuentran varias acepciones sobre el recurso administrativo, de las cuales Margáin Manautou, el recurso administrativo lo conceptualiza como:

el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida. El recurso administrativo da, pues, origen a una controversia entre la administración y el administrado, de cuya resolución pueden conocer los tribunales (2001).

En tanto De Pina Vara define al recurso administrativo como: “Medio de impugnación establecido contra los actos de la administración pública y utilizable por los administrados cuando, a su juicio, les causen algún agravio” (2013).

Lo anterior, es una definición de carácter genérica que bien son medios de defensa que pueden ser interpuesta en contra de los órganos públicos, por lo que es necesario en señalar la tesis aislada de rubro: XXI/2016 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que establece el siguiente concepto:

El derecho de petición busca la respuesta de la autoridad a un planteamiento específico, mientras que el recurso administrativo, la nulidad o modificación de un acto de la autoridad a través de su impugnación; es decir, el recurso presupone la existencia de un acto administrativo previo que puede ser revisado por la autoridad que lo emitió o en otra instancia, mientras que aquél se limita a solicitar una respuesta determinada. Así, para recurrir una actuación administrativa se requiere de

un derecho subjetivo específico; a la vez que el derecho de petición constituye simplemente la posibilidad de todo gobernado de hacer un planteamiento a la autoridad; por tanto, este último no puede sustituir los procedimientos o recursos específicos establecidos para atender ciertas materias, ni constituirse como un medio para la revisión de determinaciones administrativas (2a.XXI/2016, 2016).

Dicha tesis orienta al gobernado que el recurso administrativo no está en el pedir a la autoridad ni en solicitar una respuesta, es decir, está en el anular o invalidar su acto de molestia mediante una impugnación o inconformidad de la autoridad planteando una serie de razonamientos y/o argumentos.

Otra forma de poder entender el constructo de recurso administrativo es señalando los elementos que lo caracterizan, parafraseando a Gabino Fraga los elementos que deben contener:

- La existencia de una resolución administrativa que trastoque o conculque derechos o intereses legítimos del recurrente.
- A que autoridad debe ser dirigido el recurso de acuerdo a la ley correspondiente.
- Sujeción de un plazo para presentar el recurso.
- Las exigencias de forma y elementos que deberán integrarse al escrito.
- Sujeción a un procedimiento administrativo el cual deberá contener apartado de pruebas y demás apartados referentes al trámite del procedimiento.
- La obligación de dictar una nueva resolución referente al fondo del asunto por parte de la autoridad administrativa (2007).

Cabe destacar que existen instrumentos internacionales que reconocen de manera específica el derecho a interponer recursos frente a las autoridades administrativas como lo es la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública, y que en su dispositivo de numeral 36 señala lo siguiente: “Derecho a presentar quejas y reclamaciones ante la Administración Pública. Los ciudadanos también tendrán derecho a presentar recursos contra actos o resoluciones de la Administración Pública de acuerdo con los correspondientes ordenamientos jurídicos” (2013).

Esto como una vía de resolución de conflictos administrativa y que en su caso deberá estar acorde a un marco normativo. Asimismo, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea señala en su artículo 41, el derecho a una buena administración de la siguiente manera:

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

- el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente,
- el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial,
- la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones (2012).

Del anterior dispositivo jurídico se colige que en el derecho a la buena administración se encuentra de manera intrínseca a que el gobernado tiene derecho a hacer uso de las instituciones frente a los intereses o afectaciones que pueda tener, y trayéndolo en el tema de estudio reconoce la motivación y fundamentación de las decisiones que en este caso la autoridad administrativa debe de acatar para no realizar actos arbitrarios y el de reconocer sus limitaciones de acuerdo al principio de legalidad.

Es preciso citar el robusto concepto del recurso administrativo de Cortez Tataje:

El recurso administrativo se configura como una garantía de los administrados, en tanto que constituye un medio de reacción contra los actos administrativos que, eventualmente, puede permitir eliminar el perjuicio que aquellas comporten, y ello, en su caso, con mayor rapidez, eficacia y economía que de acudir a la vía jurisdiccional. Por tal razón, los recursos contra actos administrativos tienen como fundamento de

legitimidad y de existencia dentro del Estado moderno el que este está limitado en cuanto a su imperium y poder, ya que sus facultades no son absolutas e ilimitadas, y por tanto sus actos no pueden ser arbitrarios (2012).

El recurso administrativo tiene distintos puntos de vista para diversos autores, como para Narciso Sánchez Gómez, en virtud que lo reconoce como un derecho subjetivo que tiene el gobernado para ejercer por medio de una serie de pasos o formalidades legales que deben de seguirse, con el objeto de recurrir una resolución administrativa que lesione sus derechos, con el objeto de revocar, modificar, dejar sin efecto o confirmar el acto administrativo (2009).

Conforme a lo anterior, se tomará en cuenta los conceptos de los autores referidos, con intención de tener en claro lo que es el concepto del recurso administrativo, partiendo de manera genérica que un recurso administrativo es un mecanismo de autocontrol el cual se caracteriza por ser económico procesalmente, más económico que un procedimiento jurisdiccional por el coste de recursos tanto de representación como de ciertos medios probatorios, el ser una alternativa para depurar el trabajo del poder judicial, y el de resolver de una manera más expedita los asuntos menos relevantes por no tener un rigor o un fondo más complejo jurídicamente hablando (Sarmiento, 2017).

2.1.3 Recurso de revocación

A manera de preámbulo la naturaleza y objeto del SAT se detalla como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con la calidad de autoridad fiscal es la responsable de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que los contribuyentes cumplan proporcional y equitativamente al gasto público así como el de incentivar el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales, proporcionar información necesaria para el diseño y evaluación de la política tributaria (Ley del Servicio de Administración Tributaria 1995).

Respecto al artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria se deduce que la autoridad fiscal está comprometida en proveer a los contribuyentes de mecanismos necesarios para facilitar e incentivar el cumplimiento de las disposiciones

fiscales, consecuentemente el recurso de revocación es un mecanismo que se encuentra inserto para la realización de dichos fines (1995).

El SAT en el ejercicio de sus funciones y facultades, puede llegar a cometer errores o arbitrariedades en sus actos de molestia como autoridad afectando la esfera jurídica de los contribuyentes. Sin embargo, al ver dichas situaciones de molestia que generan controversias, se crearon figuras jurídicas para acceder a la justicia vía administrativa, es decir, impugnar, que bien pudiera decirse que ante la inconformidad de una resolución de una autoridad administrativa el particular inconforme puede recurrir ante la misma autoridad a interponer un recurso en sede administrativa.

El recurso de revocación en materia fiscal se erige como un mecanismo fundamental dentro del sistema tributario mexicano, permitiendo a los contribuyentes impugnar decisiones administrativas de la autoridad fiscal que consideren incorrectas o injustas. Desde el punto de vista de diversos autores especializados en derecho fiscal y administrativo, se puede comprender su concepto y relevancia dentro del contexto jurídico.

Autores como Vázquez Cárdenas, reconocido por sus aportes en materia tributaria, define como al recurso de revocación de la siguiente forma:

Un medio directo de control de legalidad de los actos de las autoridades fiscales. Es decir, se trata de un procedimiento administrativo que los particulares pueden iniciar ante la propia autoridad que emitió los actos que les ocasionen agravios en materia fiscal, con el fin de obtener una declaración sobre su ineficacia (2021).

Se puede decir que el recurso de revocación es un mecanismo de autocontrol para los actos administrativos ante la Secretaría de Administración Tributaria y que puede autocorregirse cuando se promueve dicho medio de defensa, esto es, confirma o nulifica sus actos de acuerdo al estudio de los agravios que el contribuyente manifiesta (Alcántara y Cervantes, 2016).

Para Báez Montes el recurso revocación lo conceptualiza:

Un medio de impugnación fiscal que defiende las garantías de los contribuyentes sobre los actos de autoridades administrativas que violan ilegalmente las garantías. Para interponer el recurso de revocación se realiza mediante un procedimiento legalmente establecido, éste, se presenta ante la propia autoridad que emitió el acto administrativo. Todo este procedimiento se logra con el fin de modificar o revocar el acto administrativo estableciendo el orden jurídico violado, en forma económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional (2016).

Otros autores relevantes en el ámbito tributario como Cisneros García y Verduzco Reina, abordan el recurso de revocación como:

Un medio de defensa que tiene el particular contra las resoluciones de la autoridad fiscal y aduanera, así como de los actos precisados en el artículo 117 del Código Fiscal Federal, que se presenta ante las Administraciones Desconcentradas Jurídicas, la Administración General Jurídica, la Administración General de Grandes Contribuyentes o la Administración General de Hidrocarburos, todas ellas del SAT, que tiene como finalidad que la propia autoridad administrativa suspenda la ejecución de los actos de las autoridades fiscales y aduaneras y controle la legalidad de la actuación de las autoridades cuyo acto se recurre, concluyendo con el dictado de una resolución, también administrativa, que puede revocar, declarar la nulidad lisa y llana o confirmar la resolución recurrida (2018).

Del mismo modo, de una interpretación normativa y momentos para su presentación, el recurso de revocación es un medio de defensa que tienen los contribuyentes para impugnar los actos administrativos emitidos por las autoridades fiscales. Este recurso se presenta ante la misma autoridad que emitió el acto impugnado y tiene como objetivo que se revise y se modifique o revoque dicho acto. El plazo para interponer el recurso de revocación es de 30 días hábiles a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del acto impugnado, salvo en casos específicos como el procedimiento administrativo de ejecución, en el que el plazo es de 10 días posteriores a la fecha de publicación de la convocatoria de remate (Carrasco Iriarte, 2017).

En este contexto, el recurso de revocación se entiende como un derecho procesal y administrativo que permite a los contribuyentes impugnar actos fiscales emitidos por la autoridad fiscal, buscando su revisión y reconsideración ante la misma autoridad que los emitió. Es una figura que se sustenta en el principio de legalidad, garantizando a los contribuyentes la posibilidad de ser escuchados y de argumentar su inconformidad frente a decisiones que consideran improcedentes o injustas.

El plazo para interponer dicho recurso es dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, el cual será a través del buzón tributario o podrá enviarse en supuestos de razón del domicilio o la autoridad que emitió o ejecutó el acto, de acuerdo a los medios que crea pertinentes el SAT, de conformidad con el artículo 121 del CFF. Sin embargo, hay una excepción a la regla para el plazo para la interposición del recurso de revocación el cual es cuando el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la norma, violaciones que se cometieron antes del remate, se podrán valer las debidas manifestaciones de defensa hasta la publicación de la convocatoria de remate, de conformidad con el artículo 127 CFF. Asimismo, se podrá interponer dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la convocatoria, los supuestos de ejecución siguientes: depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, bienes inembargables y actos de imposible reparación material, siendo los efectos para interponer el recurso a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente cuando se realice la diligencia de embargo (CFF, 1981)

2.1.4 Recurso de revocación exclusivo de fondo

El fin primordial de este procedimiento consiste en que las partes solo pueden hacer valer planteamientos de fondo en su defensa, dejando de lado las cuestiones de forma, permitiendo que la controversia se centre en la existencia de la obligación fiscal.

Se encuentra fundamentado en la sección cuarta de los artículos 133-B a 133-G del CFF, siendo destacable los siguiente numerales:

Artículo 133-B. El recurso de revocación previsto en este Capítulo podrá tramitarse y resolverse conforme al procedimiento especializado previsto en

esta Sección cuando el recurrente impugne las resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y la cuantía determinada sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada. En lo no previsto en la presente Sección, se aplicarán las demás disposiciones señaladas en este Capítulo, observando los principios de oralidad y celeridad.

Artículo 133-C. El promovente que haya optado por el recurso de revocación exclusivo de fondo no podrá variar su elección. Antes de admitir a trámite el recurso de revocación exclusivo de fondo, la autoridad deberá verificar que se cumplan los requisitos de procedencia y que no se configure alguna causal de sobreseimiento de conformidad con lo previsto en los artículos 18, 121, 122, 123, 124, 124-A y 126 de este Código. El promovente sólo podrá hacer valer agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la resolución que se recurre, sin que obste para ello que la misma se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de los requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables.

Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.
- III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores (2022).

La forma de presentación de dicho recurso es a través del buzón tributario en la vía en línea de conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19 (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2021).

La procedencia tanto del recurso como del juicio, se determina con base en dos elementos, el primero, por la cuantía del crédito fiscal, el cual debe ser mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA), el segundo elemento, que la resolución impugnada derive del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, ya sea de una revisión de escritorio, compulsas, o revisión electrónica. Cuando el contribuyente opte por interponer previamente el recurso, y dicho recurso se deseché, se sobreseá o se tenga por no presentado, el juicio no será procedente.

Se reitera entonces que el recurso de revocación exclusivo de fondo por excelencia es interpuesto al controvertir cualquier omisión o ilegalidad de los elementos de las contribuciones es considerado un vicio de fondo, y el acto o resolución de la autoridad administrativa contraerá una nulidad absoluta al no respetar la aplicación estricta de la ley como bien lo señala el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa (2022).

Dicho numeral señala en lo conducente que las normas fiscales impositivas y las excepciones a éstas, así como las sancionatorias, las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. En el primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación impera el principio de legalidad al referirse a los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; aquí el legislador seleccionó la interpretación estricta, literal o declarativa, ya que se pretende

dar certeza jurídica a la imposición y por ello no debe existir duda en cuanto a quiénes son los sujetos obligados a pagar el impuesto, así como precisar el objeto del mismo, la determinación de la base impositiva y la aplicación de la tasa porcentual o de la tarifa respectiva, lo cual debe hacerse con absoluta precisión.

Basta con señalar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación refuerza la interpretación de los elementos esenciales de las contribuciones respecto del alcance de los principios constitucionales de acuerdo con el criterio de la tesis jurisprudencial 2a./J. 26/2006:

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos (2006).

Por si fuera poco, en congruencia con el artículo 31 de la CPEUM, fracción IV, exige que los elementos esenciales del mismo, deben de estar consignados de manera expresa en la ley, siendo que en materia de impuestos la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a estos más alcances que los que naturalmente tienen, otorgar otra interpretación sin apegarse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 de la CPEUM.

Finalmente, la resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo puede recurrirse ante el juicio contencioso administrativo, sin que sea forzoso el juicio de resolución exclusiva de fondo, es decir, no es obligatorio el volver a controvertir

cuestiones fondo en la vía jurisdiccional, sino que se puede interponer el juicio contencioso administrativo pudiendo controvertir, vicios de forma, por incompetencia, abuso de poder, y procedimiento, esto porque no hay expresamente dispositivo legal, criterio o interpretación alguna que prevea la obligación de tener que presentar el juicio de resolución exclusiva de fondo, todo lo anterior tiene sustento con el precedente de referencia IX-P-2aS-179 que a la letra dice:

INCIDENTE DE INCOMPETENCIA POR RAZÓN DE MATERIA. EL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO SÓLO PROCEDE A PETICIÓN DE LA PARTE ACTORA SIN IMPORTAR QUE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA SEA LA RECAÍDA A UN RECURSO DE REVOCACIÓN EXCLUSIVO DE FONDO. De conformidad con el artículo 58-16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el juicio de resolución exclusiva de fondo se tramitará ante este Tribunal a petición del actor. Ahora bien, en los artículos 133-B al 133-G del Código Fiscal de la Federación vigente, se prevé el trámite y características del recurso de revocación exclusivo de fondo, sin que exista disposición alguna que se refiera a la vía mediante la cual se deba controvertir la resolución de dicho recurso, por parte del particular que se considere afectado; por tanto, no existe precepto legal alguno que prevea que en contra de una resolución recaída a un recurso de revocación exclusivo de fondo se debe interponer forzosamente el juicio de resolución exclusiva de fondo. En consecuencia, si del análisis de la demanda que da inicio a un juicio ante este Tribunal no se desprende que la accionante haya hecho manifestación alguna en el sentido de que se tramitara como juicio de resolución exclusiva de fondo, entonces no se actualiza la hipótesis legal contenida en el referido artículo 58-16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (2023).

2.2 De la defensa del contribuyente en sede administrativa

La defensa de los contribuyentes frente a los actos de molestia de la autoridad fiscal es un elemento esencial del Estado de Derecho. Además de la instancia judicial, los ordenamientos jurídicos prevén mecanismos administrativos que permiten a los contribuyentes defenderse antes de acudir a los tribunales. Se fundamenta en diversos principios constitucionales y legales que buscan asegurar un trato justo y equitativo durante los procesos fiscales.

En el caso de México, el Código Fiscal de la Federación establece los derechos de los contribuyentes, como el derecho a ser notificado, a presentar pruebas, a ser escuchado y a impugnar decisiones de las autoridades fiscales. Es esencial para equilibrar el poder fiscal del Estado y proteger los derechos individuales. Sin embargo, enfrenta desafíos como la complejidad de los procesos administrativos, la necesidad de contar con asesoría especializada y la garantía de que los plazos y procedimientos sean respetados adecuadamente.

Los contribuyentes tienen la posibilidad de ejercer su defensa en sede administrativa mediante recursos como la interposición de medios de defensa, como lo es el recurso de revocación. Este recurso permite impugnar actos administrativos y presentar argumentos en contra de resoluciones fiscales consideradas injustas o erróneas.

La defensa del contribuyente en sede administrativa en el “deber ser” asegura la protección de sus derechos durante el proceso de fiscalización, promoviendo la transparencia y la equidad en la relación entre el fisco y los contribuyentes. Además, brinda la oportunidad de corregir posibles errores o decisiones injustas por parte de las autoridades fiscales, contribuyendo así a un sistema tributario más justo y respetuoso de los derechos de los contribuyentes.

En este marco se analizarán los principios, teorías, derechos que favorecen la esfera del contribuyente en cuanto al acceso a la justicia en sede administrativa, así como los límites, alcances, ventajas y desventajas en la sustanciación del recurso de revocación.

2.2.1 Principio *pro actione*

El Principio *pro actione* o progresividad es uno de los principios rectores en el derecho procesal que obliga a impulsar de oficio los procedimientos judiciales, evitando decisiones inhibitorias que impidan pronunciarse sobre el fondo del asunto (Alvarenga, 2021).

Este principio se sustenta en la obligación de los jueces y tribunales de resolver controversias mediante una decisión que aborde el problema jurídico de fondo debatido. Busca que, en caso de duda, los procedimientos se encaminen hacia el dictado de una sentencia definitiva antes que decretar su inadmisibilidad o improcedencia.

Dicho principio intenta eliminar los excesivos formalismos y rigideces en los juicios que suelen impedir un fallo sobre las cuestiones de fondo discutidas. Se destaca que la importancia de este principio reside en orientar a los juzgadores ante las dudas e insuficiencias que puedan presentarse durante el proceso, debiendo optar siempre por la vía que permita la continuación del enjuiciamiento y el dictado de una sentencia de fondo (García, 1997).

El principio *pro actione* también llamado principio de interpretación más favorable tiene el fin de evitar que los formalismos abunden para pronunciarse sobre el fondo en beneficio del gobernado, para que pueda solucionar el conflicto con la autoridad de una manera breve y flexible. Al mismo tiempo dicho principio se colige con el derecho a la tutela jurídica efectiva para analizar la imposición de las cargas formales (Vázquez Cárdenas, 2022).

Para Vázquez-Mellado García dicho principio lo define de la siguiente manera:

Se trata de una postura antiformalista para interpretar los requisitos procesales con objeto de que los tribunales puedan en todo caso emitir una resolución sobre el fondo de la cuestión planteada. Pero no es absoluto este antiformalismo, ya que su aplicación se limita a la interpretación más favorable para hacer más eficaz el ordenamiento (2014).

El Principio *pro actione* o progresividad es uno de los principios rectores en el derecho procesal que obliga a impulsar de oficio los procedimientos judiciales, evitando

decisiones inhibitorias que impidan pronunciarse sobre el fondo del asunto (Alvarenga, 2021).

Dicho principio por excelencia se encuentra consagrado en la CPEUM en su numeral 17, y en lo tocante al tema se resalta el tercer párrafo:

“Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales” (1917).

El anterior párrafo citado resalta la solución de los conflictos que se deberán de proveer al gobernado ante los extenuantes formalismos procedimentales, es decir, que, si bien se debe seguir un juicio o procedimiento en forma de juicio para la legitimación de un Estado de derecho y garantizar la justicia por parte del Estado a los gobernados, los formalismos no deben estar por encima de la solución de los conflictos.

Ahora bien, el principio *pro actione* aplicándolo en sede administrativa el gobernado tiene una forma más sencilla y breve en exhibir sus argumentos sobre cuestiones de fondo y nulificar los actos sin la necesidad de verse envuelto en el proceso contencioso administrativo, sin embargo, como la autoridad es la misma parte como la que resuelve el recurso y en aras de no limitar sus actos por cuestiones de forma hay gran incertidumbre si la autoridad resolverá tomando en consideración los vicios de forma.

El principio *pro actione*, es una herramienta esencial que busca garantizar el acceso efectivo a la justicia y la protección de los derechos de los individuos. En el contexto fiscal mexicano, este principio cobra vital importancia al promover y facilitar la defensa activa de los contribuyentes frente a actos de autoridad, asegurando un ejercicio pleno de sus derechos.

Dicho principio tiene alcances muy amplios para los operadores jurídicos al obligar a realizar una interpretación que favorezca la solución final del conflicto, así como la exigencia de aplicar flexibilidades razonables en las formalidades procesales, con el fin

de que no se obstaculice o se impida la justicia en casos concretos, es decir, evitar excesos rituales (Vázquez, 2021).

La esencia del principio pro actione radica en que las normativas y autoridades deben facilitar el acceso a la justicia, eliminando trabas procesales innecesarias que puedan obstaculizar el ejercicio de los derechos. En el contexto tributario mexicano, se refiere a la obligación de las autoridades fiscales de otorgar una respuesta pronta y clara a las solicitudes de los contribuyentes, así como de brindar las condiciones necesarias para que estos ejerzan plenamente su defensa.

El principio pro actione en materia fiscal desempeña un papel fundamental al promover un diálogo efectivo entre los contribuyentes y las autoridades, facilitando la presentación de recursos, alegatos y pruebas en defensa de los intereses de los contribuyentes. Esto se traduce en la simplificación de trámites y procedimientos, evitando dilaciones injustificadas que podrían limitar el acceso a una defensa efectiva.

En el ámbito de aplicación del principio pro actione sobre el recurso de revocación en este opera para impedir el desechamiento del recurso por simples defectos de forma en su presentación, como lo son: no señalar agravios, la omisión de la resolución impugnada, sobre los hechos controvertidos, se prevendrá al promovente para que dentro de un plazo de cinco días subsane lo anteriormente señalado como bien lo señala el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación (2022). Puesto que no son vicios estrictamente procesales, este principio obliga a la autoridad administrativa a prevenir al actor para que subsane los errores u omisiones en el cumplimiento de requisitos estrictamente formales dentro del recurso administrativo de revocación.

Por tanto, lejos de aplicar de forma laxa este principio, la autoridad administrativa debe realizar un análisis cuidadoso caso por caso para determinar si los errores u omisiones tienen o no repercusiones reales en el proceso que hagan procedente el sobreseimiento liso y llano. De esta manera, el principio pro actione actúa como contrapeso razonable frente al formalismo extremo que históricamente ha caracterizado la actuación de las autoridades fiscales en México, siendo entonces un mecanismo efectivo para el acceso a la justicia administrativa.

2.2.2 Principio de doble instancia

La doble instancia como concepto en la teoría general del proceso el cual también es llamado segundo grado, se aplica cuando, por regla, la parte agraviada por la sentencia dictada por el juzgador de primera instancia interponer el recurso pertinente contra dicha decisión, el cual generalmente tiene el nombre de apelación (Ovalle,2016).

El derecho a una segunda instancia se encuentra reconocido en el artículo 39 de la Carta de Derechos del Contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario el cual señala lo siguiente: “Derecho a una segunda instancia y a la revisión y apelación de las resoluciones iniciales” (2018).

Para Cevallos Izquierdo la doble instancia: “la posibilidad de que un nuevo tribunal de categoría superior revise la sentencia o el acto interlocutorio que puso fin a la primera instancia, con el objeto de que lo revoque, reforme o confirme” (2015).

Para Leal Mota la doble instancia la define como: “un derecho del justiciable de acudir ante una diversa autoridad, por lo general de mayor jerarquía, a cuestionar el mandato de otra inferior. Asimismo, se conoce dicho concepto como el juicio del juicio...” (2014).

La doble instancia puede entenderse a la figura intraprocesal del recurso de apelación se entiende comúnmente en términos legales como un procedimiento legal utilizado para impugnar la decisión de un juez ante un tribunal de mayor jerarquía con el fin de que este reexamine el contenido de la sentencia, auto o resolución. Por ende, se caracteriza como un recurso ordinario y jerárquico mediante el cual una o ambas partes solicitan al tribunal de segundo nivel (tribunal Ad Quem) que vuelva a analizar una resolución emitida por un juez de instancia inicial (juez A Quo), con la intención de que el tribunal superior la modifique o anule. Este recurso presupone la existencia de la doble instancia judicial, que no implica el inicio de un nuevo proceso, sino la opción de revisar la resolución judicial emitida por la instancia inferior, basándose en los actos realizados durante la primera instancia (Leal, 2014).

La CPEUM en su artículo 14, consagra el principio de legalidad y el derecho a un juicio justo. Establece que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por

tribunales previamente establecidos, incluyendo la posibilidad de recurrir a instancias superiores para impugnar actos de autoridad, como las resoluciones fiscales.

La doble instancia se configura como un medio de control para controlar y vigilar las resoluciones que emite un órgano inferior, que si bien es cierto dicho derecho a la doble instancia históricamente ha tenido mayor alcance en el derecho penal y que se ha extendido a su vez a las ramas del derecho privado, además la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha realizado interpretaciones en sentencias que ha emitido sobre la aplicación de la doble instancia la cual no se limita a recursos judiciales, sino que dichas garantías judiciales y del debido proceso deben ser respetadas no solo por órganos jurisdiccionales sino por órganos administrativos (Gómez y Trujillo, 2023).

El CFF, por su parte, regula los procedimientos y recursos que pueden interponer los contribuyentes ante las autoridades fiscales, como lo es el recurso de revocación, el cual al recurrir una resolución determinante en la instancia administrativa y no tener como beneficio la resolución administrativa emitida por la autoridad fiscal, consecuentemente se puede recurrir la resolución administrativa en el juicio contencioso administrativo para aplicar el principio de litis abierta y pasar en cierto modo a una “segunda instancia”, que si bien es cierto en materia fiscal no existe procesalmente dicho principio es un alcance para dicho ejercicio.

2.2.3 Litis Abierta

El principio de litis abierta está vinculada estrechamente con el tema de estudio en virtud de poder emprender estrategias de defensa para el contribuyente iniciando con el recurso de revocación especialmente sobre agravios de fondo antes de acudir al juicio contencioso administrativo en primera instancia (Jiménez, 2013).

La aplicación de este principio, sin embargo, puede encontrar desafíos prácticos en la gestión de los procesos judiciales, especialmente en casos complejos o con altas cargas de trabajo. Los jueces deben administrar adecuadamente el tiempo y los recursos disponibles para garantizar un proceso eficiente sin sacrificar la amplitud del debate entre las partes (De la Huerta y Marmolejo, 2014).

La litis abierta permite al promovente del juicio contencioso administrativo de ejercer plenamente su derecho a la defensa. Esto se traduce en la oportunidad de presentar argumentos novedosos para controvertir las alegaciones de la autoridad administrativa, promoviendo un debate en el que se consideren todos los aspectos relevantes del caso.

La Litis abierta es un principio en la materia fiscal que encuentra su fundamento en el artículo 1º, del párrafo primero y segundo de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que a la letra dice:

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúa afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Asimismo, cuando la resolución a un recurso administrativo declare por no interpuesto o lo deseche por improcedente, siempre que la Sala Regional competente determine la procedencia del mismo, el juicio contencioso administrativo procederá en contra de la resolución objeto del recurso, pudiendo en todo caso hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso (2017).

Dicho principio es bien definido con mayor detalle de la siguiente forma:

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, pero tal 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, pues el principio en comento no tiene el alcance de ampliar el procedimiento administrativo, o instaurar un segundo procedimiento para dar una nueva oportunidad al demandante para que demuestre en el juicio los hechos que debió demostrar en el procedimiento administrativo, y esto es así, en virtud de que el principio en comento no fue instituido con el objeto de variar, sin justificación alguna, los hechos que fueron tomados en cuenta al emitir el acto administrativo original, de modo que no tiene por finalidad que el particular cumpla con obligaciones previstas en la normatividad que rige el procedimiento del que deriva ese acto, cuando tal procedimiento ya fue agotado, previa y formalmente por la autoridad (Jurisprudencia VII-J-1aS-18, 2012).

Ahora bien, se refrenda lo anteriormente expuesto, sin embargo, para una mayor ilustración sobre la litis abierta en sintonía con la figura de la preclusión el criterio de la tesis aislada III.1o.A.37 A, expone que el actor en el juicio contencioso administrativo federal se encuentra impedido de presentar temas o cuestiones sobre supuestos agravios derivado de la resolución determinante del recurso de revocación, pero que estos no fueron combatidos de manera primigenia en sede administrativo, asimismo, en el juicio de amparo directo el quejoso se encuentra impedido de presentar mediante conceptos de violación argumentos que ataquen la legalidad, constitucionalidad y convencionalidad sobre las supuestas cuestiones que no fueron controvertidas desde el recurso administrativo de revocación, por lo que, se consideran que fueron consentidas por el recurrente, operando como tal la figura de la preclusión (Tesis III.1o.A.37 A, 2017).

El recurso administrativo tiene la peculiaridad de la aplicación de una litis abierta, en virtud que en el juicio contencioso administrativo no existe dicha posibilidad al pasar al juicio de amparo. Por lo que, el juicio de nulidad requiere de formalidades, cuidados y

precisiones, en virtud que no se podrá modificar los argumentos planteados dentro de la demanda de nulidad frente al tribunal (Burgoa, 2018).

La aplicación de este principio, sin embargo, puede encontrar desafíos prácticos en la gestión de los procesos judiciales, especialmente en casos complejos o con altas cargas de trabajo. Los operadores jurídicos deben administrar adecuadamente el tiempo y los recursos disponibles para garantizar un proceso eficiente sin sacrificar la amplitud del debate entre las partes (De la Huerta & Marmolejo, 2014).

Este principio constituye un elemento crucial en la relación entre el fisco y los contribuyentes, ya que permite que estos últimos tengan una participación activa y equitativa relativa a la defensa dentro del juicio contencioso administrativo. Al aplicar la litis abierta, los contribuyentes pueden impugnar decisiones, ofrecer evidencias, alegar sus derechos y rebatir argumentos de manera exhaustiva, asegurando así un debate completo y justo en el proceso.

La aplicación de la litis abierta por parte de los contribuyentes promueve la transparencia y equidad en el sistema tributario al permitir que estos defiendan sus intereses de manera efectiva. Asimismo, contribuye a la legitimidad del proceso fiscal al asegurar que la toma de decisiones por parte de las autoridades se base en una comprensión integral de los argumentos y pruebas presentados por ambas partes (ídem).

Como se ha comentado el principio de litis abierta se aplica al hacer vales conceptos de impugnación novedosos en sede jurisdiccional, es decir, no planteados en el recurso administrativo, sin embargo, existe una peculiaridad sobre los criterios a considerar por parte de las Salas del TFJA para pronunciar las sentencias derivadas de la resolución impugnada de un recurso administrativo, dicho criterio se encuentra establecido en el artículo 50, párrafo cuarto de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo que a la letra dice:

Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del

demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

Lo anteriormente esgrimido se dilucida íntegramente con la jurisprudencia emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SI EN LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA SE RESUELVE UN RECURSO DE REVOCACIÓN EN EL SENTIDO DE DECLARARLO FUNDADO, ANULANDO LA DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL PARA EL EFECTO DE QUE SE EMITA UNA NUEVA RESOLUCIÓN EN LA QUE SE VALOREN PRUEBAS, Y EN LA DEMANDA DE NULIDAD SE SOLICITA QUE, EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA, DICHO ANÁLISIS SE REALICE POR LAS SALAS DE ESTE TRIBUNAL. ES PROCEDENTE DICHA PETICIÓN, SI SE CUENTA CON ELEMENTOS SUFICIENTES PARA ELLO, CON INDEPENDENCIA DEL RESULTADO QUE DERIVE DEL ANÁLISIS PROBATORIO QUE SE REALICE, YA QUE DEBE IMPERAR EL PRINCIPIO DE CERTEZA JURÍDICA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL. Los artículos 1 segundo párrafo y 50 cuarto párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, no establecen prohibición alguna para impugnar la resolución administrativa mediante la cual se resuelve un recurso administrativo en el sentido de declararlo fundado, anulando la originalmente recurrida; lo que dichos preceptos legales establecen es que ante este Tribunal se podrá impugnar la resolución recaída a un recurso administrativo que no satisfaga el interés jurídico del particular, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el medio de defensa; y que tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, este órgano jurisdiccional se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. Ahora bien,

las Salas de este Órgano, al emitir sentencia en los juicios de su competencia, tienen la obligación de respetar el principio denominado non reformatio in peius, el cual implica que sus determinaciones no pueden causar mayor perjuicio que el acto originalmente impugnado. Sobre el tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis número 49/2004-SS, de la que derivó la tesis de jurisprudencia número 2a./J. 76/2004, determinó que dicho principio no es absoluto, para ello explicó la procedencia del juicio de amparo y dijo que su estudio es oficioso, y que se podía verificar al resolver un recurso de revisión, con independencia de que el recurrente quejoso haya obtenido una resolución favorable en la recurrida. En sentido, si en la resolución impugnada se resuelve un recurso de revocación en el sentido de declararlo fundado, anulando la determinante del crédito fiscal, para el efecto de que se emita una nueva resolución en la que se valoren diversas pruebas por la autoridad fiscalizadora; y en la demanda de nulidad, el actor solicita que, en atención al principio de litis abierta, dicho análisis se realice por las Salas de este Tribunal; es procedente dicho estudio, aunque sea para determinar que no le asiste la razón y modificar la nulidad alcanzada en la resolución impugnada, ya que de esa manera se define la situación jurídica del particular y se privilegia el principio de certeza jurídica, consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Jurisprudencia IX-J-2aS-36, 2023).

Finalmente, el anterior criterio vinculante en comento resultado de una armonización entre el artículo 1 segundo y 50 cuarto párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo la cual aglutina la aplicación del principio de litis abierta y el andamiaje de la figura de hechos notorio sintetizando que en la resolución impugnada de un recurso de revocación en sentido de declararlo fundado, anulando el crédito fiscal, pero para el efecto que se emita una nueva resolución para que se valoren pruebas, el recurrente por la vía contenciosa administrativa puede valer el principio de litis abierta, estando en la posibilidad de hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso de revocación; por lo que, las Salas del TFJA deberán

pronunciarse si cuenta con elementos suficientes sobre los puntos de la resolución recurrida en la instancia administrativa en los que no satisfizo el interés jurídico del demandante.

Asimismo, dicha interpretación reconoce la procedencia del estudio de la resolución administrativa, a pesar que no le asista la razón al actor, es decir, con independencia del resultado que derive del análisis probatorio que se realice por la Sala del TFJA, porque de lo contrario se estuviera conculcando el principio de certeza jurídica, consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el fin de determinar la situación jurídica del contribuyente.

Otra forma en que opera la aplicación del principio de litis abierta es en el supuesto cuando al no satisfacer el interés jurídico del recurrente y se impugna la resolución recaída al recurso administrativo (resolución impugnada) en el juicio contencioso administrativo, la autoridad ahora demandada sustituye a la autoridad emisora de la resolución primigenia, procediendo la aplicación del mencionado principio, confirmando lo anterior, de acuerdo a la siguiente jurisprudencia:

AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. CUANDO PROCEDA LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA, SÓLO TIENE ESE CARÁCTER LA QUE EMITIÓ LA RESOLUCIÓN RECAÍDA AL RECURSO ADMINISTRATIVO.

El artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé el principio de litis abierta, al disponer que cuando se controvierta en el juicio contencioso administrativo federal la resolución recaída a un recurso administrativo, por no satisfacer el interés jurídico del recurrente, debe entenderse que simultáneamente se impugna la determinación recurrida en la parte que continúa afectándolo, para lo cual podrá hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso. Ahora bien, el artículo 3o. de la citada ley establece que en el señalado juicio son partes, entre otras, como demandada, la autoridad que dictó la resolución impugnada. Consecuentemente, cuando en el juicio contencioso

administrativo federal proceda la aplicación del mencionado principio, sólo tiene el carácter de autoridad demandada la que emitió la resolución recaída al recurso administrativo (resolución impugnada), mas no la que dictó la primigenia, pues ésta es sustituida por la que resolvió el medio de impugnación (Tesis I.16o.A. J/2 (9a.), 2012)

Cabe resaltar que el principio de litis abierta no implica la posibilidad de ofrecer nuevas pruebas dentro del juicio contencioso administrativo, en virtud que se debieron de haber exhibido en el recurso administrativo, tanto es así que si el contribuyente dentro de un acto de fiscalización que ejerza la autoridad administrativa este no allego las pruebas requeridas por la autoridad, el contribuyente tiene el derecho de ofrecer las pruebas en el recurso administrativo y no en sede jurisdiccional porque se tuvo la posibilidad legal de realizarlo, siendo esto las prerrogativas de comprobación y supervisión que ejerce la autoridad administrativa como bien lo señala el CFF, así como el contribuyente tiene la obligación de conservar su documentación indispensable para el cumplimiento de las disposiciones fiscales cuando lo requiera la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación (Jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.), 2013) .

Por tanto, la interposición del recurso de revocación resulta tener un gran alcance para la defensa del contribuyente efectuándose el principio de litis abierta y así converger en una defensa más completa en la que se pueda tener la posibilidad de impugnar el juicio de nulidad la resolución del recurso de revocación, con el fin de introducir cuestiones novedosas, reiterar pruebas y alegatos del recurso administrativo.

2.2.4 Eficacia del recurso: Justicia pronta y expedita

La eficacia del recurso de revocación es un tema del que hablar sobre los asuntos a favor resueltos por parte del SAT, porque para llegar a tener la cualidad de ser un medio de defensa eficaz deberá de tener números bastantes favorables para el contribuyente, mismos que más adelante se presentarán.

Ahora bien, la justicia pronta y expedita, este es un principio consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual

presupone que el gobernado debe tener celeridad en la sustanciación de los conflictos que promueve.

En este sentido, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la tesis de jurisprudencia 2a./J. 192/2007, cuyo rubro y texto señalan lo siguiente:

ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN LA GARANTÍA INDIVIDUAL RELATIVA, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES.

La garantía individual de acceso a la impartición de justicia consagra a favor de los gobernados los siguientes principios: 1. De justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su impartición de resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto establezcan las leyes; 2. De justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos cuyo estudio sea necesario, y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado; 3. De justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución apegada a derecho, y sin favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido; y, 4. De justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público. Ahora bien, si la citada garantía constitucional está encaminada a asegurar que las autoridades encargadas de aplicarla lo hagan de manera pronta, completa, gratuita e imparcial, es claro que las autoridades que se encuentran

obligadas a la observancia de la totalidad de los derechos que la integran son todas aquellas que realizan actos materialmente jurisdiccionales, es decir, las que en su ámbito de competencia tienen la atribución necesaria para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos de derecho, independientemente de que se trate de órganos judiciales, o bien, sólo materialmente jurisdiccionales.

Este derecho reconoce que la protección judicial debe ser expedita y pronta en beneficio de las personas que acuden al tribunal; es decir, que los juicios se resuelvan dentro de un tiempo razonablemente breve, a efecto de que la sentencia resulte formal y materialmente oportuna, evitando dilaciones indebidas que como consecuencia se puedan traducir en denegación de justicia.

El tiempo que se considera como razonablemente breve es el que se prevé en la legislación procesal de la materia que se juzga, por lo que su transgresión se traduce en una violación a la garantía de acceso a la justicia, sin embargo, cabe señalar que sobre el particular se admite una excepción, en el sentido de que el derecho a la justicia pronta debe ceder frente al derecho a la defensa, en la medida en que esos dos derechos humanos convergen en la misma jerarquía constitucional.

El fin de los recursos administrativos es el de aligerar la carga de trabajo a los tribunales y el de ser una opción para la resolución de conflictos, sin embargo, en ocasiones los recursos administrativos pueden ser un dolor de cabeza para interponerlos al convertirse en una trampa procesal, esto es, que obstaculizan de forma sucesiva el desarrollo del procedimiento, siendo por excesivas o escuetas formalidades las cuales repercuten afectando al derecho de acceso a la justicia (Carrasco, 2023)

En lo tocante al recurso de revocación existe un caso en el artículo 125 del CFF, el cual es un claro ejemplo de la trampa procesal en materia fiscal, toda vez que dicho numeral declara de manera imperativa la no opcionalidad del recurso de revocación, no obstante, se encuentra la jurisprudencia 2a./J. 113/2016 (10a.) que defiende y confirma la opcionalidad del recurso de revocación (2016).

Para López Olvera la eficacia de los recursos administrativos se encuentra limitada por la ignorancia de los administrados en materia de procedimiento administrativo. En fin, los recursos pueden tener consecuencias desagradables para los terceros interesados, en los casos en los que éstos no son de la existencia de un recurso, o cuando la administración no reconoce sus intereses (López, 2007).

Es destacable considerar que como parámetro de eficiencia el recurso de revocación no debe de exceder de tres meses para dictar la resolución la autoridad administrativa, dando a entender que realmente es expedita la resolución de un asunto, sin embargo, no puede servir de parámetro para la eficacia lo que es distinto.

2.3 Marco Jurídico

2.3.1 Derecho a la tutela judicial efectiva

Es un derecho fundamental también llamado derecho a la protección judicial, en el que cualquier persona tiene reconocido en aras de interponer un medio de defensa jurisdiccional o un recurso efectivo y obtener una protección en su esfera jurídica, a través de órganos jurisdiccionales competentes, siendo una impartición de justicia imparcial, justa y ágil (Ferrer Mac-Gregor, et al, 2014).

De manera doctrinaria se entiende que el derecho a la tutela judicial efectiva en materia fiscal se aplica en el siguiente orden de ideas: “El establecimiento de medios impugnativos a los administrados es una manifestación más del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria y es un derecho abstracto derivado del derecho de acción, respecto del cual se encuentra vinculado” (Bravo, 2012).

Dicho derecho fundamental se encuentra inmerso en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917) y en el ámbito internacional en materia de derechos humanos se encuentra establecido los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, destacando el artículo 25.1 que a la letra dice: “Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la

presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales” (1969).

El anterior precepto del instrumento internacional citado advierte: “a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes”, en el que de nueva cuenta señalo de manera específica, toda vez que dicho extracto se entiende que da la posibilidad de interponer un recurso administrativo siempre y cuando sea efectivo en aras de proteger los derechos fundamentales.

Para la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, consagra en su artículo 47, primer párrafo, el derecho judicial efectiva de la siguiente manera:

Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar (2012).

Asimismo, la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública en virtud señala en su numeral 27: “Derecho a la tutela administrativa efectiva: durante la sustanciación del procedimiento administrativo la Administración estará sometida plenamente a la Ley y al Derecho y procurará evitar que el ciudadano interesado pueda encontrarse en situación de indefensión” (2013).

De manera transversal se puede interpretar del citado artículo que la administración pública cuando realice sus actos de molestia los gobernados, esta a su vez debe de proveer en términos de ley de algún medio de defensa efectivo.

Ahora bien, de manera concreta existe un instrumento internacional que reconoce los derechos del contribuyente en la materia fiscal siendo este la Carta Derechos al Contribuyente redactado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario la cual propone un modelo de derecho positivo para que se garanticen los derechos

fundamentales de los contribuyentes, siendo aplicable al tema de estudio los siguientes numerales que a continuación se transcriben:

27. Derecho a los recursos contra actos y resoluciones tributarias, los cuales deberán sustanciarse en última instancia en vía jurisdiccional.

En fase administrativa el recurso será previo al acceso a los tribunales y, si es preceptivo, no deberá suponer un obstáculo o dilación desproporcionada para tal acceso y regirse por principios procesales semejantes a la vía judicial.

59. Derecho a que las resoluciones de recursos no empeoren la situación objetiva del contribuyente (exclusión de la *reformatio in peius*) y a que la retroacción de actuaciones para convalidar actos anulables respete las situaciones consolidadas y no pueda operar si las facultades de la Administración han prescrito.

60. Derecho a controlar las actuaciones de la Administración en ejecución de la resolución de un recurso administrativo, que anule un acto de determinación por razones de forma o que estime parcialmente un recurso por razones de fondo. Se deben limitar las facultades de la Administración para reiterar actos de determinación tributaria (2018).

Los anteriores artículos del citado instrumento internacional son la culminación del derecho a tutela judicial efectiva en el tema objeto de la investigación, en virtud que reconocen que el recurso administrativo debe regirse mediante principios similares como en la vía jurisdiccional; reconocen un alcance de mayor fondo en cuanto a la protección sobre un posible fallo negativo que se le dicte al contribuyente y que no presuponga que se esté convalidando la actuación de la autoridad, y el derecho que la autoridad se autolimite cuando resuelva un recurso administrativo por razones de forma o de fondo. Si bien existe la vía contenciosa administrativa que es de naturaleza jurisdiccional no es óbice de reconocer el papel de dar al contribuyente otro medio de defensa para estar con mayores condiciones de salvaguardar sus derechos.

Se ha elevado como garantías constitucionales y a nivel internacional el acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva siendo estos reconocidos como derechos fundamentales y que de manera genérica se ha reconocido como tutela judicial efectiva que abarca tanto en los procesos judiciales como en administrativos (Cabral, 2022).

El derecho a la tutela judicial efectiva naturalmente es ejercido en sede jurisdiccional, sin embargo, no necesariamente es exclusivo dicho derecho para poderlo aplicar en los recursos administrativo, como lo es el caso del recurso de revocación, toda vez que al gobernado si es de su interés en promover en sede administrativa dicho recurso por así causarle un mayor beneficio, por lo que como bien lo señalan el conglomerado de instrumentos jurídicos anteriormente citados se deduce que debe equipararse cualquier procedimiento tanto jurisdiccional, sea en cualquier orden jerárquico de competencia territorial, materia e incluso en el procedimiento administrativo en pro del contribuyente como lo es el caso.

Cabe destacar la descripción de dicho derecho fundamental planteado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 90/2017, donde señala tres derechos o bien etapas para la composición del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y su compatibilidad con la existencia de requisitos de procedencia de una acción:

- 1) una previa al juicio, a la que atañe el derecho de acceso a la jurisdicción;
- 2) otra judicial, a la que corresponden las garantías del debido proceso; y,
- 3) una posterior al juicio, que se identifica con la eficacia de las resoluciones emitidas con motivo de aquél. En estos términos, el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción debe entenderse como una especie del diverso de petición, que se actualiza cuando ésta se dirige a las autoridades jurisdiccionales, motivando su pronunciamiento. Su fundamento se encuentra en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme al cual corresponde al Estado mexicano impartir justicia a través de las instituciones y procedimientos previstos para tal efecto. Así, es perfectamente compatible con el artículo constitucional referido, que el órgano legislativo establezca condiciones para el acceso a

los tribunales y regule distintas vías y procedimientos, cada uno de los cuales tendrá diferentes requisitos de procedencia que deberán cumplirse para justificar el accionar del aparato jurisdiccional, dentro de los cuales pueden establecerse, por ejemplo, aquellos que regulen: i) la admisibilidad de un escrito; ii) la legitimación activa y pasiva de las partes; iii) la representación; iv) la oportunidad en la interposición de la acción, excepción o defensa, recurso o incidente; v) la competencia del órgano ante el cual se promueve; vi) la exhibición de ciertos documentos de los cuales depende la existencia de la acción; y, vii) la procedencia de la vía (2017).

Del mismo modo, el Máximo Tribunal Constitucional de México en la jurisprudencia 1a./J. 103/2017 (10a.) plantea en las etapas que le corresponden a los gobernados que no solamente va dirigido a los procedimientos jurisdiccionales, sino también a las autoridades que se pronuncien sobre la determinación de derechos y obligaciones, que ejerzan funciones jurisdiccionales (2017).

Es por ello que el derecho a la tutela judicial efectiva aplica tanto al derecho de ejercitar el recurso de revocación y en el cual es obligatorio el realizar un estudio de fondo sobre los argumentos de defensa y valoración de las pruebas adminiculadas por parte del contribuyente para poder dictar la resolución, lo anterior tiene fundamento en el siguiente criterio:

RECURSO DE REVOCACIÓN. OMISIÓN EN VALORAR LAS PRUEBAS OFERTADAS, ES ILEGAL. El artículo 130, del Código Fiscal de la Federación, dispone que en el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones, mientras que el artículo 132 del mismo Código, prevé que la resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente. Por tanto, si la autoridad administrativa resolutora de la instancia intentada, determina que no procedía a valorar las pruebas ofertadas por la recurrente, bajo el argumento de no contar con los “elementos técnicos necesarios”, ello es violatorio de los citados artículos; aunado a que esa

motivación no es suficiente para dejar de valorar pruebas, ya que es genérica, en virtud de que no especifica a qué elementos técnicos se refiere o qué es lo que necesita para realizar la valoración, incluso, pierde de vista lo dispuesto en el citado artículo 130, el cual faculta a la autoridad para acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia (Precedente IX-P-1aS-126, 2023).

El anterior criterio converge con el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio pro actione, en virtud que dicho medio de defensa administrativo no debe soslayar el argumento de formalismos o elementos técnicos a discreción de la autoridad para la valoración de las pruebas, siendo que debe estar a lo conducente del artículo 130 del mismo Código Fiscal de la Federación, siendo que el fin que persigue dicho criterio del precedente citado pudiera decirse que es la efectividad del recurso de revocación en momento probatorio.

Asimismo, cabe resaltar los siguientes párrafos del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación:

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

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

Dichos párrafos enuncian que la autoridad resolutora tendrá bajo escrutinio prudente la valoración de las pruebas si es distinta la convicción formada con relación a los hechos controvertidos, pero con la obligación de razonar su resolución en su caso. Como bien debiera ser bajo los estándares de los principios de la prueba como lo son los siguientes:

- Son objeto de prueba los hechos controvertidos.

- No son objeto de prueba el derecho, los hechos notorios o imposibles, ni aquellos que hayan sido reconocidos.
- El que afirma está obligado a probar y también lo está el que niega cuando su negación envuelve la afirmación expresa de un hecho.
- No procede desechar un medio de impugnación ni tener por no presentado el escrito de tercero interesado por la falta de aportación de pruebas.
- No se deben admitir medios de prueba que no hayan sido ofrecidos y aportados por las partes del plazo concedido, salvo el caso de pruebas supervinientes (Barrita Mendoza, 2016).

A modo de conclusión sobre la aplicación del principio de la tutela judicial efectiva aplicada en el recurso de revocación, se deben superar las limitantes que la Secretaría de Administración Tributaria impone y que realmente se dignifique y otorgue efectividad al recurso de revocación como bien lo señala Corvalán ciertas consideraciones de los recursos administrativos que se deben seguir como pilares y de forma genérica:

- Que el recurso no se establezca como un privilegio y que no comprometa la tutela judicial.
- El recurso debe ofrecer garantías y que, de no satisfacer las pretensiones del recurrente, este no obstaculice la entrada de la vía judicial. El recurso debe ser más eficaz que un procedimiento judicial per se, por su sencillez de acuerdo a sus requisitos.
- Que los recursos deban ser sencillos, expeditos y efectivos.
- Que la interposición del recurso no sea rigurosa u obligatoria, siendo que limitaría el acceso a la justicia violando el principio pro homine (2012).
-

2.3.2 Procedencia

La procedencia del recurso de revocación es contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal (CFF, 2022). Asimismo, dicho recurso procede en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras (Ley Aduanera, 1995).

Los supuestos jurídicos que encuadran la procedencia del recurso de revocación se pueden encontrar en el artículo 117 del CFF establece los siguientes supuestos:

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por 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, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

- II. Los actos de autoridades fiscales federales que:
 - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
 - 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, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código (2022).

En sentido contrario, los supuestos de improcedencia y sobreseimiento del recurso de revocación los encontramos de manera expresa en los artículos 124, 124-A y 126 del CFF.

Ahora bien, una de las peculiaridades del recurso de revocación es que su interposición es optativa como bien lo señala el artículo 120 del CFF (2022), siendo esto un beneficio para el contribuyente si es que quiere iniciar una defensa dentro del procedimiento administrativo u optar por el juicio de nulidad.

Por lo anterior es conveniente citar la tesis aislada de clave VIII-CASE-JL-9:

RECURSO DE REVOCACIÓN. PRESUPUESTOS DE PROCEDENCIA Y OPORTUNIDAD DE INTERPOSICIÓN.- De los artículos 117, fracción II, 120, 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que procede el recurso de revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo federal —en cuanto optativo— contra los actos de autoridades fiscales federales que: (i) exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que estos se han extinguido —que se haya efectuado el pago, la condonación, la compensación, la prescripción—; (ii) exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que su monto real es inferior al exigido —a condición de que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código—; (iii) se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley, o determinen el valor de los bienes embargados; (iv) afecten el interés jurídico de terceros. Asimismo, es agible precisar el momento para interponer el recurso de revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo federal —en cuanto optativo—, a saber: (i) cuando se trate de actos de autoridades fiscales federales que exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que estos se han extinguido —que se haya efectuado el pago, la condonación, la compensación, la prescripción—; o bien, exijan el pago de créditos fiscales cuando se alegue que su monto real es inferior al exigido —a condición de que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código—; dentro del plazo legal para promover el recurso de revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo federal. (ii) Cuando se trate de actos de autoridades fiscales federales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley, o determinen el valor de los bienes embargados; hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria. No

obstante, si se trata de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta, bienes inembargables o actos de imposible reparación, dentro del plazo legal para promover el recurso de revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo federal. (iii) Cuando se trate de actos de autoridades fiscales federales que afecten el interés jurídico de terceros; dentro del plazo legal para promover el recurso de revocación, o bien, el juicio contencioso administrativo federal (2022)

Por lo anterior, con base a la ley y al criterio jurisdiccional a través de un razonamiento analítico se deduce la procedencia y oportunidad para interponer el recurso administrativo cuando: se alegue alguno de los supuestos normativos de la extinción de los créditos fiscales; cuando el cobro de los créditos fiscales sea realmente inferior a lo exigido por la autoridad; frente al procedimiento administrativo de ejecución se encuentre viciado de forma y de fondo, así como de la determinación del valor de los bienes embargados; y la afectación jurídica de terceros.

Asimismo, se encuentra previsto el supuesto jurídico de la ampliación del recurso de revocación de acuerdo a la jurisprudencia VIII-P-2aS-765 que señala lo siguiente:

RECURSO DE REVOCACIÓN.- SU AMPLIACIÓN SOLO PROCEDE SI EL PARTICULAR NIEGA CONOCER EL ACTO.- LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE LA REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 09 DE DICIEMBRE DE 2013.- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 2425/2015, en la ejecutoria del doce de agosto de dos mil quince, determinó que la derogación del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación no eliminó la posibilidad de ampliar el recurso de revocación si el particular manifiesta desconocer el acto recurrido. En este contexto no es el desconocimiento de las constancias de notificación lo que genera la fase de ampliación, sino la circunstancia de que el particular haya planteado desconocer el acto recurrido. Dicho de otra forma, no procede la ampliación en el supuesto de que el recurrente conozca la resolución impugnada; pero, manifieste que no le fue notificado o que le fue ilegalmente entregado. Por

consiguiente, si el recurrente exhibe las constancias de notificación, al interponer el recurso de revocación y manifiesta que el acto fue ilegalmente notificado, entonces, no procede dicha ampliación, ya que, en ese caso, puede cuestionar las constancias desde la interposición del medio de defensa. Lo anterior se corrobora con lo expuesto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver infundada, en la ejecutoria del veintiocho de octubre de dos mil quince, la solicitud de sustitución de jurisprudencia 3/2015 (2022).

La opcionalidad del recurso como bien se ha mencionado, existe una supuesta excepción a la norma de conformidad con el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo que contempla una hipótesis normativa en la que la interposición del recurso de revocación no es optativa, para mayor dilucides se cita la porción normativa en comento:

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.

Lo anterior se traduce en que cuando se intente impugnar una resolución administrativa que anteceda o sea consecuente derivado de la resolución dictada en cumplimiento a lo resuelto en un recurso, el contribuyente deberá impugnarla porque ya hubo un acto, es decir, ya fue impugnado mediante el recurso administrativo, por lo tanto, el contribuyente deberá impugnarlo por una sola vez en la misma sede administrativa.

Sin embargo, lo anterior queda superado por la jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a continuación se describe:

ACTOS EMITIDOS EN CUMPLIMIENTO A LO RESUELTO EN UN RECURSO ADMINISTRATIVO. ES OPTATIVO PARA EL INTERESADO

INTERPONER EN SU CONTRA, POR UNA SOLA VEZ, EL RECURSO DE REVOCACIÓN ANTES DE ACUDIR AL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. El artículo 120 del Código Fiscal de la Federación revela la voluntad del legislador de conceder al particular la posibilidad de elegir la vía administrativa o la jurisdiccional para impugnar el acto lesivo, a menos de que exista alguna situación en la que deba salvaguardarse algún otro principio jurídico. Así, conforme al artículo 125, primer párrafo, del propio ordenamiento, tratándose de actos emitidos en cumplimiento a lo resuelto en un recurso de revocación, específicamente la primera vez, no existen elementos que justifiquen una excepción a aquella regla general, pues es patente el propósito de darles un tratamiento aparte de los actos antecedente o consecuente de otro previamente combatido -en los que el interesado queda obligado a acudir a la misma vía-, por lo que no puede entenderse que se haga extensiva la excepción a la oportunidad de elección de medio de defensa; sobre todo si el correlativo enunciado normativo usó el vocablo "podrá" que, en un sentido congruente y lógico, debe leerse como una posibilidad de acceder al recurso de revocación por una sola vez, pero no como una obligación de hacerlo. Por tanto, en el caso de resoluciones emitidas en cumplimiento a lo resuelto en un recurso de revocación, por una sola vez, será optativo para el interesado interponer en su contra el recurso administrativo o intentar, de manera inmediata, el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Jurisprudencia 2a./J. 113/2016 (10a.), 2016).

La anterior jurisprudencia deja en claro la incongruencia que tienen entre dos normas, esto es, una antinomia, cuando dos normas del mismo sistema jurídico, que tienen cualidades distintas por lo que colisionan a un supuesto fáctico impidiendo así su aplicación simultánea (Tesis I.4o.C.220 C, 2010), es decir, la discrepancia entre los artículos 120 y 125, primer párrafo, del CFF, siendo esto una antinomia fiscal, toda vez que el primer diverso ya declaraba la opcionalidad del recurso administrativo coartando el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva conculcando el artículo 17 de la CPEUM. A su vez, también se ha expresado en un apartado anterior dicho criterio que

confirma el supuesto de trampa procesal al poner como excepción de la norma la interposición del recurso de manera obligatoria.

2.3.3 Forma de presentación del recurso de revocación

La presentación deberá realizarse dentro de los treinta días siguientes habiéndose realizado la notificación de la resolución, deberá presentarse por medio del buzón tributario o por escrito ante la autoridad competente, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación (2022). Asimismo, se refrenda la forma de presentación del recurso de revocación en la vía en línea a través del buzón tributario de conformidad con la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19 (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2021).

El recurso de revocación deberá ser firmado por la firma electrónica del recurrente, señalando en el escrito la resolución determinante, señalando los agravios de la resolución que se impugna, la notificación, hechos controvertidos y las pruebas, a su vez, para la presentación del recurso las personas morales deberán acreditar la personalidad del representante legal mediante escritura pública o carta poder protocolizada ante notario o fedatario público. Sobre las pruebas que no se encuentren en poder del recurrente o aquellas que hubiesen podido obtenerse por estar a disposición del contribuyente, este deberá señalar el sitio o lugar que se encuentren para que la autoridad fiscal las requiera, lo anterior de conformidad al numeral 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación (2022).

Existe una controversia sobre la forma de promociones o escritos subsecuentes a la interposición del recurso de revocación, en virtud que existe un criterio de precedente de pleno por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de clave IX-P-SS-256, que expone lo siguiente:

RECURSO DE REVOCACIÓN. ES LEGAL TENERLO POR NO PRESENTADO SI EL ESCRITO O CUALQUIER OTRA PROMOCIÓN PARA DARLE TRÁMITE SE REALIZA POR VÍA DISTINTA AL BUZÓN TRIBUTARIO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 121 primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación en relación con la

Regla 2.18.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016 y la ficha de trámite 192/CFF “Recurso de Revocación en Línea” del Anexo 1-A, el medio idóneo para presentar el recurso de revocación es a través del buzón tributario. De tal suerte, que de la interpretación de dichas disposiciones se llega a la conclusión que cualquier promoción que se presente dentro de su substanciación debe necesariamente hacerse por el mismo medio; por tanto, es legal que la autoridad tenga por no presentado el recurso de revocación, si el escrito por el que se pretende solventar un requerimiento previo a su admisión, se presentó por la vía tradicional, es decir, de forma física y presencial ante las Oficinas de la resolutora. Máxime que el Código Fiscal de la Federación no establece excepción alguna para ello y el recurrente no acreditó imposibilidad para hacerlo por el medio correcto (2023).

Como bien señala el artículo 121 en sus dos primeros párrafos el recurso de revocación puede ser presentado de manera digital a través de buzón tributario o mediante escrito ante la autoridad competente, sin embargo, el criterio anteriormente aludido delimita que una vez presentado el recurso se debe seguir con la misma forma de presentación como fue la primigenia, no obstante, dicho criterio reconoce que el Código Fiscal de la Federación no establece ninguna excepción pero la justificación es acreditar que el recurrente este imposibilitado para hacerlo por el mismo medio.

CAPÍTULO III DISEÑO METODOLÓGICO

3.1 Metodología y diseño de investigación

El estudio sobre la efectividad del recurso de revocación en materia fiscal en México es fundamental para comprender la protección de los derechos de los contribuyentes frente a posibles actos indebidos por parte de las autoridades fiscales. Para abordar este tema de manera integral, se propone una metodología de investigación que se aplicó una visión heurística, es decir, mediante un procedimiento de actos mentales que se caracterizan por ser interpretativo por realizar una relación de los hechos del caso en conjunto con las normas jurídicas; así como de ser asociativo al ser necesario involucrar hechos, normas y decisiones ejecutadas, y por último se caracteriza por ser volitivo al ser de naturaleza humana el decidir y estar apegado a razonamientos se puede tener la voluntad de disuadir o discrepar en las conclusiones (González, 2006).

La presente investigación se centra en el análisis del recurso de revocación contemplado en el ámbito fiscal federal de México, específicamente examinando en qué medida cumple con su función tuitiva de los derechos del contribuyente frente a posibles arbitrariedades o ilegalidades cometidas por las autoridades hacendarias.

Si bien la legislación tributaria reconoce formalmente este instrumento de impugnación directa ante la misma autoridad emisora del acto, en los hechos su virtualidad protectora ha sido puesta en duda.

En primer lugar, se llevará a cabo una revisión exhaustiva de la legislación fiscal mexicana relacionada con el recurso de revocación. Este análisis permitirá comprender el marco normativo que rige este recurso, sus fundamentos legales, procedimientos y condiciones para su aplicación.

En segundo término, se realizará una revisión de la literatura académica y jurisprudencial existente sobre el tema. Esta revisión bibliográfica servirá para contextualizar el estudio, identificar precedentes, casos relevantes y percepciones de expertos en el campo, así como para comprender la evolución histórica del recurso de revocación en el ámbito fiscal mexicano.

Consecuentemente, se presentarán los tipos de sentidos de las resoluciones de manera didáctica y orientadora como preámbulo, para después realizar una recopilación de datos sobre el sentido de las resoluciones del recurso de revocación que se hayan interpuesto dentro de tres periodos los cuales por su naturaleza objetiva se aplicó un análisis de lo general a lo particular para poder inferir en la efectividad del recurso, así como se presentará un caso práctico el cual se aglutinara con toda la información doctrinaria, criterios de tesis y jurisprudencia.

Finalmente, se formularán recomendaciones específicas basadas en los hallazgos de la investigación. Estas recomendaciones estarán dirigidas a mejorar la efectividad del recurso de revocación y fortalecer la protección de los contribuyentes en el ámbito fiscal mexicano.

3.2. Identificación y elección del método

El método del presente trabajo de investigación lo es el método cualitativo ya que con la selección de dicho método se partirá con el análisis de la variable del recurso de revocación si este es útil para el contribuyente de acuerdo a los diversos objetivos planteados, y se sujeta al tipo de investigación correlacional toda vez que nos ofrece el predecir resultados, explicar relación entre las variables así como el de cuantificarlas (Sampieri, R. H, 2022), sin embargo, por la naturaleza de la figura del recurso de revocación al ser creado por la legislación en materia fiscal como se ha venido planteado que es un medio de defensa en sede administrativa para el contribuyente, se pretende obtener criterios o “estrategias” de la aplicación del recurso para sacar conclusiones en pro del contribuyente.

De acuerdo a los otros tipos de investigación seleccionados: documental, descriptiva y explicativa se recopilará la información para su detallada descripción del contenido de cada variable y así realizar una explicación con base en el paradigma crítico para dar una amplitud sobre a los derechos y defensa del contribuyente, ya que el trabajo de investigación pretende generar una amplitud de consideraciones para la defensa del contribuyente así como se obtengan conclusiones propositivas para los derechos del contribuyente.

3.3 Descripción del método elegido

El método cualitativo se caracteriza por tener un procedimiento sistemático, flexible al poder recopilar información que reconstruya la realidad, al interactuar con el problema de estudio, dicho método va dirigido a enfocar la interpretación de los datos mediante teorías para obtener respuestas de la investigación planteada, siendo regularmente información no numérica, teniendo como fin la descripción de las cualidades de los hechos y fenómenos (Escudero Sánchez & Cortez Suárez, 2018). Es por ello que con dicho método se enfocara a estudiar las características de las variables del tema, con el fin de lograr un resultado para formar un todo, dentro de lo particular a lo general.

Específicamente el trabajo de investigación se sujeta a la investigación jurídica cualitativa, la cual es un procedimiento sistemático que tiene como fin el indagar, interpretar los fenómenos sin realizar mediciones o generalizar, teniendo una búsqueda subjetiva, atendiendo a la interpretación; se advierte que en dicho método no se espera con exactitud un mismo resultado en virtud de los diverso cambios de la realidad social, como lo es el caso, el de la reformas de las leyes, novedosos criterios jurisdiccionales, políticas públicas, entre otras variables que inciden en obtener por ende un resultado diverso con el fin de construir bases sólidas para reaccionar en un momento dado (Maldonado Méndez, Báez Corona, Armenta Ramírez, & Díaz Córdoba, 2019)

3.4 Diseño de investigación

La presente investigación se enfocará en analizar, desde una óptica cualitativa, la medida en que el recurso de revocación en materia fiscal federal opera en México como un mecanismo efectivo de protección de los derechos del contribuyente. Se eligió la investigación documental la cual es descrita como:

Aquella estrategia orientada a revisar y reflexionar sistemáticamente las realidades teóricas de diferentes fuentes y campos de la ciencia, indagando e interpretando sus datos, valiéndose de métodos e instrumentos que ayudan a obtener resultados que pueden sustentar el desarrollo de la creación científica (Escudero Sánchez & Cortez Suárez, 2018).

Asimismo, se realizará un diseño interpretativo ya que se implementará la teoría fundamentada la cual es entendida como:

Una metodología de investigación orientada a descubrir teorías que residen en datos de un fenómeno particular, por tanto, su objetivo es desarrollar declaraciones proposicionales a partir de informaciones recabadas y analizadas sistemáticamente sobre asuntos culturales (Ídem).

Ahora bien, para Sampieri, R. H, la teoría fundamentada la describe de la siguiente manera: “El diseño de teoría fundamentada utiliza un procedimiento sistemático cualitativo para generar una teoría que explique en un nivel conceptual una acción, una interacción o un área específica” (2022).

La teoría fundamentada inicia su estructura con la recopilación de información, proponiendo la construcción de conceptos partiendo de la información obtenida, para poder categorizarlas, establecer relaciones, esto es, el surgimiento de la interacción de los datos para poder generar teorías sustantivas, siendo estas entendidas las que nacen de la relación, comparación o interacción de teorías existentes de un área determinada (Schettini & Cortazzo, 2015).

Por lo que será necesario profundizar mediante el estudio detallado de casos específicos para identificar posibles patrones, tendencias, irregularidades o áreas de mejora, en los que se revoca o modifica el acto impugnado.

Mediante análisis de contenido cualitativo de las resoluciones del corpus se buscarán identificar:

- Los argumentos de impugnación esgrimidos con mayor frecuencia por los contribuyentes
- Los criterios y razonamientos esgrimidos por la autoridad en las resoluciones
- Los tipos de argumentos que tienen mayor o menor tasa de éxito.
- Posibles sesgos, omisiones o inconsistencias en la fundamentación de las resoluciones.

El mapeo y categorización de estos elementos permitirá determinar áreas de mejora para fortalecer la función tuitiva que debe cumplir este recurso.

3.4.1 Técnica de recolección de datos

En el presente trabajo de investigación se utilizara como método de recolección de datos la síntesis bibliografica aplicando la tecnica de sistematización bibliográfica (Rojas Soriano, 2013), siendo los documentos, registros materiales y artefactos los instrumentos a utilizar como bien comenta Sampieri, R. H., los cuales son revistas científicas, libros, legislación nacional, tratados internacionales, tesis de investigación, entre otros trabajos de investigación, se aplicó a los datos recopilado un análisis de contenido, en el que se desentrañara el significado de cada concepto vital (2014).

Se empleará la técnica de investigación documental siendo las fichas de trabajo la cual apoya al investigador en concentrar, clasificar y ordenar la información en razón de las variables del tema de investigación, con el fin de realizar el marco conceptual y teórico resumiendo la información y tratando de tomar la esencia del autor para poder a inferir ideas objetivas (Rojas Soriano, 2013), por lo que en la presente investigación se aplicó dicha técnica comparando los conceptos doctrinales, teóricos de los diferentes autores, como de distintas épocas, del mismo modo se concentrará la legislación vigente, los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y demás criterios jurisdiccionales.

De igual forma se refrenda el tipo de investigación analítico que ha sido seleccionado en la presente tesis, por la naturaleza de los conceptos teóricos y de principios.

De acuerdo a Escudero Sanchez & Cortez Suarez se tomara el procedimiento de análisis documental el cual consiste en:

- Indagar y catalogar los documentos identificados y disponibles.
- Escoger aquellos documentos o fuentes informativas más pertinentes que contribuyan en la investigación.
- Efectuar un proceso de lectura profunda de los documentos seleccionados, con el propósito de extraer los elementos relevantes de ellos.

- Realizar una lectura cruzada y comparativa de los documentos o de los extractos de los documentos.
- • Construir una síntesis comprensiva global, acerca de la realidad humana analizada (2018)

3.5 Instrumentos de recolección de información

Se realizará una recopilación de documentos, registros, y todos aquellos datos cualitativos que resultaran esenciales para entender el fenómeno de estudio, dichos documentos para su análisis son libros, revistas científicas, legislación, tratados internacionales entre otros documentos. La gran ventaja de este instrumento es que puede ser analizado y consultado las veces que sean necesarias, sin embargo, siempre se debe de tener la autenticidad de los datos y que estos estén completos (Sampieri, R. H, 2022), dicho instrumento se aplicó la técnica de análisis de contenido cualitativo.

Como se ha venido señalando en la presente investigación sobre el método de investigación cualitativo el cual se está aplicando sobre las teorías, principios, ideas, derechos humanos del contribuyente, los instrumentos de recolección de información son las fichas de trabajo bibliográfico, el cual consiste en una forma de recolección de datos sistematizando la información como el título de la obra, título o subtítulos, identificación del autor y el contenido de la obra que quiere incluirse, sin embargo, de forma preliminar puede integrarse dicha información en subrayar o destacar las fuentes de información (Ponce de León, Luis, 2011)

CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1 La aplicación del control difuso en las autoridades administrativas

En el presente capítulo se aplicó el instrumento de recolección de información de datos cualitativos como lo son la legislación, teorías o doctrina, criterios jurisdiccionales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del TFJA, análisis e interpretaciones, confrontándose entre sí para obtener una síntesis sobre la obligatoriedad de las autoridades administrativas de aplicar el control difuso.

A manera de preámbulo, a partir de la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 se ha venido una transformación en la aplicación de los derechos humanos para la resolución de asuntos jurisdiccionales, siendo como precursores las criterios resueltos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las resolución de las contradicciones de tesis de los expedientes 912/2010 y 293/2011, así como la inserción de los criterios de la sentencia dictada por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Rosendo Radilla vs El Estado Mexicano, generaron dos mecanismos de interpretación en materia de control de constitucionalidad: el control concentrado de constitucionalidad y el control difuso, para el alcance del principio pro persona (Soto Flores, 2016).

Acorde a los artículos 1 y 133 de la Constitución Federal de México, las autoridades jurisdiccionales se ven obligadas a respetar los derechos humanos establecidos en la Constitución Federal (Ferrer Mac-Gregor, E., Martínez Ramírez, F., & Figueroa Mejía, G., 2014), así como la jurisprudencia que contenga interpretación en pro de los derechos humanos, criterios vinculantes de la Corte interamericana, como bien lo establece la jurisprudencia XXVII.1o.(VIII Región) J/8:

CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD EX OFFICIO. SUS PRESUPUESTOS FORMALES Y MATERIALES DE ADMISIBILIDAD Y PROCEDENCIA. Aun cuando el control difuso de constitucionalidad - connotación que incluye el control de convencionalidad- que ejercen los órganos jurisdiccionales en la modalidad ex officio no está limitado a las manifestaciones o actos de las partes, pues se sustenta en el principio iura

novit curia, ello no implica que deba ejercerse siempre, pues existen presupuestos formales y materiales de admisibilidad y procedencia que deben tenerse en cuenta. La ley, la jurisprudencia y la práctica muestran que algunos de esos presupuestos, que de no satisfacerse impedirán su ejercicio, de manera enunciativa son: a) que el juzgador tenga competencia legal para resolver el procedimiento o proceso en el que vaya a contrastar una norma; b) si es a petición de parte, que se proporcionen los elementos mínimos, es decir, debe señalarse con toda claridad cuál es el derecho humano o garantía que se estima infringido, la norma general a contrastar y el agravio que le produce, pues de otra forma, sin soslayar su carácter de conocedor del derecho, el juzgador no está obligado a emprender un estudio expreso oficioso de los derechos humanos o preceptos constitucionales o convencionales que se le transcriban, o que de manera genérica se invoquen como pertenecientes al sistema; c) debe existir aplicación expresa o implícita de la norma, aunque en ciertos casos también puede ejercitarse respecto de normas que, bien sea expresa o implícitamente, deban emplearse para resolver alguna cuestión del procedimiento en el que se actúa; d) la existencia de un perjuicio en quien solicita el control difuso, o bien irrogarlo a cualquiera de las partes cuando se realiza oficiosamente; e) inexistencia de cosa juzgada respecto del tema en el juicio, pues si el órgano jurisdiccional ya realizó el control difuso, estimando que la norma es constitucional, no puede realizarlo nuevamente, máxime si un juzgador superior ya se pronunció sobre el tema; f) inexistencia de jurisprudencia obligatoria sobre la constitucionalidad de la norma que emiten los órganos colegiados del Poder Judicial de la Federación, porque de existir, tal criterio debe respetarse, pues el control concentrado rige al control difuso y, g) inexistencia de criterios vinculantes respecto de la convencionalidad de la norma general, ya que conforme a las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos son vinculantes para los tribunales del Estado Mexicano (2013).

Lo anterior es un criterio el cual establece los requisitos y formalidades para la configuración del control difuso, el cual se aplica con el fin de aplicar los derechos humanos contenidos en los instrumentos jurídicos antes mencionados. La interpretación de los instrumentos jurídicos que contienen derechos humanos: CPEUM, así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial (instrumentos jurídicos nacionales), tratados internacionales en materia de derechos humanos y criterios vinculantes de la Corte Interamericana, así como sus criterios orientadores de la jurisprudencia y sus precedentes son instrumentos jurídicos para la defensa de los derechos del contribuyente.

El control difuso de constitucionalidad y convencionalidad es un mecanismo por el cual cualquier juez u operador jurídico puede desaplicar una norma jurídica que considere contraria a la Constitución y los pactos internacionales en materia de derechos humanos. Este control permite garantizar la supremacía constitucional y la regularidad del orden jurídico desde todos los ámbitos del poder público (Highton, 2010). En cambio, el control difuso de convencionalidad trata de defender la supremacía del Pacto de San José de Costa Rica, tratado materia de derechos humanos que por región México se encuentra adherido velando por los derechos humanos contenidos en ellos e incluso por encima de la CPEUM. (Sagüés, 2010).

Es por tanto que el control difuso de constitucionalidad y de convencionalidad implica que los operadores jurídicos al encontrarse con una norma que contravenga la Constitución Federal o algún tratado internacional en materia de derechos humanos, tienen la facultad de no aplicarla o interpretarla de conformidad con la misma.

Por lo anterior, surge la siguiente interrogante ¿Es obligatorio que el Servicio de Administración Tributaria deba aplicar el control difuso? O ¿La aplicación del control difuso es exclusivo para los operadores jurídicos?

Dicha interrogante nos arroja ciertas conjeturas o indagaciones sobre al tema de estudio, esto es, si bien es cierto dicha autoridad administrativa no es un operador jurídico, ni es su función principal llevar funciones de impartición de justicia, más si el de

realizar decisiones que puedan dirimir las controversias con los contribuyentes como lo es dentro de la sustanciación del recurso administrativo de revocación.

Por tanto, existen autores que a través de sus obras científicas analizan la obligación de la aplicación del control difuso como bien afirma Reyes Sánchez que la autoridad tiene el mandato de tutelar los derechos fundamentales de los gobernados en virtud que: “La autoridad está para garantizar el pleno desarrollo de los derechos sustanciales de los seres humanos de cuya voluntad se originó su propia existencia, luego entonces se le dota de facultades competenciales para desarrollar la función pública mandatada” (Reyes, 2011).

De manera concreta para Del Rosario Rodríguez el control difuso la debe ejercer cualquier clase de autoridades como bien lo asevera de la siguiente manera:

El hecho de que toda autoridad deba actuar en el ámbito de su competencia, tratándose de la aplicación efectiva del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad con apego a la regularidad constitucional, significa que debe promover, respetar, proteger y garantizar la vigencia de los derechos humanos, y por ende, del principio *pro personae*, lo cual se sustenta en un mandato constitucional dirigido no sólo a los jueces, sino a toda clase de autoridad (Del Rosario, 2015).

En el caso de las autoridades administrativas, el control difuso cobra relevancia ya que en sus actuaciones cotidianas están aplicando y ejecutando normas jurídicas de forma directa frente a los gobernados en la que pueden verse afectados su esfera jurídica y derechos fundamentales. Al ser parte de la administración pública, tienen el deber de velar por la legalidad y respeto a los derechos humanos establecidos constitucionalmente. Por lo que se deduce la cita del autor, las autoridades administrativas deben de alguna otra forma velar por la protección de los derechos fundamentales del gobernado por encima de las atribuciones o funciones que le han sido encomendadas en un marco normativo.

Es por ello que es complejo el considerar como obligación la aplicación del control difuso en las autoridades administrativas; en este sentido, es necesario precisar que el

interés individual se jerarquiza, o armoniza con el interés en general, en razón de principios rectores constitucionales que, en caso de no obedecerlos la Constitución dispone de medios de defensa para limitar el exceso de poder o las posibles arbitrariedades que pueda realizar la autoridad, esto es, el control de legalidad, el cual debe de ponderarse el equilibrio de la función de potestad de la autoridad y los derechos para la defensa del gobernado (Reyes, 2011).

Es un tema complejo y delicado sobre la aplicación y el alcance del control de constitucionalidad y de convencionalidad, tanto es así que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido una interpretación mediante una tesis aislada en el que las autoridades administrativas no pueden realizar una interpretación del control concentrado o difuso en virtud que extralimitar sus facultades, es decir, inaplicar o declarar la invalidez de un dispositivo jurídico ni siquiera bajo el argumento de una reparación de derechos humanos, por tanto, conculcarían los derechos humanos de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales. En esa tesitura, las autoridades administrativas deben de interpretar las normas con el sentido más favorable, sin dejar de lado sus atribuciones y competencias del que fueron encomendadas. (Tesis 2a. CIV/2014 (10a.), 2014).

En efecto, Fajardo considera dentro del control de convencionalidad puede operar como una garantía administrativa de los derechos humanos. Una autoridad administrativa puede enfrentarse a un supuesto de una norma jurídica cuya aplicación podría resultar en una violación de derechos humanos. Para que una autoridad administrativa pueda inaplicar dicha norma, es esencial que tenga la competencia necesaria en el marco del derecho interno. Sin embargo, la inaplicación debe ser un recurso excepcional, mientras que la interpretación conforme de las normas es un enfoque metodológico fundamental del control de convencionalidad (2015).

Como bien se ha señalado anteriormente el control difuso consiste en que los operadores jurídicos desapliquen la norma que viola derechos humanos, sin embargo, en torno a la materia fiscal los juzgadores de dicha materia están de igual forma obligados a analizar si la norma que controvierte el actor es inconstitucional o inconvencional, por

lo cual es preciso considerar el criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la jurisprudencia siguiente:

CONTROL DIFUSO. SU EJERCICIO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Si bien es cierto que, acorde con los artículos 1o. y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades jurisdiccionales ordinarias, para hacer respetar los derechos humanos establecidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, pueden inaplicar leyes secundarias, lo que constituye un control difuso de su constitucionalidad y convencionalidad, también lo es que subsiste el control concentrado de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, cuya competencia corresponde en exclusiva al Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad. La diferencia entre ambos medios de control (concentrado y difuso), estriba en que, en el primero, la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación encargados de su ejercicio es precisamente el análisis de constitucionalidad y convencionalidad de leyes, por tanto, la controversia consiste en determinar si la disposición de carácter general impugnada expresamente es o no contraria a la Constitución y a los tratados internacionales, existiendo la obligación de analizar los argumentos que al respecto se aduzcan por las partes; en cambio, en el segundo (control difuso) el tema de inconstitucionalidad o inconvencionalidad no integra la litis, pues ésta se limita a la materia de legalidad y, por ello, el juzgador por razón de su función, prescindiendo de todo argumento de las partes, puede desaplicar la norma. Ahora bien, en el juicio contencioso administrativo, la competencia específica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es en materia de legalidad y, por razón de su función jurisdiccional, este tribunal puede ejercer control difuso; sin embargo, si el actor formula conceptos de nulidad expresos, solicitando

al tribunal administrativo el ejercicio del control difuso respecto de determinada norma, de existir coincidencia entre lo expresado en el concepto de nulidad y el criterio del tribunal, éste puede inaplicar la disposición respectiva, expresando las razones jurídicas de su decisión, pero si considera que la norma no tiene méritos para ser inaplicada, bastará con que mencione que no advirtió violación alguna de derechos humanos, para que se estime que realizó el control difuso y respetó el principio de exhaustividad que rige el dictado de sus sentencias, sin que sea necesario que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva en ese sentido, dando respuesta a los argumentos del actor, pues además de que el control difuso no forma parte de su litis natural, obligarlo a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del tribunal administrativo en competencia específica. Así, si en el juicio de amparo se aduce la omisión de estudio del concepto de nulidad relativo al ejercicio de control difuso del tribunal ordinario, el juzgador debe declarar ineficaces los conceptos de violación respectivos, pues aun cuando sea cierto que la Sala responsable fue omisa, tal proceder no amerita que se conceda el amparo para que se dicte un nuevo fallo en el que se ocupe de dar respuesta a ese tema, debido a que el Poder Judicial de la Federación tiene competencia primigenia respecto del control de constitucionalidad de normas generales y, por ello, puede abordar su estudio al dictar sentencia. Si, además, en la demanda de amparo se aduce como concepto de violación la inconstitucionalidad o inconvencionalidad de la ley, el juzgador sopesará declarar inoperantes los conceptos de violación relacionados con el control difuso y analizar los conceptos de violación enderezados a combatir la constitucionalidad y convencionalidad del precepto en el sistema concentrada (Jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.), 2014).

Dicho análisis del control difuso aplicado al juicio contencioso administrativo que desentraña el máximo tribunal de justicia de México aborda de una manera concisa la distinción entre el control concentrado y el control difuso, en el que el primero es aquél

que es una atribución específica y principal de los tribunales constitucionales el de realizar un análisis profundo y desaplicar las normas contrarias a la constitución o los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y la segunda, la obligación de un tribunal ordinario de desaplicar una norma inconstitucional o inconvencional, no obstante, dicha jurisprudencia menciona que el TFJA no tiene la obligación para que desarrolle una justificación jurídica exhaustiva, toda vez que si decide el no considerar la inaplicación de una norma, solo bastara señalar que el actor no menciona violación alguna de derechos humanos, respetando así el principio de exhaustividad en las sentencias.

Ahora bien, la implicación de ejercer la inaplicación de una norma jurídica por ser contraria al orden constitucional o de derechos humanos contenidos en tratados internacionales, así como el de confirmar o validar que dicha norma se ajusta a los estándares constitucionales o fundamentales, consiste en contrastar el ámbito jurídico superior y ordinario. Siendo una operación jurídica compleja, por no ser que los ordenamientos se encuentren en un mismo plano, sino ponderar la supremacía constitucional y los derechos humanos. No se trata de una operación jurídica común y corriente en la que conjuntamos disposiciones de un mismo cuerpo normativo o de ordenamientos que se hallan en un mismo plano, sino de una en que el criterio básico de decisión es el principio de jerarquía normativa, más precisamente la supremacía constitucional y de los derechos humanos, esto es, realizar una interpretación a la luz del artículo 1° de la CPEUM, párrafo segundo, estableciendo alcances. (Cervantes, et al, 2013).

Por último, es menester señalar que de acuerdo al Amparo en revisión 509/2012 que en pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que las autoridades administrativas carecen de facultades tanto para declarar la inconstitucionalidad de una norma como para inaplicar las normas en un caso concreto, toda vez que no se encuentra en el marco de sus competencias (2013).

A su vez, se cita un extracto del amparo en revisión en comento sobre la razón que tomó el Alto Tribunal a manera de conclusión:

De manera que en la jurisprudencia de la Corte y en el ejercicio práctico que viene desarrollándose en los países de América, el Control de Convencionalidad dista de ser una suerte de puerta para un “sálvese quien pueda” y que cualquier autoridad pueda decidir inaplicar una norma porque así le parece, porque lo que la Corte Interamericana ha enfatizado es que ese ejercicio de control de la convencionalidad está esencialmente dirigido a la función judicial y, en segundo lugar, a que se haga dentro del marco de las respectivas competencias de cada cual, regulaciones que corresponde establecer a las normas internas, a las normas constitucionales y legislativas de cada uno de los países (Amparo en revisión 509/2012,2013).

Se deduce entonces de lo anteriormente aglutinado que la inaplicación de normas es una de las posibles consecuencias del control, y en el ámbito administrativo, debe llevarse a cabo de manera excepcional y respetando el reparto de competencias que establece el derecho nacional. Además, las decisiones tomadas en el ejercicio del control de convencionalidad, al ser actos de autoridad, deben estar sujetas a controles adicionales de convencionalidad (Fajardo,2015).

4.2 Informes sobre los numeros de resoluciones del recurso de revocación

Se empleó una recopilación de datos mediante la Plataforma Nacional de Transparencia sobre resoluciones públicas que da a conocer por ejercicios anuales la autoridad tributaria, lo que nos ayuda a darnos cuenta de que la idea del recurso de revocación que interponen los contribuyentes. Sin embargo, para el periodo del año 2022 únicamente se pudieron obtener 400 resoluciones, en virtud que en la Plataforma Nacional de Transparencia se obtiene hasta el último periodo de actualización de ese año y por otro lado los datos de los periodos 2020 y 2021 evidentemente se pudieron obtener más resoluciones por ser obtenidos en el último periodo de actualización del año 2022.

A continuación, a medida de conocer si hubo un aumento en la interposición de recursos de revocación, en el ejercicio de 2021 disminuyo el uso de dicho recurso respecto del 2020, sin embargo, en el año 2021 se obtuvo más del doble de resoluciones en beneficio de los recurrentes siendo una cifra considerable y a destacar. Asimismo, en las resoluciones del ejercicio 2022 se obtuvieron el 31% de resoluciones en beneficio de

los recurrentes en relación con el total del número de las resoluciones recopiladas hasta ese último año. Quedando de manifiesto que se va por buen camino la obtención de los resultados de las resoluciones, no obstante, se encuentra en común en los tres ejercicios que hay muchas resoluciones en el supuesto de improcedencia de conformidad con el artículo 133, fracción I del CFF, siendo apreciable pues muchas veces los recurrentes no subsanan las prevenciones que la autoridad requiere, por lo que, dichas cifras hacen que se parezca muy tumultuosas el interponer el recurso de revocación.

Por último, a pesar que existan bastantes resoluciones que mandan a reponer el procedimiento o que se emita una nueva resolución de acuerdo al artículo 133, fracción III del CFF, sigue quedando el contribuyente con la oportunidad de combatir las resoluciones determinantes vía procedimiento contencioso administrativo federal, pudiendo incluso realizar conceptos de impugnación novedosos de acuerdo al principio de litis abierta, así como robustecer lo ya esgrimido en los agravios del recurso administrativo, ahora dentro de los conceptos de impugnación para dejar en claro al TFJA la nulidad de las actuaciones de la autoridad administrativa.

SENTIDOS DE LAS RESOLUCIONES DEL RECURSO DE REVOCACIÓN					
Ejercicio	Artículo 133, fracción I del CFF.	Artículo 133, fracción, II del CFF.	Artículo 133, fracción, III del CFF.	Artículo 133, fracción, IV del CFF.	Artículo 133, fracción, IV del CFF.
	Improcedencia	Confirma el acto	Mandar a reponer el procedimiento o emisión de nueva resolución	Dejar sin efectos el acto	Modificación del acto impugnado
2020	398	665	248	71	2

2021	414	336	210	172	0
2022	112	139	25	124	0

Tabla 1. Sentido de las resoluciones del recurso de revocación de 2020 a 2022.

Fuente: Elaboración Propia con datos de la Plataforma Nacional de Transparencia (PNT) de los ejercicios 2020, 2021 y 2022.

A continuación, se expresarán mediante interrogantes y respuestas de interés los datos obtenidos de la anterior tabla citada.

1. ¿Cuántas resoluciones derivado de la tramitación de los recursos de revocación se han presentado dentro de los ejercicios de 2020 a 2022?

R: 2916

2. ¿Cuántas resoluciones derivado de la tramitación de los recursos revocación se han resuelto favorablemente al contribuyente de los ejercicios de 2020 a 2022?

R: 367

3. ¿Cuántas resoluciones derivado de la tramitación de los recursos de revocación se ha reconocido la validez de la autoridad de los ejercicios de 2020 a 2022??

R: 1140

4. ¿Cuántas resoluciones derivado de la tramitación de los recursos de revocación han sido improcedentes para la autoridad de los ejercicios de 2020 a 2022??

R: 924

5. ¿Cuántas resoluciones derivado de la tramitación de los recursos de revocación ha mandado a reponer el procedimiento o que se emita nueva resolución de los ejercicios de 2020 a 2022??

R: 483

6. ¿Cuántas resoluciones derivado de la tramitación de los recursos de revocación ha modificado el acto impugnado de los ejercicios de 2020 a 2022??

R: 483

4.3 Ventajas y desventajas del recurso de revocación

En este apartado se señalarán las ventajas y desventajas del uso del recurso de revocación, tomando en cuenta criterios jurisdiccionales, legislación, opiniones de la práctica jurídica, entre otros.

Ventajas

- Resolución del recurso de revocación en un término no mayor a tres meses, de conformidad con el artículo 131 del CFF (Código Fiscal de la Federación, 2017).
- Para la interposición del recurso es de una forma más sencilla sobre los requisitos de procedencia como un juicio y es más económico procesalmente hablando.
- La interposición del recurso de revocación implica la oportunidad de poder realizar conceptos de defensa novedosos ante los agravios de la resolución recurrida en la instancia administrativa, como bien lo señala el artículo 1 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo donde se advierte el principio de litis abierta.
- El contribuyente no está obligado a garantizar el interés fiscal para obtener la suspensión ante el procedimiento administrativo de ejecución derivado del acto de molestia de la autoridad fiscal de conformidad con el artículo 144, segundo párrafo del CFF (Código Fiscal de la Federación, 2017).
- La última oportunidad para aportar pruebas ante la autoridad fiscal, esto porque se deduce sobre los requerimientos o actos de molestia de la autoridad que se realizaron previó a la imposición de la resolución determinante y que bien por medio de pruebas fehacientes o perfeccionadas ante el procedimiento administrativo se pueda anular la actuación de la autoridad.
- El recurso administrativo suele no tener un costo elevado en relación con un juicio de nulidad por la prontitud y sencillez que por naturaleza tiene el recurso.

Posiblemente por la falta de información se desconocen estas ventajas que tiene un contribuyente afectado, por lo que el profesionista de la materia teniendo estos conocimientos podrá asesorar a los contribuyentes que se encuentren en esta situación y además él mismo cuenta con todos los elementos necesarios para implementar este medio de defensa con total destreza profesional y con seguridad.

Desventajas

- Se puede decir dentro de la práctica la autoridad administrativa omite en darle la razón al contribuyente en virtud de ser de naturaleza meramente recaudatoria por lo que por instrucciones no resuelve legalmente o se retardan, por lo que muchas veces el gobernado considera que es una pérdida de tiempo (Rumoroso, 2015).
- En muchos de los casos los recursos administrativos pueden verse como máquinas confirmatorias de los actos impugnados sin entrar en el fondo del asunto o reconocer errores de las deficiencias planteadas, reflejando la carencia de una instauración de un Estado de derecho (Tron, 2007), consecuentemente genera una incertidumbre al contribuyente para incoar el recurso administrativo y en cierto modo una pérdida de tiempo.

4.4 Objetivos y finalidad del recurso de revocación

El recurso de revocación en México constituye un instrumento fundamental en el ámbito fiscal que busca salvaguardar los derechos de los contribuyentes y asegurar un sistema tributario más justo y equitativo. Sus objetivos y finalidades se orientan hacia la protección de los intereses de los contribuyentes, la corrección de posibles errores administrativos y la garantía de un proceso legal justo dentro del ámbito fiscal.

Uno de los principales objetivos del recurso de revocación es brindar a los contribuyentes una vía administrativa para impugnar y cuestionar actos fiscales emitidos por la autoridad competente. Esto permite que los contribuyentes puedan defenderse ante decisiones que consideren improcedentes, injustas o contrarias a la normativa fiscal vigente (Alvarenga, 2021).

Otro objetivo es proporcionar a los contribuyentes la oportunidad de que la misma autoridad que emitió el acto fiscal tenga la posibilidad de revisar y reconsiderar su

decisión. Esto favorece la corrección de posibles errores o interpretaciones incorrectas de la normativa fiscal por parte de la autoridad, permitiendo una revisión interna que evite llevar el caso directamente a instancias judiciales.

El recurso de revocación también tiene como finalidad agotar una instancia administrativa previa a la vía judicial, lo cual contribuye a la descongestión de los tribunales y agiliza la resolución de controversias fiscales. Al ofrecer un medio de defensa administrativo, se busca reducir la judicialización de conflictos y fomentar la resolución de disputas en un ámbito más ágil y cercano a las partes involucradas.

Otro propósito es garantizar la seguridad jurídica y el debido proceso de los contribuyentes. El recurso de revocación permite que los contribuyentes sean escuchados y presenten sus argumentos y pruebas ante la autoridad fiscal en sede administrativa, asegurando así el respeto a sus derechos fundamentales y el acceso a una defensa adecuada en el ámbito tributario.

La importancia del recurso de revocación radica en ofrecer a los contribuyentes una instancia administrativa para impugnar decisiones fiscales antes de recurrir a instancias judiciales, promoviendo así una resolución ágil y cercana a las partes involucradas. Este mecanismo busca corregir posibles errores administrativos y garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes en el ámbito tributario.

El proceso de interposición del recurso de revocación está regido por los lineamientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Los contribuyentes tienen un plazo determinado para presentar su solicitud de revocación después de la notificación del acto fiscal impugnado, debiendo seguir ciertos procedimientos y requisitos formales establecidos por la normativa.

Una de las características clave del recurso de revocación es que la misma autoridad que emitió el acto fiscal impugnado es la encargada de revisar y reconsiderar su decisión, lo cual permite una instancia interna de revisión sin necesidad de acudir inicialmente a instancias judiciales externas (Jiménez, 2013).

Los objetivos y finalidades del recurso de revocación en México están orientados hacia la protección de los derechos de los contribuyentes, la corrección de posibles errores administrativos, la agilización de la resolución de controversias fiscales, la garantía de un proceso legal justo y el fomento de la seguridad jurídica en el ámbito tributario. Este mecanismo busca equilibrar el poder de la autoridad fiscal con la defensa de los contribuyentes, promoviendo un sistema tributario más transparente, equitativo y respetuoso de los derechos del contribuyente.

Es importante señalar que, si bien el recurso de revocación es un medio de defensa administrativo, su agotamiento puede ser un requisito para poder iniciar otros medios de defensa, como el juicio contencioso administrativo. Esto subraya su relevancia como una etapa preclusiva dentro del proceso de defensa del contribuyente.

PROPUESTA DE MODIFICACIÓN DE LEY

Como se examinó en el capítulo 2 de este estudio se denota una inconstitucionalidad en el CFF en virtud colisionan los artículos 120 y 125, primer párrafo, confirmándose una antinomia, así como se configura la figura de trampa procesal para la interposición del recurso de revocación en el supuesto que señala el artículo 125 del CFF. Por tal motivo la propuesta que se plantea es la siguiente:

Tabla 2. PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 125, PRIMER PÁRRAFO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	
ACTUALMENTE	PROPUESTA

Artículo 125. El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.	Artículo 125. <u>En el caso de resoluciones emitidas en cumplimiento a lo resuelto en un recurso de revocación, por una sola vez, será optativo para el interesado interponer en su contra el recurso administrativo o intentar, el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.</u>
---	---

El anterior planteamiento de modificación al CFF se ha comentado en repetidas veces en la jurisprudencia 2a./J. 113/2016 emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por tanto, es menester de positivizar la modificación planteada con el fin de no caer en incongruencias o confusiones para la interposición del recurso de revocación que consecuentemente afectan derechos fundamentales y los derechos del contribuyente como lo es el derecho a la tutela administrativa efectiva. Esto con el objeto de preponderar la naturaleza y peculiaridad de opcionalidad que guarda el recurso de revocación, reiterando que no se puede coartar la opcionalidad, poner a discreción un supuesto de excepción, u obligar a acudir al interesado la misma vía de impugnación de los actos previos o subsecuentes de otro previamente combatido.

DISCUSIÓN

El resultado de la investigación nos ha arrojado que el recurso de revocación tiene sus beneficios para poder ser un medio de defensa efectivo para el contribuyente, si bien es cierto dicho recurso administrativo es juez y parte el SAT que es un órgano directo y dependiente del Poder Ejecutivo Federal, este debe ser eficaz contra los actos de

molestia que realiza la misma autoridad y no solo ser letra muerta, sin embargo, de acuerdo al bagaje que se obtuvo de la doctrina y principalmente del análisis de los diferentes criterios jurisprudenciales y no vinculantes del Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se puede deducir que se privilegia y se confirma el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva para que mediante los criterios planteados tengan un acceso pleno y efectivo, es decir, sin obstáculos o trampas procesales al recurso de revocación.

De la misma sintonía, diversos tratados internacionales como la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y la Carta Derechos al Contribuyente reconocen al recurso administrativo con parámetros de efectividad para la defensa de los derechos del contribuyente.

Ahora bien, se tiene como objetivo logrado en el que en buena medida la autoridad administrativa tenga como obligación el de aplicar el control difuso en sus resoluciones administrativas, en virtud de los criterios jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, en el que destaca la antinomia fiscal entre los artículos 120 y 125, primer párrafo, del CFF, en el que no se debe de trastocar la opcionalidad del recurso como bien lo indica el primer numeral señalado.

Se ha de obtenido como resultado que el recurso de revocación tiene mayores ventajas que desventajas después de una investigación en la legislación del CFF y de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, en los criterios jurisdiccionales tanto del TFJA como del Poder Judicial de la Federación.

Después del análisis teórico-práctico de las resoluciones del recurso de revocación se aduce que es realmente un gran instrumento en la defensa del contribuyente por tener en buena medida diversas maneras de confirmar la negligencia o la arbitrariedad del actuar de la autoridad con base a los resultados obtenidos de la Plataforma Nacional de Transparencia de los periodos del año 2020, 2021 y 2022, en el que existe un gran número de resoluciones que tienen el sentido de mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, que si bien es cierto, dicho sentido

de las resoluciones son una manera de catarsis para que en sede jurisdiccional se pueda asestar y hacer valer los conceptos de impugnación para la nulidad de los actos administrativos.

Del mismo modo, de acuerdo al análisis teórico-práctico del expediente 1203/19-03-01 derivado de la resolución contenida en el oficio número 600-51-2019-00051, de fecha 09 de enero de 2019, emitido por el Subadministrador Desconcentrado Jurídico de la Administración Desconcentrada Jurídica de Sinaloa "1" del Servicio de Administración Tributaria, relativo al recurso de revocación número RRL2018010078, se pudo manejar una estrategia de defensa fiscal, en un primer momento en sede administrativa, en un segundo momento en el procedimiento contencioso administrativo federal y en un tercer momento en el juicio de amparo directo, debido a la naturaleza del asunto de las personas que recaen en el supuesto del artículo 69-B del CFF la autoridad administrativa no concede la nulidad de la resolución impugnada, pero se aduce que el recurso de revocación de entrada es un camino para poder empezar la defensa fiscal integral dentro de la Litis.

CONCLUSIONES

En el trabajo de investigación se tiene como fin el priorizar que el contribuyente utilice el recurso de revocación como medio de defensa para el contribuyente y se promoció su uso en contra de las diversas arbitrariedades, errores y violaciones por parte de la autoridad administrativa, es decir, que dicho recurso sea legítimo.

A continuación, es menester el dar respuesta a las preguntas de investigación que fueron sujetas a la presente investigación, en los siguientes términos:

PRIMERA.- El recurso de revocación visto desde la óptica de diversos doctrinarios dista de ser muy favorable, en virtud que como se ha mencionado en repetidas ocasiones la autoridad administrativa es juez y parte, asimismo de acuerdo a la naturaleza del SAT dependiente de la Secretaría de Hacienda y crédito Público es evidente que la autoridad tiene más ordenes de recaudación y tener números favorables en ese sentido, sin pensar en las violaciones o arbitrariedades que sufren los contribuyentes, sin embargo, muchas veces como es bien sabido en la sociedad sobre que anteriores sexenios no recaudaban

como se debía e incluso existía en el CFF la figura de la condonación fiscal con el fin de una enérgica recaudación como lo viene realizando el gobierno señalado en la delimitación espacial y temporal de esta investigación, asimismo el no perdonar multas, recargos o impuestos sobre todo a los grandes contribuyentes. Por lo que, de acuerdo a los resultados arrojados del Informe sobre la resolución de recursos de revocación de los ejercicios 2020, 2021 y 2022 se logra destacar el incremento del uso del recurso de revocación y en cierta medida un incremento a las resoluciones favorables.

Ahora bien, desde la óptica de los profesionistas, cada caso en particular debe analizarse de acuerdo a la complejidad, envergadura, urgencia o solvencia del contribuyente para poder emprender el recurso de revocación, por tanto su efectividad en subjetiva pero como se ha mencionado en la investigación las ventajas del recurso de revocación, si sería conveniente en que se promocióne la unificación de criterios en cuanto a la resolución de los recursos, porque hay una inmensidad de datos sobre las distintas resoluciones del recurso que distan de ser objetivas claras y uniformes en cada entidad federativa. Se reitera que la peculiaridad del recurso de revocación es su opcionalidad que no debe estar a discreción como bien lo señala el Alto Tribunal constitucional de México y que su principal ventaja del recurso de revocación es que no se exige garantizar el interés fiscal.

SEGUNDA.- Derivado de un estudio que se confronto la doctrina, tratados internacionales, criterios jurisdiccionales, cabe a destacar que de conformidad con lo expuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Amparo en revisión 509/2012 el máximo tribunal constitucional de México interpreta que las autoridades administrativas no están facultadas para declarar la inconstitucionalidad de una norma en el caso en concreto porque no están dentro del marco de sus competencias. Sin embargo, se puede aducir que dentro del marco de las competencias la autoridad puede velar por el beneficio del gobernado y tratar de priorizar por los derechos humanos si el caso no encuadra en un caso complejo sobre la interpretación conforme o declarar inconstitucional una norma.

TERCERA.- Respecto de la legitimidad e imparcialidad de las resoluciones que emite el SAT de acuerdo a los datos obtenidos es complejo realizar una búsqueda en

particular de cada asunto en concreto, sobre todo en los de motos de gran cuantía, toda vez, que en ocasiones la autoridad es aversiva y por ende la vía idónea es el juicio de nulidad e incluso el juicio de amparo directo como bien se detalló en los resultados de casos prácticos.

El recurso de revocación en México es un mecanismo crucial en el ámbito tributario que brinda a los contribuyentes una oportunidad para impugnar actos fiscales considerados incorrectos, ilegales o improcedentes, garantizando así un proceso de defensa adecuado y promoviendo la legalidad y transparencia en el sistema fiscal mexicano.

RECOMENDACIONES

Es conveniente analizar cada asunto en particular, sobre todo los asuntos de extrema urgencia como lo es la cancelación de sellos del contribuyente, los de inmovilización o embargo de cuentas bancarias ya que es sumamente importante reconocer si en primer término es conveniente interponer el recurso de revocación, el juicio de nulidad, e incluso el amparo indirecto. En concreto se recomienda interponer el recurso cuando:

- Se tenga pensado en implementar el principio de litis abierta.
- Exista una evidente violación de la resolución determinante por parte de la autoridad, es decir, carezca de fundamentación y motivación e incluso violaciones de fondo.
- En el supuesto que garantizar el interés fiscal sea una obligación complicada de solventar.
- Obtener el mayor tiempo posible para interponer el juicio de nulidad y tener una defensa robusta.

Por último, se invita a los profesionistas de la materia a explotar y promocionar el recurso de revocación con el fin de hacer valer dicho medio defensa y se tome en serio por la autoridad administrativa para el cumplimiento de las leyes fiscales, respeto a los derechos fundamentales y evitar molestias superfluas a los contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (1917). Diario Oficial de la Federación. (Última reforma 08/05/2023).

Código Fiscal de la Federación. (31 de diciembre de 1981). Diario Oficial de la Federación. (Última reforma 05/01/2022).

Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2013). Diario Oficial de la Federación. (Última reforma 07/06/2021).

Ley Aduanera. (1995). Diario Oficial de la Federación. (Última reforma 12/11/2021).

Ley del Servicio de Administración Tributaria. (1995). Diario Oficial de la Federación. (Última reforma 04/12/2018).

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2012). Unión Europea.

Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica". (1969). Organización de los Estados Americanos.

Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en Relación con la Administración Pública. (2013). Panamá: CLAD.

Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. (2017). Diario Oficial de la Federación. (Última reforma 27/01/2017).

Carta Derechos al Contribuyente. (2018). Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Recuperado de <https://iladt.org/carta-derechos-al-contribuyente/>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2021). Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 y su anexo 19. Diario Oficial de la Federación (27/12/2021).

Libros:

De Pina, Vara, R. (2013). Diccionario de Derecho: Porrúa.

Venegas Álvarez, S. (2020). Políticas Públicas Fiscales y Derechos Fundamentales. México: Porrúa.

Fraga, G. (2007). Derecho administrativo. México: Porrúa.

Margáin Manautou, E. (2001). El recurso administrativo en México: Porrúa.

- Escudero Sánchez, C., & Cortez Suárez. (Coords.) (2018). Técnicas y métodos cualitativos para la investigación científica. Ecuador: UTMACH.
- Sarmiento Acosta, M. (2017). Las vías previas en la justicia administrativa. Tribunales y recursos administrativos en el sistema español e incidencias en México. México: Tribunal Federal de Justicia Administrativa: Centro de Estudios Superiores en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo.
- Ovalle Favela, J. (2016). Teoría general del proceso. México: Oxford.
- Sampieri, R. H. (2014). Metodología De La Investigación: McGrawHill.
- Sánchez Gómez, N. (2009). Primer Curso de Derecho Administrativo: Porrúa.
- Cortez Tataje, J. (2012). Recursos administrativos en el procedimiento administrativo general. En Mendívil, D. & Capcha, O. (Coords.), *Estudios sobre los medios impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*. (pp. 11-44). Perú: Gaceta Jurídica.
- Burgoa Toledo, C. (2018). Argumentación Para Los Agravios De Defensa Jurídica. Dofiscal.
- Cisneros García, J. R., & Verduzco Reina, C. J. (2018). Derecho procesal fiscal y aduanero. Tax Editores.
- Bravo Cucci, J. (2012). Los medios impugnativos en los procedimientos tributarios. En Mendívil, D. & Capcha, O. (Coords.), *Estudios sobre los medios impugnatorios en los procedimientos administrativos y tributarios*. (pp. 11-44). Perú: Gaceta Jurídica.
- Cervantes Alcayde, M., Cano, L., Color Vargas, M., Ortega Soriano, R., Ascencio Aguirre, A., & Robles Zamarripa, J. (Coords.) (2013). *Metodología para la enseñanza de la Reforma Constitucional en Derechos Humanos (Reforma DH)*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal.
- Vázquez-Mellado García, J., (2014). Argumento Pragmático. En Ferrer Mac-Gregor, E., Martínez Ramírez, F., & Figueroa Mejía, G. (Coords.), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional Tomo I*. (pp. 103-105) México: Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Ferrer Mac-Gregor, E., Martínez Ramírez, F., & Figueroa Mejía, G. (Coords.) (2014), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional Tomo I*. México:

Poder Judicial de la Federación, Consejo de la Judicatura Federal, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Barrita Mendoza, S. (2016). El derecho procesal constitucional. Una perspectiva orientada a la protección constitucional de los derechos políticos y electorales del ciudadano. En Soto Flores, A. (Coord.), *Derecho procesal constitucional*. (pp. 251-290) México: Secretaría de Gobernación, Secretaría de Cultura, Instituto Nacional de Estudios Históricos de las Revoluciones de México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Cisneros García, J. R. (2010). Procesos y Procedimientos Fiscales y Aduaneros. México: Unidad Profesional Aduanera y de Comercio Internacional.

Maldonado Méndez, E., Báez Corona, J., Armenta Ramírez, P., & Díaz Córdoba, M. (Coords.) (2019), *Tópicos de Metodología de la Investigación Jurídica*. México: Universidad de Xalapa.

López Olvera, M. A. (2007). El recurso administrativo como mecanismo de control de la administración pública. En Cisneros, G., Fernández, J., & López, M. (Coords.) *Control de la administración pública. Segundo Congreso Iberoamericano de Derecho Administrativo*. (pp. 223-241). México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Fajardo Morales, Z. (2015). Colección sobre la protección constitucional de los derechos humanos. Fascículo 16. Control de convencionalidad. Fundamentos y alcance. Especial referencia a México. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Tron Petit, J.C. y Ortiz Reyes, G. (2007). La nulidad de los Actos Administrativos, México: Porrúa.

Schettini, P & Cortazzo, I. (2015). Análisis de datos cualitativos en la investigación social. Argentina: Editorial de la Universidad de la Plata.

Carrasco Iriarte, Hugo. (2023). TRAMPAS PROCESALES DEL JUICIO DE AMPARO EN MATERIA FISCAL. México: Editorial Themis.

Artículos Científicos:

Bernal, D., Santos, I. & Melgar, P. (mayo de 2014) Acuerdos Conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria. *PRAXIS de la Justicia Fiscal y Administrativa*. (16).

Vázquez Cárdenas, L. E. (2021). El exceso ritual manifiesto en el recurso de revocación fiscal. *Iuris Tantum*, 35(34), 87–112. <https://doi.org/10.36105/iut.2021n34.05>

- Leal Mota, R. E. (2014). Un derecho no consagrado en la Constitución Federal Mexicana: la doble instancia. *Revista del Instituto Federal de Defensa Pública*, (18 diciembre de 2014), 225–253.
- López Hinojosa, S. B. (2016 enero-junio). Estudio y análisis sobre las normas jurídicas. *PRAXIS de la Justicia Fiscal y administrativa*, (20).
- García Pons, E. (1997). Aporía del principio “pro actione” en el ámbito temporal del proceso debido: (Crítica de la STC 136/1997). *Revista Española De Derecho Constitucional*, 17(51), 317-346.
- Reyes Sánchez, S. (octubre 2011). Naturaleza del Recurso de Revisión Fiscal, *PRAXIS de la Justicia Fiscal y administrativa*, (9). <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/rev9.html>
- Alvarenga, E. A. (2021). El Principio Pro Actione como criterio de interpretación para acceder al Proceso Judicial: Un principio interpretativo que permite hacer real el acceso a la justicia en la primera instancia de un proceso. *La Revista De Derecho*, 42(1), 111–116. <https://doi.org/10.5377/lrd.v42i1.12934>
- Jiménez Hernández, M. (mayo 2013). El Recurso de Revocación como Alternativa de Defensa para el particular, *PRAXIS de la Justicia Fiscal y administrativa*, (13).
- Rumoso Rodríguez, J.A. (2015). Los recursos administrativos. *Revista Académica de la Facultad de Derecho*, XIII (25), 93-122.
- De la Huerta Portillo, M. & Marmolejo Cervantes, M. A. (enero 2014). Modificación del Criterio Jurisprudencial en materia de Litis Abierta, ¿Un Acto de Descontrol de Constitucionalidad y Convencionalidad a Cargo de la SCJN? *PRAXIS de la Justicia Fiscal y administrativa*, (15).
- Carrasco, Iriate, H. (2017). *Derecho fiscal I* (7a. ed.) IURE Editores.
- Del Rosario Rodríguez, M. (2015). La aplicación por parte de las autoridades administrativas del control difuso de constitucionalidad y convencionalidad. *Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, 33, 157-191. <https://doi.org/10.1016/j.rmdc.2016.03.019>
- González Solano, G. (2006). La Heurística Jurídica. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho*, (10), pp. 175-206.
- Corvalán, J. G. (2012). Agotamiento de la vía administrativa vs. tutela judicial efectiva (hacia una modulación razonable del acceso a la justicia). *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. <https://doi.org/10.22201/ij.24484873e.2012.135.4781>

Highton, E. (2010). Sistemas concentrado y difuso de control de constitucionalidad. Ferrer Mac-Gregor, E, Bogdandy, Armin von, A, Morales Antoniazzi, M. (Coords.), *La justicia constitucional y su internacionalización. ¿Hacia un ius constitutionale Commune en América Latina?*, Tomo I. (pp.107-173) México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Gómez Rodríguez, J. M., & Trujillo García, R. I. (2023). El derecho humano a la doble instancia en el procedimiento laboral. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana De Derecho Constitucional*, 1(49), 157–177. <https://doi.org/10.22201/ij.24484881e.2023.49.18582>

Sagües, Néstor, P. (2010). El “control de convencionalidad” como instrumento para la elaboración de un ius commune interamericano. En Ferrer Mac-Gregor, E, Bogdandy, Armin von, A, Morales Antoniazzi, M. (Coords.), *La justicia constitucional y su internacionalización ¿Hacia un ius constitutionale commune en América Latina?*, Tomo II. (pp. 449-468). México: Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Criterios Jurisdiccionales:

Criterio Aislado VII-CASR-NCIV-2, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Séptima Época, noviembre de 2014, p.686.

Tesis 2a. XXI/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, mayo de 2016, p.1374.

Tesis 2a./J. 26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p.270.

Jurisprudencia XXVII.10.(VIII Región) J/8, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, t. II, Décima Época, diciembre de 2013, p.953.

Tesis III.10.A.37 A, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t.IV, agosto de 2017, p.2921.

Jurisprudencia 1a./J. 90/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t.I, noviembre de 2017, p.213.

Jurisprudencia VII-J-1aS-18, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Séptima Época, mayo de 2012, p.36.

Jurisprudencia IX-J-2aS-8, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época, junio de 2012, p.30.

Jurisprudencia I.16o.A. J/2 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 3, septiembre de 2012, p.1361.

Jurisprudencia 2a./J. 192/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, octubre de 2007, p.209.

Jurisprudencia IX-J-2aS-36, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época, octubre de 2023, p.19.

Jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, julio de 2013, p.917.

Precedente de Pleno IX-P-SS-256, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época, septiembre de 2023, p.91.

Tesis I.4o.C.220 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, febrero de 2010, p.2788.

Criterio Aislado VIII-CASE-JL-9, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época, febrero 2022, p. 234.

Precedente IX-P-2aS-179, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época, mayo de 2023, p.229.

Precedente IX-P-1aS-126, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa*, Novena Época, septiembre 2023. p. 255.

Tesis 2a. CIV/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, octubre de 2014, p.1097.

Jurisprudencia 2a./J. 113/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, septiembre de 2016, p.730.

Sentencia recaída al Amparo en Revisión 509/2012, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ponente: José Fernando Franco González Salas, 14 de octubre de 2013.

Tesis Profesionales:

Báez Montes, K. (2016). El recurso de revocación, medio de defensa fiscal ante el Servicio de Administración Tributaria. (Licenciatura). México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Cevallos Izquierdo, D. (2015) La doble instancia como garantía constitucional del contribuyente. (Maestría) Universidad Andina Simón Bolívar. Ecuador.

Alcántara González, M. R. & Cervantes Sánchez, J. J. (2016). Recurso de Revocación: Opción de Servicios Profesionales para el Contador Público. (Maestría). México: Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

Cabral, P. (2022). Fundamentos constitucionales de las tutelas procesales diferenciadas en la Justicia Contencioso Administrativa argentina. (Maestría). Argentina: Instituto de Derechos Humanos de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata.

Tablas:

Tabla 1. Sentido de las resoluciones del recurso de revocación de 2020 a 2022: Plataforma Nacional de Transparencia (PNT). Recopilación de datos en fecha 17 de abril de 2024. Periodo de años que informa la PNT: 2020, 2021 y 2022. Recuperado de: <https://www.plataformadetransparencia.org.mx/>

ANEXOS

Anexo 1. Matriz de Congruencia

Título	Pregunta de investigación	Objetivo	Hipótesis
“El recurso de revocación en materia fiscal en México: su efectividad en la protección del contribuyente ”	¿El recurso de revocación en materia fiscal en México representa una verdadera protección a los derechos del contribuyente?	Realizar un análisis del recurso de revocación sobre su legítima efectividad para que se obtenga una verdadera promoción de justicia para el contribuyente.	En materia fiscal el recurso administrativo de revocación no es efectivo en la protección de los contribuyentes ya que no resulta un medio eficaz y adecuado para la defensa del contribuyente.
	¿Qué tan efectivo resulta ser el recurso de revocación?	Analizar la obligatoriedad de la toma de decisiones de las autoridades fiscales tomando en cuenta el control difuso.	El recurso de revocación es un legítimo medio de defensa de los contribuyentes.
	¿Es obligatorio que la autoridad administrativa fiscal deba aplicar el control?	Desarrollar una crítica sobre el uso de del recurso de revocación en México en materia fiscal.	La obligación de las autoridades administrativas en realizar su toma de decisiones conforme al control difuso.

	¿Qué tan legítima e imparcial es la justicia por parte de la autoridad administrativa al resolver el recurso de revocación?	Proponer el fortalecimiento del recurso de revocación en aras de que tengan legitimidad para la solución de conflictos.	La obligación de las autoridades administrativas en realizar su toma de decisiones conforme al control difuso de.
--	---	---	---

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



A quien corresponda,

Por este medio, quien abajo firma, bajo protesta de decir verdad, declara lo siguiente:

- Que presenta para revisión de originalidad el manuscrito cuyos detalles se especifican abajo.
- Que todas las fuentes consultadas para la elaboración del manuscrito están debidamente identificadas dentro del cuerpo del texto, e incluidas en la lista de referencias.
- Que, en caso de haber usado un sistema de inteligencia artificial, en cualquier etapa del desarrollo de su trabajo, lo ha especificado en la tabla que se encuentra en este documento.
- Que conoce la normativa de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, en particular los Incisos IX y XII del artículo 85, y los artículos 88 y 101 del Estatuto Universitario de la UMSNH, además del transitorio tercero del Reglamento General para los Estudios de Posgrado de la UMSNH.

Datos del manuscrito que se presenta a revisión		
Programa educativo	Maestría en Defensa del Contribuyente	
Título del trabajo	"EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO: SU EFECTIVIDAD EN LA PROTECCIÓN DEL CONTRIBUYENTE"	
	Nombre	Correo electrónico
Autor/es	José Antonio Delgado Monroy	1428567
Director	Martha Ochoa León	martha.ochoa@umich.mx
Codirector		
Coordinador del programa	Moisés Salvador Becerra Medina	mae.defensa.contribuyente@umich.mx

Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Asistencia en la redacción	No	

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Traducción al español	No	
Traducción a otra lengua	No	
Revisión y corrección de estilo	No	
Análisis de datos	No	
Búsqueda y organización de información	No	
Formateo de las referencias bibliográficas	No	
Generación de contenido multimedia	No	
Otro	No	

Datos del solicitante	
Nombre y firma	José Antonio Delgado Monroy
Lugar y fecha	Culiacán, Sinaloa a 14 de abril de 2025

José Antonio Delgado Monroy

EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO SU EFECTIVIDAD EN LA PROTECCIÓN DEL CONTRIB...

 Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid:::3117:453528070

Fecha de entrega

28 abr 2025, 8:55 a.m. GMT-6

Fecha de descarga

28 abr 2025, 9:06 a.m. GMT-6

Nombre de archivo

EL RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL EN MÉXICO SU EFECTIVIDAD EN LA PROTECCIÓN.....pdf

Tamaño de archivo

600.7 KB

94 Páginas

27.427 Palabras

154.170 Caracteres

43% Overall Similarity

The combined total of all matches, including overlapping sources, for each database.

Top Sources

- 40%  Internet sources
- 20%  Publications
- 0%  Submitted works (Student Papers)

Integrity Flags

0 Integrity Flags for Review

No suspicious text manipulations found.

Our system's algorithms look deeply at a document for any inconsistencies that would set it apart from a normal submission. If we notice something strange, we flag it for you to review.

A Flag is not necessarily an indicator of a problem. However, we'd recommend you focus your attention there for further review.