



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.

FACULTAD DE DERECHO.

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS.

**“RESOLUCIONES EXCLUSIVAS DE FONDO, UNA ALTERNATIVA PARA LA
IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL.”**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO.

PRESENTA:

AIDE AREMI ARENAS PERALES

ASESOR: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX. 2019





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 20 de febrero de 2019.

**LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
P r e s e n t e.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la alumna **C. ARENAS PERALES AIDE AREMI**, con número de cuenta **310042208**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"RESOLUCIONES EXCLUSIVAS DE FONDO, UNA ALTERNATIVA PARA LA IMPUGNACIÓN EN MATERIA FISCAL"**, bajo la asesoría de la **SUSCRITA**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"La interesada deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



Agradecimientos

Dicen que uno viene a este mundo a triunfar y a ser feliz con todo lo que conlleva, pero nadie puede indicarnos con precisión cuáles son los retos que enfrentaremos, y en qué medida la alegría y la tristeza nos puede embargar, o quiénes se quedan y quiénes se van, todo ello se aprende conforme pasa el tiempo y se vive. Agradezco a Dios por toda la fuerza, la fe y la sabiduría que me ha brindado, esperando que este ser supremo no me abandone en mi travesía.

Asimismo, es mi deber como hija hacer mención del apoyo incondicional, el amor y los valores que he recibido de Rosa Angela y Francisco, mis padres, quienes me han enseñado que el límite de mis metas está en el esfuerzo y en el empeño que uno tiene para hacer realidad sus sueños. De igual forma, mis hermanos, Michel Francisco y Erick Sebastián, han sido parte fundamental en mi vida, cada uno me ha inculcado la lealtad, la hermandad, así como la fuerza que se debe tener para derribar los obstáculos de la vida; sin olvidar a mi “mamá grande” Francisca, mujer sabia y de corazón noble, que siempre ha visto por mí.

También debo inmensa gratitud a mi alma mater, la Universidad Nacional Autónoma de México, la cual considero como mi segunda casa, una especial en la que se puede ser grande entre los grandes, aquella que me ha brindado la oportunidad de conocer personas especiales, y sentir que todo es posible. Y a la Facultad de Derecho, de la que he recibido gran instrucción en sus aulas y ha sembrado en mí, el ideal de ser mejor abogada cada día en pro de la sociedad, defendiendo las causas justas, a la cual espero contribuir en su fortalecimiento con el ejercicio profesional.

A mi asesora la Doctora Margarita Palomino Guerrero, a quien admiro y agradezco la paciencia y el apoyo sin igual que me ha brindado al guiarme en este camino, a mis profesores de quienes no olvidaré sus enseñanzas, teóricas, prácticas y de la vida, así como la pasión que siempre los caracterizó al dar sus clases.

Asimismo, no olvido a mi gran compañero de aventuras y amigo Rafael, quien me mostró que hay infinitos más grandes que otros; a Montserrat de quien debo las mejores historias sobre el campo y la voluntad. Y de Daniel, Damián, Fernando, Alejandro Jonathan y Gabriela, deben saber que su apoyo, consejos y el tiempo dedicado es invaluable.

Sin olvidar a los licenciados Cuauhtémoc C. Altamirano Isidro, Nancy Mendieta Carrera, Félix Fernando Bravo Morales y Carlos Carvajal González, quienes con sus enseñanzas sobre el Derecho y la vida me han brindado luz y sabiduría.

A todos y a cada uno de ustedes, espero en un futuro próximo retribuir, y que el destino cruce nuestros caminos para tener siempre la dicha de vernos tal cual somos.

*“...quien habitó entre flores, sabe
el rumbo de nuestra primavera.”*

Aide Aremi Arenas Perales

Resoluciones exclusivas de fondo, una alternativa para la impugnación en materia fiscal.

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1. MARCO REFERENCIAL	3
1.1. LA RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO BAJO UNA INTERPRETACIÓN TELEOLÓGICA.....	3
1.2. ACTO ADMINISTRATIVO.....	6
1.2.1. <i>Elementos de existencia y requisitos de validez del acto administrativo</i>	9
1.2.2. <i>Tipos de actos administrativos</i>	13
1.3. LOS ACTOS DE AUTORIDAD	14
1.4. LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA.....	16
1.4.1 <i>Principios y formalidades dentro de la resolución administrativa</i>	18
1.5. VICIOS DE FONDO Y VICIOS DE FORMA.....	20
1.6 MECANISMOS PARA SUBSANAR IRREGULARIDADES DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LA AUTORIDAD.....	23
CAPÍTULO 2. RECURSO DE REVOCACIÓN Y SU RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO	26
2.1. REQUISITOS PARA PRESENTAR EL RECURSO.....	26
2.2. PROCEDENCIA E IMPROCEDENCIA.....	30
2.2.1. <i>Resoluciones derivadas de las facultades de comprobación como supuestos de procedencia</i>	32
2.2.2. <i>Causales de improcedencia</i>	37
2.3. DE LA ADMISIÓN, SOBRESEIMIENTO Y DESECHAMIENTO.....	40
2.3.1. <i>La admisión del recurso</i>	41
2.3.2. <i>Desechamiento del recurso</i>	42
2.3.3. <i>Sobreseimiento en el recurso</i>	43
2.4. LAS PRUEBAS Y SU IDONEIDAD.....	44
2.4.1. <i>La prueba documental</i>	46
2.4.2. <i>La prueba pericial</i>	48
2.4.3. <i>Otras pruebas</i>	50
2.5. DE LA AUDIENCIA.....	51
2.6. RESOLUCIÓN DEL RECURSO.....	53
2.6.1. <i>Cumplimiento de la resolución</i>	56
2.7. ESTUDIO DE CASO.....	58
CAPÍTULO 3. JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO	60
3.1. CRITERIOS PARA ELEGIR LA VÍA DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO.....	60
3.1.1. <i>Requisitos para presentar la demanda en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo</i>	62
3.2. PROCEDENCIA E IMPROCEDENCIA.....	67
3.3. DE LA ADMISIÓN, DESECHAMIENTO Y SOBRESEIMIENTO.....	69
3.3.1. <i>Suspensión del acto impugnado</i>	74
3.3.2. <i>Facultades del Magistrado Instructor</i>	75
3.4. LAS PRUEBAS Y SU IDONEIDAD.....	78

3.4.1. <i>La prueba pericial</i>	83
3.4.2. <i>Nombramiento de perito tercero y la audiencia especial</i>	85
3.5. AUDIENCIA DE FIJACIÓN DE LITIS.....	87
CAPÍTULO 4. PRIMERA AUDIENCIA DE FIJACIÓN DE LITIS	91
4.1. PRINCIPIOS QUE RIGEN AL JUICIO.....	91
4.1.1. <i>Oralidad</i>	94
4.1.2. <i>De la Audiencia Privada</i>	96
4.1.3. <i>Inmediación</i>	97
4.1.4. <i>La argumentación jurídica y la audiencia oral en el juicio de nulidad. Hacia una certificación de especialistas en materia fiscal</i>	100
4.2. LOS SENTIDOS DE LA RESOLUCIÓN.....	105
4.2.1. <i>Nulidad</i>	107
4.2.2. <i>Confirmación</i>	112
4.2.3. <i>Modificación</i>	113
4.3. LAS SALAS REGIONALES ESPECIALIZADAS EN MATERIA DEL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO.....	115
CONCLUSIONES	121
BIBLIOGRAFÍA	126
HEMEROGRAFÍA	129
PÁGINAS CONSULTADAS	129
LEGISLACIÓN VIGENTE	131
TRATADOS INTERNACIONALES	131

Introducción

En México, hablar del sistema de impartición de justicia, implica referirnos a las actividades que se realizan dentro del ámbito administrativo y jurisdiccional para dar solución a las controversias suscitadas entre los ciudadanos y la autoridad. Sin embargo, dicho sistema enfrenta dificultades para lograr que los gobernados tengamos acceso a una justicia exhaustiva, pronta, eficaz y expedita, y que nuestros tribunales resuelvan el fondo de los conflictos, tal y como se dio a conocer en el año de 2015 a través de los foros “Diálogos por la Justicia Cotidiana”, pues a través de los años, ha sido preponderante el estudio de argumentos sobre la forma y no el fondo, lo cual impide lograr una resolución que trascienda a la esfera jurídica del justiciable.

Por lo anterior, en la presente investigación analizamos, las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación y a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en materia del nuevo Recurso y del Juicio ambos de Resolución Exclusiva de Fondo, mecanismos de defensa ante la autoridad administrativa y la autoridad jurisdiccional respectivamente, medios que se centran en analizar únicamente los argumentos formulados sobre el fondo, para emitir resoluciones en aras de fortalecer el Estado de Derecho y el acceso a la justicia.

Cabe destacar el papel fundamental que juega el principio de oralidad tanto en el Recurso de Revocación como en el Juicio de Nulidad, porque al estar ligado al principio de inmediatez, se favorece la substanciación de estos medios de impugnación, en atención a los principios de congruencia y exhaustividad que deben darse en el estudio del fondo de la litis planteada por los justiciables.

Asimismo, en el Capítulo 1 denominado Marco referencial, abordamos aspectos sobre los elementos de existencia y requisitos de validez de los actos y las resoluciones administrativas, los cuales son importantes que se cumplan a cabalidad para que el acto sea revestido de legalidad.

Por lo que respecta al Capítulo 2 titulado Recurso de Revocación y su Resolución Exclusiva de Fondo, se hace mención de los aspectos generales del recurso, su tramitación y evidenciamos que, en los sentidos de la resolución, se le permite a la autoridad repetir su actuación, lo cual contraviene la esencia de la reforma e incorporación de esta nueva vía que se centra en el estudio de fondo sobre las resoluciones administrativas.

En lo referente al Capítulo 3 nombrado Juicio Contencioso Administrativo de Resolución Exclusiva de Fondo, hacemos referencia a la substanciación de esta nueva vía del Juicio de Nulidad, señalando los beneficios que aporta al justiciable al acudir a esta vía, y las razones por las cuales representa una opción para garantizar un verdadero acceso a la justicia para los gobernados.

Finalmente, en el Capítulo 4 denominado Primera Audiencia de Fijación de Litis, resaltamos la importancia del papel de los litigantes en la audiencia oral, ya que representa una gran oportunidad para manifestarle al Magistrado la problemática, y también un reto porque tienen que demostrar su capacidad argumentativa de forma oral en el propio desarrollo de la audiencia.

Todo lo antes referido, nos lleva a la reflexión sobre el nuevo sistema de impartición de justicia oral en materia tributaria, la necesidad de desarrollar capacidades argumentativas y el estudio de fondo sobre las controversias planteadas para brindar al justiciable un acceso real a la justicia. Sin embargo, como toda obra humana, es susceptible de perfeccionarse por lo que resulta indispensable que se reformen el numeral 133 G que remite a la fracción V del artículo 133, ambos del Código Fiscal de la Federación, para que únicamente señale la posibilidad de modificar el acto, atendiendo a los argumentos ya estudiados por la autoridad resolutora y que en el juicio contencioso administrativo no sólo sea una Sala la que tenga conocimiento de esta vía sino que esta se generalice a todas las Salas.

Capítulo 1. Marco referencial

1.1. La Resolución Exclusiva de Fondo bajo una interpretación teleológica.

Ante la imperiosa necesidad de fortalecer nuestro sistema de impartición de justicia y darle un sentido a lo señalado en el artículo 17 de la Carta Magna, así como en los tratados internacionales de los que México es parte¹, se ha denotado que si bien se cuenta con instituciones que tutelan y administran la impartición de justicia, las mismas no se han distinguido por un excelente cumplimiento de su labor, ya que han limitado el derecho humano de acceso a la justicia, entendida esta limitante como la falta de un estudio verdadero de lo que versa el fondo de la controversia a resolver.

En virtud de lo anterior, el titular del Ejecutivo Federal se dispuso a realizar el 27 de noviembre de 2014 una solicitud al Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE) para que el mismo organizara foros de consulta cuyo propósito se centraría en elaborar un conjunto de propuestas y recomendaciones para garantizar un mayor y mejor acceso a la justicia al alcance de todos los gobernados, y es así como nacen en noviembre de 2015 los “Diálogos por la Justicia Cotidiana”, mismos que recogen exigencias y aspiraciones de los mexicanos sobre lo que implica hoy en día el acceso a la justicia.²

En éstos foros convocados por el Gobierno de la República, el CIDE y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM (IIJ-UNAM), tuvo la participación de más de 200 expertos de 26 instituciones, representantes de la sociedad civil, investigadores, académicos, abogados, e integrantes de organismos autónomos y de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, quienes

¹ Cuando referimos Tratados Internacionales se alude al Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos artículo 14 y a la Convención Americana sobre Derechos Humanos artículos 8 y 25.

² <https://www.gob.mx/justiciacotidiana/articulos/justicia-cotidiana-reformas-e-iniciativas-29921?idiom=es> (fecha de consulta 22 de septiembre 2017).

estuvieron en arduo trabajo durante casi cuatro meses para diagnosticar y generar soluciones para resolver los principales problemas en el acceso a la justicia.³

Los participantes, en específico la Mesa 8, tuvieron como encomienda dilucidar sobre la “Resolución del fondo del conflicto y el Amparo”, por lo que plantearon los siguientes objetivos:

- 1) “Garantizar el acceso a una justicia pronta y efectiva y, para ello, propiciar que las autoridades resuelvan el fondo de los conflictos;
- 2) Fortalecer el juicio de amparo como medio de protección de los Derechos Humanos.”⁴

De lo anterior, el punto que nos atañe es el primero, ya que en las mismas mesas de diálogo se señaló que tanto en instancias judiciales, como administrativas, hay una práctica excesiva de argumentación sobre la forma, lo cual deja de lado el fondo de la materia de la que ocupa el conflicto, y si este fuese el punto toral, podría repercutir en un fallo que determine cambios significativos, si el mismo resulta favorecedor para el actor.

Además, en estos foros también se planteó lo que implica la justicia cotidiana, los alcances que tiene la misma, y el acceso que el gobernado tiene hacia esta, por lo que se concluyó que para lograr un cambio, es necesario fomentar una cultura, tanto en servidores públicos como juzgadores, para que asuman como prioridad la resolución efectiva de los conflictos por encima de aspectos formales o de proceso. Para ello, “fue necesaria la incorporación de un nuevo principio de justicia en el artículo 17 constitucional, como un impulso clave para propiciar que los conflictos sean resueltos de fondo.”⁵

A raíz de los diálogos llevados a cabo en las diferentes mesas de trabajo, el análisis de diversos problemas en materia de justicia cotidiana y las propuestas de

³ Cfr. Diálogos por la Justicia Cotidiana: Diagnósticos conjuntos y soluciones, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Di_logos_Justicia_Cotidiana.pdf. (fecha de consulta 22 de septiembre de 2017).

⁴ Diálogos por la Justicia Cotidiana: Diagnósticos conjuntos y soluciones, *op. cit.*, p. 223.

⁵ *Ídem*.

solución brindadas por especialistas, dieron cabida a que el Presidente de la República presentara el 8 de septiembre de 2016 ante la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), para integrar una nueva modalidad de impugnación en materia fiscal. Señalado proyecto fue turnado por la Presidencia de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados a esta Comisión para dictamen, en la misma fecha en que fue presentado.⁶

Mientras que el 20 de octubre del año anteriormente citado, los diputados del Grupo Parlamentario Partido de la Revolución Democrática (PRD), así como los del Partido Revolucionario Institucional (PRI) presentaron una iniciativa acompañada con un proyecto de decreto para adicionar diversas disposiciones en la LFPCA y en el Código Fiscal de la Federación (CFF), la cual en esa misma fecha fue turnada por la Presidencia de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados a esta Comisión para dictamen.⁷

Lo contemplado en el proyecto de la LFPCA es muestra de la integración de los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad en aras de contemplar una nueva vía para acudir al Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), y poder solucionar lo expuesto por los mexicanos en materia de justicia cotidiana, entendida como lo que viven los ciudadanos día a día, caracterizada por la complejidad, la lentitud, un alto costo y en ocasiones su inoperancia.

Por lo que respecta al proyecto de decreto del CFF se contempló la adición de una nueva modalidad en el recurso, ya que éste es visto como una forma de autocontrol que tiene la propia autoridad para revisar los actos que emitió a instancia de parte, determinar si los mismos fueron emitidos conforme a ley, y en caso contrario, reponer el procedimiento administrativo del que derivan, a fin de

⁶ <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/nov/20161117-II.html#DictamenaD1> (fecha de consulta 29 de septiembre).

⁷ *Ídem.*

emitir una nueva resolución, se deje sin efectos o se modifique dictando un nuevo acto que suplirá al impugnado.

Ya finalizado el proceso legislativo, se publicó el 27 de enero de 2017 en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación. La finalidad de mencionada normatividad es en resumen, lograr una justicia pronta, expedita y efectiva, por lo que las resoluciones emitidas, ya sea por autoridad administrativa o jurisdiccional, sean exhaustivas y agoten cada punto controvertido en virtud de priorizar el fondo sobre la forma.

1.2. Acto administrativo.

Un tema relevante dentro de la doctrina del Derecho administrativo es lo relativo al acto administrativo, mismo que ha llevado a la integración de diversos conceptos o intentos por querer delimitar los elementos que constituyen la actividad de la administración pública. La intención de muchos tratadistas inmiscuidos en el tema es brindar una definición que facilite el estudio doctrinal y práctico del punto que nos atañe, de igual forma, sentar las bases del origen de su noción, la cual algunos lo radican en “el surgimiento del constitucionalismo, la separación de poderes y el Estado de derecho, es decir, la subordinación del Estado a lo jurídico”.⁸

Resulta importante hacer mención que el origen del concepto de acto administrativo surge a principios del siglo XIX en Francia y es consecuencia de una separación de competencias entre el sistema judicial y el sistema contencioso administrativo, el primero resolviendo conflictos de Derecho privado derivado de

⁸ RICO Puerta, Luis A., *El acto administrativo*, Sello editorial Universidad de Medellín, Medellín Colombia, 2013, p. 16.

las relaciones entre particulares y el segundo conociendo las controversias entre la Administración Pública y los gobernados.⁹

Más allá de la delimitación de competencia, no debe olvidarse que el acto administrativo atiende a un aspecto teleológico del Derecho Administrativo y por ende del Derecho Público, esto es, consecución del bien común de la colectividad a través de un régimen diferente al que es propio de los actos llevados a cabo por particulares en el Derecho Privado¹⁰. Por lo tanto, se puede considerar que “el acto administrativo no es un fin en sí mismo, sino uno de los medios institucionales conferidos a la Administración para llevar a cabo las políticas, programas, proyectos y fines que la Constitución y ley establecen o atribuyen al Estado”.¹¹

Bajo éste contexto y sin afán de dar por terminada la labor de los estudiosos del Derecho Administrativo ni pretender profundizar en la naturaleza, elementos y características del acto administrativo, se brinda un concepto el cual toma de forma genérica rasgos comunes de la producción doctrinal, mismo que será referencia para los siguientes rubros a desarrollar siendo el siguiente; el acto administrativo es la manifestación de voluntad unilateral de una autoridad administrativa en ejercicio de sus funciones conferidas en ordenamientos jurídicos, orientada a producir consecuencias (crear, reconocer, modificar, o extinguir situaciones jurídicas) subjetivas de Derecho.¹²

Al hablar de consecuencias subjetivas de Derecho, se descarta la actividad reglamentaria, así como los contratos celebrados por la administración en un mismo plano de actuación entre éste y los particulares.¹³ Además, al hacer mención de la frase manifestación de la voluntad, se puede notar que los diversos intentos por englobar el concepto de acto administrativo han tomado como referencia a la teoría del acto jurídico del Derecho Privado.

⁹ Cfr. BEJAR Rivera, Luis J., *El acto administrativo y su finalidad*, Porrúa, México, 2011, p. 3.

¹⁰ Cfr. CASSAGNE, Juan C., *Derecho Administrativo*, t. II, 7ª ed., Lexis Nexis, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2002, p. 44.

¹¹ TRONT Petit, Jean C., *La nulidad de los actos administrativos*, 5ª ed., Porrúa, México, 2015, p. 75.

¹² Cfr. RICO Puerta, Luis A., *op. cit.*, p. 17.

¹³ Cfr. MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *Derecho Administrativo 1er curso*, 6ª ed., Oxford University Press, México, 2011, p. 195.

Empero, a continuación se señalan las siguientes características que distinguen al acto administrativo del acto jurídico;

➤ Acto administrativo.

- a) Es un acto jurídico
- b) Es de Derecho Público, ya que el Derecho Administrativo pertenece a esta rama del Derecho.
- c) Lo emite la administración pública, o algún otro órgano estatal en ejercicio de la función administrativa, porque las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley les faculta.
- d) Es ejecutivo (obligatorio) y ejecutorio (se puede hacer cumplir mediante la coerción).
- e) Tiene a su favor una presunción de validez legal. Tomando en consideración que quien lo emite tiene facultades para hacerlo.
- f) Es impugnabile, es decir, no es definitivo, si y sólo si no ha transcurrido el tiempo para atacarlo por la vía jurídica o se le ha confirmado jurisdiccionalmente.
- g) Persigue de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, el interés público.
- h) Por lo general es prescriptible.¹⁴

De lo antes expuesto se desprende que el acto administrativo es una actuación *sui generis* de la Administración Pública, derivada del Estado que es la máxima persona moral de nuestro sistema jurídico mexicano. Si bien comparte similitudes con la teoría del acto jurídico del Derecho Privado, la misma teoría también ha permitido hacer distinciones sustanciales en su estructura, como lo son los elementos de existencia y los requisitos de validez, los cuales serán abordados en el siguiente apartado.

¹⁴ Cfr. MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *op. cit.*, p. 194.

1.2.1. Elementos de existencia y requisitos de validez del acto administrativo.

Como podrá distinguirse, hemos tomado la clasificación usada en la teoría del acto jurídico para poder explicar al acto administrativo, pues tenemos en cuenta que existe una gran gama de opiniones al respecto y la mayoría únicamente hacen cambios de terminología y no de fondo, consecuentemente aún no se llega a un consenso sobre este tópico, además, la legislación también toma como referencia (aunque de manera desordenada) esta teoría¹⁵, por lo tanto, tenemos elementos de existencia y requisitos de validez que revisten al acto administrativo.

➤ Elementos de existencia

Al hacer mención de elementos de existencia, nos ocupamos de aquellos sin los cuales no se puede concebir el señalado acto, pues se trata de factores fundamentales y que a falta de alguno de estos, no podría surgir a la vida en el mundo jurídico, identificada así la importancia de éstos se da paso a señalarlos;

- **SUJETO**; mismo que podemos clasificarlo en activo y pasivo, el primero comprende al órgano de la administración pública quien interviene en menor o mayor grado en ejercicio de su función administrativa manifiesta su voluntad produciendo consecuencias jurídicas subjetivas. El segundo sujeto es el destinatario de la manifestación de la voluntad, a quien recae las consecuencias de la misma.

Cabe señalar que quien emite el acto debe tener la competencia (requisito de validez) que la ley le asigne, por ello podemos determinar que el sujeto activo siempre es un órgano administrativo competente, mismo que actúa por medio de funcionarios o empleados facultados con base en Derecho. De este elemento también se desprende el concepto de autoridad que a grosso modo se señala (por ser materia de análisis más adelante), que es toda persona investida de potestad.

¹⁵ La legislación a la que se hace referencia es la Ley Federal del Procedimiento Administrativo vigente, en su artículo 3º, que indica los elementos y requisitos del acto administrativo.

- **MANIFESTACIÓN DE LA VOLUNTAD**; nos evoca al consentimiento de la teoría del acto jurídico el cual puede ser de forma expresa o tácita tendiente a producir efectos jurídicos y constreñirse al cumplimiento de la obligación, pero para los sujetos del acto administrativo, dicha manifestación debe realizarse de forma escrita, en atención al artículo 16 Constitucional primer párrafo¹⁶, por lo tanto, nos lleva a establecer que esta manifestación debe ser expresa.

No obstante, dentro de la manifestación de la voluntad se puede presentar que esta se pueda configurar de forma tácita, lo que también en la doctrina se conoce como el silencio administrativo, a groso modo, es una forma de interpretar la ausencia de respuesta de forma negativa o positiva ante las peticiones que formula el gobernado. Tal manifestación debe estar libre de vicios, error y originado por quien cuente con competencia y facultades para expresarlo, de ser lo contrario, se estaría frente a la nulidad del acto administrativo.

- **OBJETO DEL ACTO ADMINISTRATIVO**; se entiende como la finalidad que tiene la emisión del acto, esto es, crear, transmitir, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, lo que en la teoría del acto jurídico se le conoce por objeto directo. Sin pasar por alto que el objeto debe ser lícito, determinado o determinable y posible.¹⁷
- **FORMA**; se concibe como el modo de manifestar la voluntad, es decir, escrita, sin dejar a un lado que es necesario observar ciertas reglas o formalidades establecidas en la ley, lo anterior también se apega al artículo 16 de la Carta Magna y al 3ª de la LFPA. “La expresión escrita del acto

¹⁶ “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones **sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.**” (el énfasis añadido es nuestro).

¹⁷ Cfr. CONTRERAS López, Raquel S., *Estructura del acto jurídico*, en SÁNCHEZ Barroso, José A. (coord.), *Cien años de Derecho Civil en México 1910-2010. Conferencias en homenaje a la Universidad Nacional Autónoma de México por su centenario*. Colegio de profesores de Derecho Civil de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 2011, pp. 51-73.

administrativo es una exigencia que aporta certeza y constituye una prueba del mismo".¹⁸

➤ **Requisitos de validez**

Cumplidos los elementos de existencia del acto administrativo, el mismo se perfecciona a través de los requisitos de validez, ya que sin estos, los actos podrían ser impugnados por los gobernados y se generaría la nulidad declarada en el juicio contencioso administrativo o mejor conocido como juicio de nulidad. En este punto difiere un poco la teoría del acto jurídico con la del acto administrativo en cuanto a los requisitos que contempla una y otra, pues en la primera considera la capacidad, licitud en el objeto, motivo o fin, en tanto en la segunda, aún se encuentran discrepancias entre la variedad de autores en cuáles deben de prevalecer, no obstante, al adaptar los requisitos a lo establecido en la norma suprema en sus artículos 14 y 16, se fijan los siguientes;

- **COMPETENCIA;** se deduce como la capacidad que tiene el Estado para ser titular de derechos y deberes, en ese entendido todo aquel órgano que represente a la máxima persona moral podrá manifestar y ejecutar los actos administrativos, siempre que estas facultades les sean conferidas por la ley la cual deberá ser emitida antes de la configuración del acto administrativo.

En algunos casos la competencia es limitada en razón de no otorgar una facultad absoluta sino limitar y equilibrar la misma a fin de evitar un despotismo. Así que el acto administrativo será válido si quien lo emitió ejerce sus funciones administrativas dentro de los límites de la competencia que le fue asignada.¹⁹

- **FUNDAMENTACIÓN;** siendo un requisito que establece el artículo 16 de la Constitución, se discierne como la invocación del precepto legal preciso aplicable al caso concreto, a falta la de citación correcta se estaría frente a

¹⁸ ROLDÁN Xopa, José, *Derecho Administrativo*, Oxford University Press, México, 2008, p. 322.

¹⁹ Cfr. SANTOFIMIO Orlando, Jaime, *Acto administrativo procedimiento, eficacia y validez*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá- Colombia, 1994, pp. 72-73.

un acto viciado que conlleva a su nulidad si es impugnado vía juicio contencioso.

- **MOTIVACIÓN**; consiste en atender circunstancias de hecho para tomar el precepto que le es aplicable, mismo requisito se encuentra en el artículo constitucional señalado anteriormente, de igual forma, ha sido objeto de múltiples disertaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

En el criterio jurisprudencial que lleva por rubro **“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS”**, nuestro máximo tribunal se ha pronunciado sobre la fundamentación y motivación que debe existir en los actos administrativos, para lo cual basa su argumentación en el artículo 16 Constitucional, siendo este mandamiento el que exige a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley y para considerarlos como correctamente fundados, el criterio jurisprudencial cita los siguientes aspectos que deben encontrarse en este tipo de actos, “a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.”²⁰

- **FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO**;

La armonía que se configura entre los elementos de existencia y requisitos de validez señalados con anterioridad logran un equilibrio entre la ley y los actos de autoridad, los cuales afectan a la esfera jurídica del gobernado, por ende, es menester tomar en cuenta que las formalidades esenciales en el procedimiento deben encontrarse en cada acto administrativo, ya que son aquellas que aseguran

²⁰Jurisprudencia: VI. 2o. J/248, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época*, Num. 64, abril de 1993, p. 43.

una adecuada y oportuna defensa, en atención a la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 Constitucional.²¹

Aunque el precepto citado en su segundo párrafo hace referencia a los procedimientos que se siguen ante tribunales, “la interpretación sistemática que al respecto se ha hecho, ha determinado que dicha exigencia vincula a todas las autoridades, ello no implica solamente a los órganos jurisdiccionales, sino también a los administrativos”²², de lo anterior se desprende que el procedimiento al que alude el artículo constitucional no necesariamente es el judicial, sino todo aquél que sea tramitado en forma de juicio lo cual también implica a los actos de autoridades administrativas por también concernir al ámbito jurídico de los particulares.

1.2.2. Tipos de actos administrativos.

Conforme a los diversos criterios establecidos por los tratadistas para clasificar los actos administrativos, a groso modo, se pueden agrupar en atención al ámbito de aplicación, las voluntades que intervienen en su emisión, margen de libertad para su creación, el contenido del acto y los efectos que se dan en la esfera jurídica del gobernado.

- **ÁMBITO DE APLICACIÓN;** en este rubro se clasifican en internos y externos, el primero apunta a los actos que únicamente tienen efectos dentro de la misma Administración Pública sin trascender a otra esfera, mientras que los segundos van dirigidos a producir sus efectos en los particulares.

²¹“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, **en el que se cumplan las formalidades esenciales en el procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho**” (el énfasis añadido es nuestro).

²² DELGADILLO Gutiérrez, Luis H., *Elementos de Derecho Administrativo. Primero curso*, 2ª ed., Limusa, México, 2009, p. 198.

- LAS VOLUNTADES QUE INTERVIENEN EN SU EMISIÓN; en cuanto a la manifestación de la voluntad, los actos pueden ser unipersonales o simples y son aquellos que únicamente necesitan a un solo ente que lo emita, para los actos colectivos o complejos se requiere que se emitan de forma concurrente por diferentes autoridades mismas que deben de participar en la misma materia y pueden o no compartir los mismos fines.
- MARGEN DE LIBERTAD PARA SU CREACIÓN; que se divide a los actos en; reglados contemplados como aquellos que la autoridad necesariamente debe emitir sin realizar ninguna otra estimación más que el supuesto que establece la norma jurídica, mientras que en los actos discrecionales la autoridad sí cuenta con un margen de libertad para determinar su emisión o no al momento de apreciar los elementos aportados.²³
- CONTENIDO DEL ACTO Y LOS EFECTOS QUE SE DAN EN LA ESFERA JURÍDICA DEL GOBERNADO; por lo que se refiere al contenido del acto éste puede ampliar o limitar la esfera del gobernado, ya que pueden aumentar los derechos de los particulares como se da en el otorgamiento de una concesión o una autorización, por sólo nombrar algunos ejemplos, en cambio los actos que limitan los derechos pueden impactar de forma negativa como ocurre en la aplicación de una sanción o una expropiación.

1.3. Los actos de autoridad.

Señalar que un acto es de autoridad nos remite a la intervención del Estado como entidad soberana y organizada, representada a través de personas que se encuentran facultadas, conforme a derecho, con potestad y legitimidad, tal y como

²³ Cfr. DELGADILLO Gutiérrez, Luis H., *op. cit.*, p. 226.

se hizo referencia en apartados anteriores ²⁴, pero ¿qué debe entenderse propiamente como autoridad?, para dar respuesta concreta a este cuestionamiento, se toma la siguiente definición, “autoridad para el derecho administrativo es la persona física, trabajador del Estado dotado por la ley de poder público”²⁵, pero no necesariamente implica a una sola persona física ya que un grupo de estas pueden conformar órganos que tengan calidad de autoridad.

Para robustecer lo mencionado, el concepto de autoridad va más allá de una relación restrictiva del libre pensamiento centrado en una correspondencia de mando-obediencia dentro del Estado, porque si bien el sistema se impone para llevar a cabo obras cuya finalidad última es el bien común, quien detente tal potestad no debe tener tintes de irracionalidad que oprima a las voces obedientes porque el nuevo reconocimiento que se le da, es en virtud de su capacidad para tener un mejor juicio y perspectiva sobre determinadas situaciones, que en términos aristotélicos los hace ser hombres justos y prudentes a quienes el poder les brinda la posibilidad de llevar a cabo la más noble labor y guiar a la comunidad para obtener beneficios comunes.²⁶

Asimismo, en un enfoque administrativo el maestro Gabino Fraga afirma que, “cuando la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y la de imponer a éstos sus determinaciones, es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y de ejecución, se está frente a un órgano de autoridad”²⁷, de lo anterior se puede determinar la trascendencia que tiene el conocer cuándo se está frente a un acto de autoridad, pues el agravio que pueda

²⁴ Nos referimos a los apartados 1.2. Acto administrativo y 1.2.1 Elementos de existencia y requisitos de validez del acto administrativo.

²⁵ AUTORIDAD. En: *Diccionario jurídico mexicano*, t.I A-B, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1982, p. 246.

²⁶ Cfr. CRUZ Soto, Luis A., *El concepto de autoridad en el pensamiento de Aristóteles y su relación con el concepto de autoridad en el comportamiento administrativo*, Contaduría y administración, [en línea]: (231), mayo-agosto 2010, 53-78, (fecha de consulta 22 de enero de 2018).

Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422010000200004&lng=es&tlng=es.

ISSN 0186-1042.

²⁷ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 20ª ed. Porrúa, México, 1980, p. 490.

tener el gobernado derivado de la actuación de ésta mediante la emisión de su acto puede ser impugnado a través de los medios legales establecidos en un ordenamiento jurídico.

Si bien las actuaciones de la autoridad tienen presunción de legalidad, no debe pasar por alto que nuestra Carta Magna, en relación con la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA) y el CFF²⁸, por sólo señalar algunos ordenamientos en el ámbito federal, contemplan que en los actos administrativos debe de indicarse quien es la autoridad que lo emite, como parte de la garantía de seguridad jurídica y como cumplimiento de uno de los elementos de existencia del acto administrativo, ya que si faltare éste, el acto de autoridad puede ser catalogado como nulo si se desvirtúa la presunción con la que está revestido.

1.4. La resolución administrativa.

La resolución por definición en sentido amplio se considera como la “decisión o fallo de un órgano administrativo o judicial”²⁹, sin embargo, no debe pasar por alto que la misma debe estar apegada conforme al ordenamiento jurídico positivo vigente. Para el tema que nos ocupa se parte de la clasificación doctrinal de los actos administrativos y dentro de ella se encuentra la resolución administrativa, con la peculiaridad que éste tipo de manifestación de la voluntad unilateral de la autoridad administrativa tiene como antecedente un procedimiento y ésta decisión es la que pone fin al mismo.³⁰

Esta decisión o fallo que representan las resoluciones administrativas es muestra de la operación del silogismo lógico-jurídico (en los casos fáciles) que se hace al confrontar las pretensiones y hechos con la norma jurídica aplicable para

²⁸ Nos referimos al artículo 16 de la CPEUM, artículo 3, fracción X LFPA y artículo 38, fracción II CFF, todas vigentes.

²⁹ RESOLUCIÓN. En: COUTURE, Eduardo J., *Vocabulario jurídico con especial referencia al Derecho Procesal positivo vigente uruguayo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1988, p. 525.

³⁰ Tal y como puede apreciarse en los artículos 59 y 83 de la LFPA vigente. De igual forma, se encuentra dentro de la legislación local lo que debe entenderse por resolución administrativa en el artículo 2, fracción XXIV de la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal (ahora Ciudad de México), vigente.

obtener una conclusión, en cuanto a los casos difíciles, se elevará el nivel argumentativo cuando existan dudas sobre la aplicación de una norma o la interpretación de ésta, para poder realizar su correcto análisis y valoración, y con ello terminar resolviendo de forma congruente y exhaustiva³¹ dentro del plazo que otorga la ley, sin dejar de lado que el silencio de la autoridad da paso a tomarlo como una *negativa ficta* o *positiva ficta* de ser el caso y si así lo establece la norma jurídica, de estas figuras únicamente se hace referencia por no ser tema central de la investigación.

En párrafos anteriores, se hizo alusión a que la resolución era la consecuencia de un procedimiento y para ello es conveniente tener claro qué se entiende por proceso y procedimiento; el primero de forma generalizada es el conjunto de pasos que se llevan a cabo para lograr llegar a un fin determinado y ello en el ámbito del Derecho Público se concibe como el bien común de la colectividad; mientras que al segundo se le identifica como la forma en que se realizan cada uno de los pasos. En consecuencia, como lo indica Delgadillo “el procedimiento administrativo, constituye la forma de expresión de la función administrativa. A través de él se prepara, forma, produce o ejecuta el acto que contiene la voluntad administrativa”.³²

Mientras que en el ámbito del Derecho Fiscal “el procedimiento administrativo fiscal es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco, sólo o con la colaboración del particular, y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, estableciendo, en consecuencia, una situación jurídica concreta”³³; por lo que a todas luces se puede determinar que hay resoluciones que devienen de procedimientos llevados por oficio³⁴ y otras

³¹ Cfr. TRONT Petit, Jean C., *op. cit.*, pp. 135-147.

³² DELGADILLO Gutiérrez, Luis H., *op. cit.*, p. 200.

³³ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [en línea]: (S1), enero 2001, 251, (fecha de consulta 29 de enero de 2018). Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3672/4482> ISSN 2448-4873.

³⁴ Como la que deriva del ejercicio de las facultades de comprobación previsto en el artículo 46 y demás subsecuentes del CFF en cuanto al desarrollo de la visita en el domicilio fiscal.

llevadas a petición de parte que resuelven el fondo de las cuestiones planteadas por el gobernado, a guisa de ejemplo, en lo que concluye un recurso interpuesto acorde al CFF.³⁵

1.4.1. Principios y formalidades dentro de la resolución administrativa.

Todo acto que devenga de la Administración Pública se presume de legal y no son la excepción las resoluciones administrativas, pues estas también inciden en la esfera de los particulares. Como se mencionó en el punto anterior, todo acto administrativo, el procedimiento y las resoluciones que se dan de este carácter se dan con fines de satisfacción del interés público³⁶, por lo tanto éstas deben atender a ciertos principios y formalidades.

Dentro de la vasta literatura sobre los principios y formalidades que atañen a las resoluciones administrativas tomamos aquellas que a nuestra consideración son las más representativas y resultan útiles para la presente investigación; a continuación, se enuncian.

- **PRINCIPIO DE LEGALIDAD.** Este principio se encuentra íntimamente ligado con el artículo 16 de la CPEUM en lo que respecta a la fundamentación y motivación de los actos administrativos³⁷ sin que escape de ésta máxima las resoluciones administrativas. Cabe destacar en este punto que la autoridad únicamente podrá hacer aquello que la ley le faculta, esto es, todos los actos deben estar apegados a la norma jurídica.

³⁵ El CFF contempla la Sección Tercera “Del trámite y resolución de los recursos” y la **Sección Cuarta “Del trámite y resolución del recurso de revocación exclusiva de fondo”**, siendo éste último uno de los temas torales de nuestra investigación.

³⁶ Al referirnos a éste concepto, resaltamos el valor esencial de la labor de la Administración Pública y hacemos de lado los intereses particulares que pudieron dar inicio al procedimiento administrativo y la culminación de éste en una resolución administrativa. Recordemos que el procedimiento del cual es origen de la resolución, puede ser a petición de parte con lo cual el gobernado pretende que lo resuelto sea a su favor.

³⁷ Para no incurrir en abrumadoras repeticiones sobre este punto, se remite al apartado 1.2.1. Elementos de existencia y requisitos de validez del acto administrativo, en lo concerniente a la fundamentación y motivación.

- **PRINCIPIO DE AUDIENCIA.** Resulta ser la oportunidad que tiene el particular frente a la autoridad de ser oída en defensa de sus derechos y alegar lo que a derecho le corresponda, precepto que se encuentre consagrado en el artículo 14 constitucional;³⁸ lo anterior en atención a que la determinación final emitida por autoridad administrativa proviene de un procedimiento, por ende, se entiende que debe darse oportunidad al gobernado de aportar pruebas aunque este fuese de carácter oficioso. Además, las resoluciones deben señalar el medio de defensa que puede interponer el gobernado en caso de que el mismo considere que la conclusión a la que llegó la autoridad no es apegada a derecho y por ello afecta a su esfera jurídica.
- **PRINCIPIO DE CONGRUENCIA.** Dicho principio atiende a que todas las conclusiones a las que se llegue derivado de un procedimiento deben contener la correlación entre lo pedido y lo resuelto y entre los antecedentes de hecho y las disposiciones jurídicas aplicadas.
- **PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.** Respecto a esta máxima el CFF y la LFPA se encuentran en armonía con nuestra Carta Magna, ya que se contienen disposiciones expresas que hacen hincapié en la obligatoriedad de fundar y motivar los actos,³⁹ asimismo se han dado diversas interpretaciones sobre este principio. La importancia de este precepto radica en su finalidad que es la de otorgar certeza jurídica al gobernado sobre la actuación de la autoridad.

Como formalidades de las resoluciones se toman por analogía aquellas que son propias de los actos jurídicos como lo son, constar mandamiento por escrito,

³⁸ “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

³⁹ Como referencia de éste principio podemos citar de la legislación vigente la fracción IV del artículo 38 del CFF, fracción V del artículo 3 LFPA y el primer párrafo del artículo 16 de la CPEUM que señala como requisito la fundamentación y motivación de los actos administrativos, lo cual también es aplicable por analogía a las resoluciones.

ser emitido por autoridad competente, estar fundado y motivado, y en este caso específico, provenir de un procedimiento establecido por la ley.

Tanto los principios como las formalidades hacen de la resolución administrativa un acto perfecto ya que reúne los requisitos necesarios para su existencia y su validez dentro del ámbito jurídico, por lo que, si carece de alguna formalidad o no se apega a los principios, el gobernado podría desvirtuar su presunción de legalidad vía recurso administrativo ante la autoridad o vía contenciosa administrativa si opta por el juicio contencioso administrativo.⁴⁰

1.5. Vicios de fondo y vicios de forma.

Antes de ocuparnos sobre los vicios de fondo y de forma como causas de nulidad que pueden darse en los actos y resoluciones administrativas, es menester precisar el origen de esta clasificación siendo esta la teoría de las nulidades proveniente del Derecho Privado, pero adaptada a las necesidades y particularidades del Derecho Administrativo. En forma análoga, la nulidad absoluta es nulidad para el acto administrativo por causas graves que tenga que ver con los elementos de existencia del mismo, y la nulidad relativa es anulabilidad derivado de violaciones por aspectos de forma.

Dentro de la doctrina la nulidad se entiende como una sanción que nace de un vicio, además de ser prevista en la norma, tiene como consecuencia privar de sus efectos normales a un acto administrativo. De igual forma, los criterios dictados por la SCJN y por el TFJA han determinado la trascendencia que puede llegar a tener la determinación de nulidad en los actos administrativos la cual puede ser lisa y llana, esto es, declarar que el acto es ilegal sin la posibilidad de que la autoridad pueda corregir el mismo o mejorarlo; también la nulidad puede ser determinada para efectos de que la autoridad pueda subsanar errores

⁴⁰ En los casos que prevenga la ley sobre la posibilidad de optar por la interposición del recurso o ir a juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

cometidos en cuanto a los requisitos de validez o reponer el procedimiento, si la resolución definitiva combatida proviene de uno.

“La connotación de elemento formal del acto administrativo puede tener los siguientes alcances o significados:

- Formalidades procedimentales;
- Forma del acto, en aspectos tales como; documento escrito, firma, sellos;
- Fundamentación y motivación en su aspecto formal, básico o estructural;
- Formalidades o reglas de elaboración de la decisión o juzgamiento;
- Comprobación o demostración de la existencia y alcance de los elementos:
 - a) Subjetivo
 - b) Objetivo, y
 - c) Causal-finalístico del acto administrativo, determinantes de su validez.
- Es la narración y argumentación—motivación—, de cómo se formó la voluntad administrativa”.⁴¹

Sobre el particular, tanto el CFF y la LFPCA contemplan la reposición del acto o del procedimiento subsanando el vicio que produjo la declaración de nulidad en el Recurso de Revocación o nulidad para efectos en el Juicio Contencioso Administrativo si el acto o resolución adolece de vicios formales.⁴² En ese orden de ideas resulta aplicable de manera ilustrativa el siguiente criterio que lleva por rubro “**NULIDAD DE RESOLUCIONES O ACTOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES. LA DECRETADA POR VICIOS DE FORMA DEBE SER PARA EFECTOS**”, en el cual establece que al decretarse la nulidad por vicios de forma, la nulidad que procede es para efectos entendido como la posibilidad que tiene la autoridad para dictar un nuevo acto y

⁴¹ TRONT Petit, Jean C., *op. cit.*, p. 304.

⁴² Los artículos 133 fracción III, 133 A fracción I del CFF, 51 fracción II, III, 52 fracción II y IV y 57 fracción I inciso b) de la LFPCA considera la declaración de nulidad y la posibilidad que tiene la autoridad de perfeccionar sus actos siempre que sus vicios sean de forma.

subsanan los defectos los cuales son especificados en la sentencia dictada por la Sala en la que se substanció el juicio.⁴³

De igual forma, lo mencionado anteriormente se robustece con la siguiente conclusión a la que llegó el TFJA en el criterio “**SENTENCIA.- EFECTOS DE LA NULIDAD POR VICIOS FORMALES**”, en la que se pronuncia respecto a la falta de un requisito de validez como lo es la falta de fundamentación y motivación en la resolución impugnada, dicha ausencia se configura como un vicio formal misma que no limita a la autoridad en su facultad para emitir una nueva resolución que enmiende tal error, pues la sentencia no se ocupó en declarar un vicio de fondo.⁴⁴

En cuanto a lo que debe entenderse por vicios de fondo, su presencia provoca que el acto sea declarado nulo lisa y llanamente, ya sea en sede administrativa vía recurso de revocación⁴⁵ o en sede contenciosa ante el TFJA, derivado de la irregular aplicación de normas sustantivas que determinen elementos esenciales de las contribuciones e interpretación que se haga de las mismas, y la falta de elementos de existencia en el dictado del acto o resolución administrativa que provoquen perjuicio y menoscabo en la esfera jurídica al particular. Por lo que al ser desvirtuados de su presunción de legalidad, los mismos ya no pueden ser enmendados por la autoridad emisora, provocando que el acto quede sin efecto alguno.

Aquellos actos provenientes de autoridades que carecen de facultades para emitirlos pueden ser tildados de ilegales por vicios de fondo, pues recordemos que las autoridades no pueden hacer aquello de lo que no están facultados por mandato de ley, pues a dicha autoridad no le fue conferida tal actividad y su manifestación transgrediría las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica contemplados en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna en lo

⁴³ Cfr. Jurisprudencia: 2a./J. 133/2014, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. II, febrero de 2015, p. 1689.

⁴⁴ Cfr. R.T.F.F. Segunda Época. Año VIII. No. 90. Junio 1987. p. 1020.

⁴⁵ Hacemos referencia al recurso de revocación contemplado en el CFF sin pasar por alto la existencia de leyes específicas que contemplan con otras denominaciones a los recursos que se promueven en sede administrativa.

conducente a que todo acto de molestia debe emitirse por quien para ello esté autorizado tal como puede apreciarse en la siguiente jurisprudencia **“ADMINISTRADORES LOCALES DE RECAUDACIÓN DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. CARECEN DE FACULTADES PARA ACTUALIZAR CRÉDITOS FISCALES EXIGIDOS A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.”**⁴⁶

Por lo que respecta al acto que tiende a acreditar una relación jurídica tributaria por parte de un organismo fiscal autónomo, si la misma no cumple con los elementos esenciales de las contribuciones, el acto podrá ser impugnado y declarado nulo lisa y llanamente, de tal suerte que impide a la autoridad seguir provocando un agravio en la esfera del gobernado con la ejecución de su acto y limita su posibilidad de perfeccionar el mismo, lo anterior se sustenta con la siguiente jurisprudencia que lleva por rubro **“CÉDULA DE LIQUIDACIÓN DE CUOTAS OBRERO PATRONALES. CUANDO EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL LA EMITE, PERO NO ACREDITA LA EXISTENCIA DE LA RELACIÓN LABORAL PARA FINCAR UN CRÉDITO FISCAL, LA NULIDAD DECRETADA DEBE SER LISA Y LLANA.”**⁴⁷

1.6. Mecanismos para subsanar irregularidades de los actos y resoluciones de la autoridad.

Derivado de los errores en los que puede llegar a incurrir la Administración Pública al momento de emitir sus actos o resoluciones tal y como se puntualizó en el punto anterior y tomando en consideración un Estado de Derecho como el nuestro, resulta necesario establecer un control de legalidad sobre los actos de autoridad con la finalidad de que éstos se encuentren apegados a la normativa jurídica y permita al gobernado, a quien posiblemente se le esté perjudicando en sus intereses o lesionando algún derecho, poder contar con una adecuada defensa y recurrir el acto.

⁴⁶ Cfr. R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año VI. No. 54. Enero 2016. p. 7.

⁴⁷ Cfr. Jurisprudencia: 2a./J. 191/2016, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, abril de 2017, p. 905.

En razón de lo anterior, una manera de ejercer ese control de legalidad y restablecimiento de los actos o resoluciones viciadas, “es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a éstos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la ley aplicada o sin la aplicación de la debida”⁴⁸, dichos medios son el recurso administrativo y el juicio contencioso administrativo.

➤ **Recurso Administrativo**

Retomando lo dicho por el maestro Emilio Margáin, el recurso administrativo es el medio de defensa al alcance de los particulares, por el cual se impugna ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los particulares, derivado de la violación al ordenamiento jurídico,⁴⁹ tal medio de defensa debe ser a instancia de parte agraviada, es decir, aquella que se encuentre legitimada para interponerlo.

Los principales recursos en materia fiscal a favor de los contribuyentes son; el Recurso de Revocación y Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo del CFF, Recurso de Inconformidad de la Ley de Seguridad Social (LSS) y de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (Ley del ISSSTE) y el Recurso de Revocación contemplado en la Ley de Comercio Exterior (LCE). Cada recurso cuenta con sus propias formalidades para su tramitación como lo son ante la autoridad ante quien se promueve, su procedencia, el plazo para interponerlo y la potestad u obligatoriedad para presentarlo, pero el rasgo en común que tienen es el efecto de la conclusión a la que llegan, revocar, modificar o confirmar el acto o resolución impugnada.

➤ **Juicio Contencioso Administrativo.**

Resulta ser el medio jurisdiccional por el cual, el particular inconforme con la resolución de algún recurso administrativo puede demandar el acto ante un ente tercero que es imparcial y diferente a la propia autoridad de la Administración

⁴⁸ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., OXFORD University Press, México, 2003, p. 249.

⁴⁹ Cfr. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 249.

Pública, su función es la de dirimir la controversia suscitada entre las partes contendientes y dictar una sentencia en la cual puede declarar: la nulidad del acto para efectos precisados en su fallo, la nulidad lisa y llana de éste o la confirmación del acto emanado de la Administración Pública.

El fuero ya sea federal o local ante el que se tramite la contienda dependerá de la resolución que se impugne y la competencia con la que cuente el órgano jurisdiccional para conocer del asunto. En el caso del fuero federal, las disposiciones que lo rigen son la LFPCA y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA), en estas se determinan los casos de procedencia, la legitimidad de las partes, la conformación del TFJA, las formalidades que deben cumplirse dentro del procedimiento y los alcances que pueden llegar a tener los fallos dictados, entre otras cuestiones. Ante la falta de disposición expresa, se aplica de forma supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles como se indica en el artículo 1 de la LFPCA.

Un punto característico a resaltar de éste medio contencioso son las dos modalidades, en línea y tradicional y las tres vías en las que se puede dar trámite siendo las siguientes:

- a) Juicio en la vía tradicional,
- b) Juicio en la vía sumaria,
- c) Juicio de resolución exclusiva de fondo.

De las cuales la última vía es materia de la presente investigación.

Capítulo 2. Recurso de Revocación y su Resolución Exclusiva de Fondo.

2.1. Requisitos para presentar el recurso.

En la reforma de CFF que contempla el Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo en su artículo 133 D, se señala cuáles son los requisitos que deben de satisfacerse para poder presentar el recurso ante la autoridad competente, y en dicho precepto se hace una remisión expresa al artículo 18 y 122 del mismo ordenamiento donde establece las formalidades que deben de cumplirse en toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, las cuales hemos de mencionar y realizar comentarios al respecto si así lo amerita.

➤ **Presentación de la promoción.**

Para dar inicio al trámite del recurso éste debe presentarse mediante documento digital que contenga e-firma (antes firma electrónica avanzada o Fiel)⁵⁰ y enviarse a través del buzón tributario⁵¹, sin embargo, la propia ley marca una excepción a la formalidad respecto a los contribuyentes quienes se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no estén

⁵⁰ Es el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, (fundamento legal, artículo 2, fracción XIII, de la Ley de FIEL, vigente a partir del 4 de julio de 2012). El Servicio de Administración Tributaria (SAT), recaba datos biométricos (de identidad), con la finalidad de garantizar el vínculo entre un certificado y su titular. Para más información, consulte la siguiente dirección electrónica; http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/firma_electronica_preguntas.aspx (fecha de consulta 20 de marzo de 2018).

⁵¹ *Cfr.* Fundamento legal artículo 17 K del CFF vigente. Medio a través del cual se permite la comunicación entre el SAT y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, **presentar promociones**, depositar información o documentación, atender requerimientos y obtener respuestas a sus dudas. A la vez, **a través de este canal, les notifica actos administrativos y da respuesta a sus solicitudes, promociones o consultas**. Lo puede utilizar cualquier persona, física o moral, que tenga la necesidad de realizar trámites y desee hacerlo con facilidad desde la comodidad de su casa u oficina. Los datos e información que se depositen en el buzón son confidenciales. Para más información, consulte la siguiente dirección electrónica; http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx (fecha de consulta 20 de marzo de 2018).

representados a través de organizaciones,⁵² siendo para éstos facultativo el uso de la e-firma en la presentación de su recurso.

Para quienes sea facultativo presentar su promoción en forma digital o impresa, si optan por esta última, el escrito debe contener firma autógrafa del interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, y en caso en que el promovente no pueda o no sepa firmar, bastará con la impresión de su huella dactilar en la promoción, además de señalar domicilio para oír y recibir notificaciones así como personas autorizadas para tales efectos si así corresponde. Sin embargo, no debe pasar por alto que la misma norma establece la obligación de seguir las formalidades adicionales que apruebe el Servicio de Administración Tributaria (SAT) las cuales serán publicadas mediante reglas en la Resolución Miscelánea Fiscal.⁵³

Si el particular que teniendo e-firma presenta documentos distintos a escrituras o poderes notariales en forma no digitalizada, la promoción deberá presentarla en forma impresa con los requisitos que se señalan para esta modalidad, además de incluir su dirección de correo electrónico.

➤ **Requisitos de la promoción.**

Las siguientes formalidades que a continuación se señalan, son aquellas que le corresponde a la promoción presentada en forma digital y la que todo contribuyente que no se encuentre en los casos de excepción debe cubrir;

- Nombre, denominación o razón social (en caso de ser persona moral);
- Domicilio fiscal manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), y la clave que le correspondió en dicho registro. Lo anterior con la finalidad de fijar la competencia de la autoridad;
- Señalar la autoridad a quien va dirigida la promoción;

⁵² Cfr. Artículo 31, tercer párrafo del CFF vigente.

⁵³ Cfr. Artículo 18, cuarto párrafo del CFF vigente.

- Propósito por el que se presenta el recurso; en éste caso se busca que la autoridad revoque su acto puesto que el mismo causa un menoscabo al contribuyente;
- Dirección de correo electrónico para recibir las notificaciones que se efectuarán respecto al trámite del recurso;⁵⁴
- Indicar de manera expresa que es voluntad del contribuyente optar por el recurso de revocación exclusivo de fondo; pues a falta de esta manifestación, y sin atender el requerimiento que haga la autoridad sobre éste requisito de la promoción, entonces el recurso será tramitado por la vía tradicional.
- Mencionar los hechos controvertidos de que se trate;
- Señalar la resolución o el acto que se impugna;
- Formular los agravios que le cause al particular la resolución o el acto que se pretende impugnar; aunado a éste requisito previsto en el artículo 122 del CFF, el propio 133 D del Código hace precisión en que estos agravios que se planteen sobre el fondo tienen que ser expresados de forma breve y concreta.

Y es aquí donde entra el ingenio, el conocimiento sobre el tema y la capacidad del abogado postulante para argumentar y formular su agravio en una corta extensión del escrito⁵⁵ de forma precisa, concreta y sin caer en vaguedades⁵⁶, pues aún no existe un criterio judicial que determine cuál es la extensión en un conteo de palabras o párrafos para determinar que el argumento fue breve pero el sentido común nos lleva a inferir que no es necesario transcribir todo el escrito del acto impugnado para demostrar violaciones de fondo.

⁵⁴ Cfr. Artículo 18, fracciones I, II y III del CFF vigente.

⁵⁵ Se tomó en cuenta la primera acepción que señala la Real Academia Española sobre la palabra breve. Para más información visite la siguiente dirección electrónica <http://dle.rae.es/?id=65PRGO> (fecha de consulta 20 de marzo de 2018).

⁵⁶ Se tomó en cuenta la cuarta acepción que señala la Real Academia Española sobre la palabra concreta. Para más información visite la siguiente dirección electrónica <http://dle.rae.es/?id=AANYq2R|AAPaSmM> (fecha de consulta 20 de marzo de 2018).

Respecto a la formulación de agravios, es necesario señalar el origen del mismo y hacer precisiones en cuanto a si deriva de;

1. “La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados;
2. La interpretación o aplicación de las normas involucradas;
3. Los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia;
4. Si cualquiera de los supuestos anteriores son coincidentes”⁵⁷;

Una vez referida de forma expresa esta modalidad del recurso, si en el escrito además de formularse agravios de fondo, también se agregan agravios de forma o de procedimiento, éstos últimos se tendrán por no formulados y el estudio sólo será evocado a aquellos argumentos tendientes a resolver sobre vicios de fondo.

- Manifestación de quien promueve si requiere el desahogo de una audiencia en presencia de la autoridad que emitió la resolución recurrida y la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocación exclusiva de fondo con la finalidad de exponer sus razones por las cuáles considera que el acto o resolución le está causando un menoscabo a su esfera jurídica y lo consecuente es ordenar su revocación. Sobre esta audiencia hemos de retomar sus características en apartado posterior.
- Señalar pruebas relacionando las mismas con los hechos que pretende acreditar y observando las formalidades que prevé el artículo 123 del CFF para su presentación.

Una vez satisfechos todos los requisitos lo consecuente es que la autoridad quien conocerá y resolverá el recurso, emita un oficio a través del cual tenga por admitido el recurso.

⁵⁷ Artículo 133 D del CFF vigente.

2.2. Procedencia e improcedencia.

Vistos los requisitos a cubrir para la presentación del escrito de revocación en su modalidad resolución exclusiva de fondo ante la autoridad competente, lo conducente es determinar si el contribuyente se encuentra dentro de los supuestos por los cuales resulta procedente tramitar éste medio de impugnación; para ello se atiende el artículo 133 B del CFF vigente que especifica cuáles son las resoluciones definitivas susceptibles de ser impugnadas por éste procedimiento especializado, en dicho precepto hace referencia a aquellas que nacen del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales fundadas en las fracciones II, III o IX, artículo 42 del CFF, según corresponda.

Otro aspecto importante para determinar la procedencia del recurso es la cuantía la cual debe ser mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA)⁵⁸, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada, por ende, si se impugna una resolución emitida en éste año, la cuantía debe ser mayor a \$5'880,576.00 M/N.

Respecto al monto antes citado el cual es un requisito fundamental para impugnar en la modalidad de resolución exclusiva de fondo, hemos de realizar la siguiente crítica, si bien en la exposición de motivos no hace mayor puntualización a las razones que llevan a establecer dicha cuantía, por lo que concierne a las consideraciones que llevaron a proponer en la iniciativa los supuestos por los cuales ha de proceder el recurso, al respecto sí se expresaron reflexiones.

⁵⁸ *Cfr.* De acuerdo al artículo 2, fracción III de la Ley para Determinar el Valor de la Unidad de Medida y Actualización, la UMA es la unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, de las entidades federativas y de la Ciudad de México, así como en las disposiciones jurídicas que emanen de dichas leyes. El cálculo de la unidad le corresponde hacerlo al Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) atendiendo las reglas que la ley antes referida establece en su precepto cuarto; el valor que resulte debe ser publicado en el DOF. Para el año 2018 el valor anual de la UMA es de \$29,402.88 pesos mexicanos. Para más información consulte la siguiente dirección electrónica; http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5510380&fecha=10/01/2018 (fecha de consulta 22 de marzo de 2018).

De acuerdo a la propuesta de reforma las resoluciones del artículo 42, fracciones II, III y IX del CFF son aquellas que refieren a los elementos esenciales de las contribuciones, por lo tanto, resulta efectivo y responde a los fines del recurso si se demuestran las irregularidades de fondo en las que incurrió la autoridad al momento de emitir su resolución, pues recordemos que el medio de impugnación presentado ante la misma autoridad es la forma por la cual la autoridad autocontrola la legalidad de sus actos y resoluciones, debido a que ordenaría la nulidad de éstos evitando así, llegar a accionar la maquinaria jurisdiccional del procedimiento contencioso administrativo en el que seguramente se ordenaría la reposición del procedimiento o la emisión de un nuevo acto evitando el cumplimiento de los mismos.

Al respecto consideramos que el tema de la cuantía no debe ser un obstáculo para acceder a este procedimiento especial de impugnación, ya que las violaciones de fondo y el debate que surge del mismo pueden presentarse tanto en actos o resoluciones de menor o mayor cuantía, por ello, resulta contradictorio con las conclusiones a las que se arribaron en los foros de debate sobre la justicia cotidiana en México⁵⁹, pues en lugar de hacer más eficiente el acceso a una justicia pronta y expedita haciendo de éste tipo de recurso un medio sencillo y rápido, únicamente lo convierten en un privilegio para unos cuantos.

Aunque pareciera que se está limitando el acceso a la justicia transgrediendo este derecho fundamental, lo cierto es que el CFF expresamente señala que es potestad del particular optar por el recurso en su nueva modalidad o en su forma tradicional para instar a la autoridad a resolver la controversia suscitada sobre cuestiones de fondo y forma. En ese sentido, el parámetro establecido sobre la cuantía no debe entenderse proporcional a la dificultad del asunto sino como una restricción al ejercicio de este procedimiento especial para evitar el uso desmedido del mismo.

⁵⁹ Cfr. *Diálogos por la Justicia Cotidiana: Diagnósticos conjuntos y soluciones, op. cit.*, p. 226.

2.2.1. Resoluciones derivadas de las facultades de comprobación como supuestos de procedencia.

Las resoluciones definitivas que deriven de la revisión de gabinete, la visita domiciliaria y la revisión electrónica como ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales sobre el contribuyente, resultan ser los supuestos de procedencia establecidos en el artículo 133 B del CFF mismo que hace remisión expresa al artículo 42 del ordenamiento citado en sus fracciones II, III y IX, y que de forma sucinta se desarrolla en los siguientes párrafos.

- **Revisión de gabinete**

Es el procedimiento fundado en el artículo 48 del CFF por el cual la autoridad fiscal solicita a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos, así como la presentación de la contabilidad o parte de ella, para ejercer sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria.

El procedimiento inicia con la notificación de la solicitud que debe de indicar lugar y plazo para proporcionar información o documentación, según sea lo solicitado, y la persona notificada es a quien le corresponde entregar lo requerido. Si no se encuentran irregularidades en los ejercicios revisados, la autoridad emite y notifica el oficio de la conclusión de la revisión de gabinete.

Pero si de los documentos, datos, informes o contabilidad requerida, al momento en que la autoridad los analiza y se desprende que existe irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, se formulará un oficio de observaciones que debe ser notificado; en dicho oficio se redacta de forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.

El oficio de irregularidades se notifica a la persona requerida, y esta cuenta con un plazo de 20 días para corregir su situación fiscal o desvirtuar hechos u

omisiones asentados en el oficio de observaciones; si se revisa más de un ejercicio o fracciones de otro, dentro del periodo antes conferido, el contribuyente podrá presentar un aviso para ampliar el plazo por 15 días más. En caso de revisarse ejercicios en los que conste operaciones con partes relacionadas en el extranjero como lo indica los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), el primer plazo que se tiene para desvirtuar lo contenido en el oficio o corregir la situación fiscal constará de 2 meses y la ampliación con previo aviso es de un mes.

Si no se hace corrección total de la situación fiscal, no se desvirtúan los hechos u omisiones, o no se presenta documentación comprobatoria para modificar lo contenido en el oficio de irregularidades, el oficio de conclusiones contendrá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos. Todo el procedimiento de determinación tendrá duración de 6 a 12 meses con un máximo de 2 requerimientos acorde a lo dispuesto en el artículo 46 A del CFF.

- **Visita domiciliaria**

Es el procedimiento por el cual la autoridad fiscal practica visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, con la finalidad de revisar su contabilidad, bienes y mercancías en el domicilio fiscal registrado en el RFC, para poder determinar si existen omisiones al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Las reglas que se siguen para practicar la visita se encuentran detalladas en los artículos 43 con remisión expresa al 38, 44, 45, 46, 46 A y 47 del CFF, de los cuales a continuación hemos de desarrollar de forma breve.

El procedimiento inicia con la notificación de la orden de visita apegada a los requisitos del artículo 38 del CFF, principalmente fundado y motivado, indicando el nombre con quien se efectuará la visita, el ejercicio fiscal y las contribuciones a revisar, lugar o lugares donde debe efectuarse la visita persona o personas que verificarán la misma; la orden será acompañada de la Carta de Derechos del Contribuyente Auditado, así como del folleto anticorrupción.

“Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán”⁶⁰, en el entendido de que pueden ser sustituidos en cualquier tiempo ya sea por, no comparecer al lugar donde se lleva a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya, o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, ante esta situación los visitadores designarán de inmediato a otros. Todo lo anterior debe de constar en la Acta de inicio, narrado de forma circunstanciada las situaciones que se den en el primer día de su visita.

La persona con quien se entienda la visita está obligada a permitir a los visitadores designados el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, a proporcionar la información y documentación que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales y auxiliarlos en la obtención de alguna otra información, por ejemplo, si la contabilidad consta en formatos electrónicos autorizados por el SAT. Los visitadores podrán sacar copias de lo proporcionado para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y puedan ser anexadas en las actas parciales o finales que se levanten con motivo de la visita.

Cada acta que se levante conforme al artículo 46 del Código, deberá ser circunstanciada, todas aquellas que no sean el acta de cierre, serán actas parciales o complementarias en las que se señalan las irregularidades, omisiones o circunstancias de carácter concreto que se encuentren derivado del análisis de la información proporcionada, así como todo lo que llegue a suceder durante el desarrollo de la visita. Una vez levantada el acta final o de cierre, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

En la última acta parcial que se levante se darán a conocer de forma expresa los razonamientos que están llevando a determinar que existe omisiones al cumplimiento de obligaciones fiscales, para desvirtuar lo anterior, entre esta última acta y la acta final se tienen 20 días en los cuales el visitado podrá presentar

⁶⁰ Artículo 44, fracción III del CFF vigente.

aquellas pruebas consistente en documentos, libros o registros que tiendan a demostrar que el contribuyente es una persona (física o moral) que ha cumplido con sus obligaciones fiscales, o bien, podrá corregir su situación fiscal, procediendo la ampliación del plazo por 15 días más siempre que se pida dentro del periodo inicial y en caso de revisarse más de un ejercicio o fracción de éste. La excepción a los plazos antes referidos procede al revisarse ejercicios fiscales donde consten operaciones con partes relacionadas en el extranjero como lo indica los artículos 179 y 180 de la LISR.

El procedimiento de la visita domiciliaria tendrá una duración máxima de 12 meses como regla general, con excepción de los integrantes del sistema financiero y de operaciones relacionadas con el comercio exterior, para el primer caso la duración máxima es de 18 meses y para el segundo de 24. Si la autoridad hace requerimientos de información, la suspensión de los plazos anteriores no puede ser mayor a 6 meses. Fenecidos los plazos anteriores, se emitirá el acta de cierre y se dará a conocer las conclusiones a las que llegó la autoridad por medio de una resolución en la cual se señalará las contribuciones o aprovechamientos omitidos.

- **Revisión electrónica.**

La revisión electrónica es practicada a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados y consiste en examinar conceptos o rubros específicos de una o varias contribuciones por medio de la documentación e información que obre en poder de la autoridad a través de medios electrónicos. El procedimiento que se ha de llevar a cabo encuentra sustento en los artículos 42, fracción IX y 53 B del CFF vigente.

Con la información y documentación que tiene la autoridad fiscal puede emitir una resolución provisional en la cual da a conocer los hechos que originen la omisión de contribuciones y aprovechamientos, y demás irregularidades que encuentre. Esta primera resolución podrá ser acompañada con un oficio de preliquidación si se desprende la determinación de un crédito fiscal y el requerimiento de pago.

Dentro del plazo de 15 días siguientes a la notificación que se haga de la resolución provisional al contribuyente, responsable solidario o tercero, éste tiene derecho a manifestar lo que a su derecho convenga y proporcionar la información y documentación necesaria para desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos señalados en la resolución provisional. Si el contribuyente no aporta pruebas se entiende que acepta lo contenido en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, por lo tanto, puede optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo de 15 días “mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas”.⁶¹

Caso contrario, si la persona a quien se le esté practicando la revisión electrónica aporta pruebas dentro del plazo otorgado de 15 días, del análisis que la autoridad haga de las mismas identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá efectuar un segundo requerimiento en cual debe ser atendido dentro del plazo de 10 días siguientes a la notificación del mismo; o podrá solicitar información y documentación a un tercero quien debe atender el requerimiento dentro de los 10 días siguientes.

Cumplido el requerimiento hecho al tercero, la información y documentación aportada se da a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; a efecto de poder manifestar lo que a su derecho convenga en un plazo de 10 días.

Con base en la información y documentación que obre en el expediente administrativo, la autoridad emitirá y notificará la resolución correspondiente dentro del plazo de 40 días el cuál inicia a partir de que:

- Haya vencido el plazo de 15 días para aportar pruebas o se hayan desahogado éstas.

⁶¹ Artículo 53 B, fracción II, segundo párrafo del CFF vigente.

- Fenezca el plazo de 10 días otorgado en el segundo requerimiento o se hayan desahogado las pruebas exhibidas por el contribuyente.
- Termine el plazo de 10 días dado al contribuyente para manifestar lo que a su derecho convenga respecto a la documentación o información aportada por el tercero quien fue requerido por la autoridad.

Si el contribuyente exhibe pruebas, la autoridad deberá desahogarlas, posterior a ello, contará con un plazo de 40 días para emitir y notificar su resolución; en caso de que el contribuyente no ofrezca pruebas dentro de los plazos otorgados para tal efecto, se tendrá por perdido su derecho para hacerlo; si no realiza ninguna manifestación respecto a la resolución provisional y en su caso sobre el oficio de preliquidación, estos se volverán definitivos y el oficio se hará efectivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución (PAE).

El ofrecimiento de pruebas, las resoluciones de la autoridad y demás notificaciones se realizarán por medio del buzón tributario. Todo el procedimiento de revisión electrónica tendrá una duración máxima de 6 meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, con excepción en materia de comercio exterior, para éste supuesto, el plazo no puede exceder de 2 años.

2.2.2. Causales de improcedencia.

En el apartado anterior se hizo referencia sobre los supuestos por los cuales es procedente interponer el recurso de revocación exclusivo de fondo, en éste apartado nos hemos de ocupar sobre aquellas causas que no dan oportunidad a acudir a ésta modalidad del recurso. En sentido contrario de lo dispuesto por el artículo 133 B del CFF vigente, puede entenderse que las resoluciones no contempladas en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del ordenamiento antes citado y sin olvidar el requisito de la cuantía, no pueden ser susceptibles de impugnarse a través de éste procedimiento especial.

Sin embargo, el propio 133 B dispone que aquello no previsto en la sección cuarta que regula la nueva modalidad del recurso de revocación, se aplicarán las

disposiciones que regulan el recurso tradicional sin dejar de observar los principios de oralidad y celeridad; en ese sentido, es posible añadir más causales de improcedencia contempladas en el artículo 124 y 126 del Código. Por lo tanto, el listado de causales de improcedencia queda de la siguiente forma:

- Resoluciones no provenientes del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del CFF (revisión de gabinete, visita domiciliaria y revisión electrónica), y que su cuantía no sea menor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada;
- Contra actos que no afecten el interés jurídico del recurrente;

Sobre este punto hemos de robustecerlo con el siguiente criterio que tiene por rubro **“REVOCACIÓN, RECURSO DE. PROCEDE SU SOBRESEIMIENTO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 124, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN VIRTUD DE QUE EL CITATORIO MEDIANTE EL CUAL SE ACOMPAÑA EL FORMULARIO MÚLTIPLE DE PAGO NO AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DEL CONTRIBUYENTE AL NO CONSTITUIR UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA”**, del cual se infiere que no existe afectación al interés jurídico si no hay de por medio una resolución existente y definitiva dictada por la autoridad fiscal.⁶² Cabe mencionar que a partir del 1° de enero de dos mil catorce, se derogó la Sección Segunda denominada "De la Impugnación de las Notificaciones", del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación.

- Resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias;

En atención al principio procesal de cosa juzgada, el siguiente criterio **“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ALCANCE DE LA IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACION PREVISTA EN EL ARTÍCULO 124, FRACCIÓN II, DEL”**; ilustra el alcance de la improcedencia previsto en este

⁶² Cfr. Tesis aislada: IV.2.o.A.30 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XV, febrero de 2001, p. 926.

supuesto, pues lo que se intenta evitar es la contradicción de criterios que pudiera surgir si se llega a estudiar dos o más veces un mismo agravio sobre la misma resolución impugnada y de ello se produzcan una cadena infinita de recursos o juicios sobre la misma materia.⁶³

- Resoluciones impugnadas ante el TFJA; puesto que en ejercicio de la potestad que otorga la ley al gobernado ⁶⁴, éste decidió dirimir su controversia ante instancia jurisdiccional, un tercero que en esencia es imparcial.
- Resoluciones consentidas, es decir, contra las que no se promovió el recurso en el plazo señalado para tal efecto, por lo tanto se tiene por precluido su derecho para impugnarla.
- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- Actos revocados por la autoridad
- Actos que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el TFJA.
- Resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.
- No procede contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

⁶³ Cfr. Tesis aislada: I.2o.A.10 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, diciembre de 1996, p. 375.

⁶⁴ Cfr. Artículo 120 CFF vigente.

2.3. De la admisión, sobreseimiento y desechamiento.

Cubiertas las formalidades con las que debe de contar el escrito del recurso de revocación exclusiva de fondo y estando dentro de los supuestos de procedencia que se prevén en la norma al presentar éste, lo ideal sería que el oficio por el que se admite a trámite sea notificado en el buzón tributario del contribuyente y se continúe con la substanciación del recurso.

No obstante, la autoridad en uso de sus facultades que le otorga la ley, puede prevenir a la accionante, ya que debe revisar de oficio si se cumplen o no con los requisitos y en caso de faltar alguno o algunos, otorgar el plazo contemplado en la norma para que estos sean subsanados y de no ser así, puede desear el recurso o inclusive iniciado el procedimiento, pueden ocurrir situaciones que den paso a un sobreseimiento de éste.

Cabe mencionar que de las determinaciones que se pueden expresar en el oficio que dicte la autoridad se puede mal interpretar el alcance que tiene las expresiones “se tiene por no admitido” o “por no presentado” y “se tiene por desechado” el recurso, para ello es importante dilucidar tal confusión en la que se puede caer al respecto. Si bien ambos conceptos tienen por efecto el no estudio de los agravios que se formulan en el escrito de revocación, su origen es distinto, porque el desechamiento implica que la autoridad ha encontrado una causal de improcedencia de la acción que le impida seguir con el procedimiento para lograr la pretensión de quien la ejercita, en tanto que la no admisión o la no presentación tiene como génesis que el particular no haya atendido los requisitos respecto a las formalidades que debe revestir a la presentación del recurso de revocación.

Dicho lo anterior, hemos de abordar en las siguientes líneas de forma más detallada las causas que originan la admisión del recurso, su desechamiento o su sobreseimiento y las consecuencias que tiene cada uno de estas hipótesis jurídicas.

2.3.1. La admisión del recurso.

En el numeral 133 C del CFF vigente se colige la obligación que tiene la autoridad de verificar si se cumplen con todos los requisitos de procedencia de los artículos que el mismo precepto señala antes de admitir a trámite el recurso, de encontrar alguna omisión en el cumplimiento de estas formalidades la autoridad ha de prevenir al accionante para que subsane la omisión con la finalidad de iniciar la substanciación del recurso.

Las formalidades a las que refiere el citado numeral son las contempladas en los artículos 18, 121, 122 y 123 del CFF vigente de las cuales el primer precepto es el que atañe a las consideraciones que deben tomarse en cuenta al momento de presentar el escrito del recurso de revocación exclusivo de fondo, de las que al respecto ya hemos desarrollado en apartados anteriores.⁶⁵ En caso de no señalarse cualquiera de los datos contemplados en las fracciones I, II y III del precepto 18, la autoridad deberá de hacer del conocimiento al promovente sobre esta omisión, así como la oportunidad que tiene de subsanar la misma dentro del plazo de 5 días hábiles, en caso de no cumplir con el requerimiento la autoridad tendrá por no presentada la promoción.⁶⁶

Si bien el término que señala el artículo 18 del CFF es de 10 días para que el particular atienda la prevención que le hace la autoridad al encontrar omisiones en los requisitos que se deben cumplir, al ser un procedimiento especial tiene sus propias reglas, de tal suerte que el tiempo que se debe tomar en cuenta al momento de cumplir con el requerimiento es el de 5 días contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento tal y como lo especifica el numeral 133 D del aludido código. De hacer caso omiso al requerimiento o si se advierte que únicamente se plantean agravios relativos a cuestiones de forma o de procedimiento, el recurso de revocación ha de tramitarse de forma tradicional.⁶⁷

⁶⁵ En el apartado 2.1. Requisitos para presentar el recurso, se hacen especificaciones sobre las formalidades que se deben de cumplir para presentar el escrito del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.

⁶⁶ Cfr. Artículo 18 del CFF vigente.

⁶⁷ Cfr. Artículo 133 D del CFF vigente.

De lo mencionado la curiosidad jurídica nos lleva a formular el siguiente cuestionamiento, si se tiene por no presentada la promoción del recurso derivado de la negligencia de no atender la prevención ¿se puede presentar nuevamente?, y la respuesta es, sí se puede presentar nuevamente siempre que se éste dentro del término de 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación⁶⁸, pues no debe de confundirse la no presentación de la promoción con las figuras jurídicas del desechamiento o el sobreseimiento en el recurso las que se abordarán en líneas posteriores.

Otras formalidades que son parte sustancial en el escrito de interposición del recurso de revocación son las señaladas en el precepto 122 del citado código vigente, que en caso de no cumplir con alguno de los requisitos especificados en éste artículo, se le ha de prevenir al promovente para que atienda la misma en un término de 5 días, y para el tema que nos ocupa, de no señalar el acto o resolución que se impugna así como hacer caso omiso a la prevención que se efectúe, la consecuencia de derecho es tener por no admitido el recurso.

De igual forma se contempla el plazo de 5 días para corregir la omisión en la que se incurre al no presentar los documentos que acrediten la personalidad, en donde conste el acto impugnado así como la constancia de notificación del mismo⁶⁹, y de no atender la prevención que la autoridad haga al respecto, lo procedente es tener por no presentado el recurso.

2.3.2. Desechamiento del recurso.

Por otro lado, en las reglas del procedimiento especializado también se contempla la obligación que tiene la autoridad de realizar de manera oficiosa el estudio que exige el 133 C del CFF en relación al artículo 124 del CFF vigente por lo que respecta a verificar si existe o no alguna causal de improcedencia del

⁶⁸ Cfr. Artículo 121 del CFF vigente

⁶⁹ Cfr. Artículo 123 del CFF vigente.

recurso de revocación⁷⁰ que tenga como consecuencia el desechamiento del mismo.

Otra hipótesis para determinar el desechamiento es la negligencia en la que incurre el particular al no atender el requerimiento que le hace la autoridad en un plazo de 5 días sobre la omisión de expresión de agravios que le cause la resolución impugnada⁷¹, sin embargo, cabe destacar que el precepto 133 D contempla la posibilidad de cambiar del recurso especializado al recurso tradicional si los agravios que se expresan son tendientes a demostrar violaciones de forma o de procedimiento que existen dentro de la resolución impugnada, siempre y cuando se le haya requerido al contribuyente para que en el plazo de 5 días planteará los agravios de fondo en apego al artículo mencionado y si éste no desahoga la prevención se le desechará. Por lo que si el promovente de forma expresa opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo y se percata la autoridad que se están formulando agravios de fondo y forma o de procedimiento, los únicos que serán materia de estudio son los primeros.⁷²

2.3.3. Sobreseimiento en el recurso.

Dentro del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo se pueden dar supuestos por los cuales la autoridad proceda a determinar el sobreseimiento del medio de defensa en materia fiscal, y no es la excepción que la nueva modalidad del Recurso de Revocación establecido en el Código Fiscal contemple la figura del sobreseimiento. De nueva cuenta el multicitado artículo 133 C establece el deber que tiene la autoridad de verificar si se está o no frente alguno de los supuestos que contempla el numeral 124 A del CFF para declarar el sobreseimiento si se identifican cualquiera de los siguientes supuestos contemplados en la norma como son:

⁷⁰ Véase el apartado 2.2.2. Causales de improcedencia.

⁷¹ Cfr. Artículo 122 del CFF vigente.

⁷² Cfr. Artículo 133 D del CFF vigente.

- El desistimiento expreso del recurso que haga el promovente,
- Durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causales de improcedencia descritas en la norma,⁷³
- Si de las constancias que obren en el expediente administrativo se demuestra que no existe la resolución impugnada. Pues es claro que, no tendría ningún sentido substanciar el recurso,
- Cuando los efectos de la resolución impugnada hayan cesado.⁷⁴

Así, la consecuencia inmediata que tiene el sobreseimiento decretado por la autoridad dentro del recurso es dar por terminado el mismo y dejar de substanciar y resolver el fondo de la controversia, pues se ha presentado alguno de los obstáculos antes señalados.

2.4. Las pruebas y su idoneidad.

Como parte del principio de igualdad procesal que debe regir en el procedimiento especial del Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo, la oportunidad de ejercer por parte del promovente el derecho a aportar pruebas para la substanciación del recurso encuentra sustento en el precepto 133 D mismo que remite a las reglas del numeral 123 del multicitado Código Fiscal de la Federación⁷⁵ de las cuales haremos referencia en líneas posteriores.

En esta modalidad del recurso no sólo bastaría relacionar las pruebas con todos y cada uno de los hechos narrados en el escrito por el cual se interpone el recurso que nos ocupa, pues se debe considerar que la afirmación que se pretende acreditar depende de la idoneidad de la prueba, ya que el objetivo último de la actividad probatoria es la búsqueda de la verdad, la reconstrucción de un

⁷³ Véase el apartado 2.2.2. Causales de improcedencia.

⁷⁴ Cfr. Artículo 124 del CFF vigente.

⁷⁵ El promovente deberá adjuntar al escrito en que se promueva el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, los mismos documentos que prevé el Artículo 123 del presente Código, observando las modalidades para las pruebas documentales que contiene dicho precepto legal, debiendo relacionar expresamente las pruebas que ofrezca con los hechos que pretende acreditar a través de las mismas.

hecho que logre crear convicción sobre la persona quien tiene la obligación de valorar las mismas dentro de las limitaciones procesales que son parte del recurso y dirimir la controversia suscitada sobre la legalidad de la resolución impugnada⁷⁶

Pero ¿qué debe entenderse por prueba idónea?, para poder dar respuesta al anterior cuestionamiento es preciso establecer un concepto dentro de la presente investigación; para ello y sin afán de ser restrictivos sobre el tema, hemos de tomar las siguientes acepciones. Gramaticalmente idóneo es aquello apropiado y adecuado para algo⁷⁷ y prueba resulta ser en su segundo significado el instrumento o medio con que se pretende mostrar la verdad o falsedad de algo⁷⁸; de lo anterior se desprende que la prueba idónea es aquella apropiada y adecuada para sustentar tanto nuestro dicho en la narración de hechos, como el argumento que tiende a demostrar la verdad o falsedad de algo.

Asimismo, de forma análoga y complementaria resulta aplicable el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito, respecto a que las partes en un proceso deben de acreditar la veracidad de sus afirmaciones y el elemento que logra tal convicción es la prueba misma que debe ser ofrecida y admitida conforme a derecho atendiendo a su naturaleza, pues hay unas más idóneas que otras y ello depende del hecho concreto a demostrar.⁷⁹

⁷⁶ Cfr. BELTRÁN, Ferrer Jordi, *La valoración de la prueba: verdad de los enunciados probatorios y justificación de la decisión*; en CARBONELL Miguel, J. y otros (coord.), *Estudios sobre la prueba*, UNAM- IJ, México, 2006, pp. 3 a 17.

⁷⁷ Se tomó en cuenta la primera acepción que señala la Real Academia Española sobre la palabra idóneo. Para más información visite la siguiente dirección electrónica <http://dle.rae.es/?id=KvAZP18> (fecha de consulta 1 de mayo de 2018).

⁷⁸ Se tomó en cuenta la segunda acepción que señala la Real Academia Española sobre la palabra prueba. Para más información visite la siguiente dirección electrónica <http://dle.rae.es/?id=UVZCH0c> (fecha de consulta 1 de mayo de 2018).

⁷⁹ Lo anterior se corrobora con la Tesis Aislada 227289, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, julio-diciembre de 1989, Segunda Parte-1, Tomo IV, p.421, de rubro: PRUEBAS IDÓNEAS. SU CONCEPTO.

“Así, pues, el arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar las pruebas”⁸⁰, una dinámica que se da entre la autoridad que busca preservar la legalidad de sus actuaciones y el gobernado quien pretende evitar el menoscabo que se da en su esfera jurídica, ambos actuando dentro del marco normativo.

2.4.1. La prueba documental.

Dentro de la diversidad de pruebas que existen en los procesos administrativos y judiciales, la documental sigue teniendo relevancia y no es la excepción que también se encuentre contemplada en el Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo, haciendo uso de las reglas generales estimadas en el Código Fiscal de la Federación para su ofrecimiento y presentación⁸¹. Dicha prueba es entendida como el instrumento que esencialmente obra por escrito, ya sea de carácter público o privado.⁸²

Como ya se ha hecho alusión, la prueba es idónea dependiendo el hecho que se pretenda acreditar y en sintonía con lo establecido en el ordenamiento jurídico que regula el recurso de revocación en su modalidad exclusiva de fondo se tienen como reglas de la prueba documental las siguientes;

- Para acreditar la personalidad con la que se actuará en el recurso se debe adjuntar al escrito testimonio o poder notarial, o documento por el cual se demuestre que ya fue reconocida tal calidad por la autoridad fiscal que emitió la resolución impugnada.
- Se debe anexar al escrito de revocación el documento en el que conste la resolución que se impugna.

⁸⁰ BENTHAM, Jeremías, *Tratado de las pruebas judiciales*, Valleta Ediciones S.R.L. , Buenos Aires Argentina, 2002, p. 4.

⁸¹ Las reglas generales de la prueba documental a las que remite el artículo 133 De del CFF vigente son las señaladas en el artículo 123 del mismo ordenamiento.

⁸² FALCÓN, Enrique M., *Cómo se ofrece y se produce la prueba, la audiencia preliminar*, 3° ed., ABELEDO-PERROT, Buenos Aires Argentina, 1997, pp. 67-68.

- Para no caer en una causal de improcedencia, es importante acompañar la constancia de notificación de la resolución impugnada, si no sé cuenta con ella por no haberla recibido el contribuyente, éste debe manifestar tal situación bajo protesta de decir verdad; de igual forma deberá manifestar si la notificación se practicó por correo certificado con acuse de recibo o si se trata de una negativa ficta.
- El recurrente puede anexar cualquier otra prueba documental con las cuales pretenda demostrar los hechos que narra y sustentar los agravios de fondo que formula.

Los anteriores documentos como lo marca el Código pueden presentarse en copia simple siempre que los originales obren en poder del contribuyente, empero, si la autoridad tiene indicios de que no existen o son falsos, tiene la facultad para requerir su exhibición en original o en copia certificada⁸³.

- En caso de no obrar las pruebas documentales en poder del recurrente, se debe indicar a la autoridad fiscal específicamente dónde se encuentran para que ésta actuando dentro de sus facultades requiera su remisión.
- Si el contribuyente que opta por el recurso puede tener disposición de los documentos y no los exhibe por no obrar aún en su poder, puede anexar copia sellada de la solicitud que hizo para obtenerlos.
- Ante la imposibilidad del promovente del recurso para exhibir las pruebas que se encuentren en el expediente administrativo que originó la resolución tildada de ilegal, puede solicitar a la autoridad fiscal que recabe las mismas.

En caso de no exhibir las pruebas documentales con las cuales acredite la personalidad, la existencia de la resolución impugnada, así como su notificación, la autoridad fiscal actuando dentro del marco de sus facultades requerirá al recurrente para que las exhiba dentro del término de 5 días, de no cumplir con el requerimiento la consecuencia jurídica que tiene, como ya se ha mencionado, es tener por no interpuesto el recurso. Situación que no acontece en cualquier otra

⁸³ Cfr. Artículo 123 quinto párrafo del CFF vigente.

prueba documental que se pretenda exhibir, pues de no acompañarse al escrito de mérito, la consecuencia jurídica que amerita es tenerlas por no ofrecidas.

2.4.2. La prueba pericial.

A pesar del tratamiento como prueba documental que le da el Código Fiscal de la Federación al dictamen del perito, hemos decidido realizar comentarios sobre esta prueba en un apartado diferente, por ser a nuestra consideración, una de las pruebas más complejas, pues se requiere de un experto con conocimientos especializados sobre un determinado tema, el cual a través de un dictamen conforme a su leal saber y entender, responderá a las preguntas que se le hagan sobre un hecho controvertido logrando dar claridad a estos.⁸⁴

La misión que tiene el perito al emitir su dictamen es dotar de herramientas a la autoridad fiscal para que la resolución con la que se concluya el Recurso de Resolución Exclusiva de Fondo sea justa y apegada a derecho, de forma tal que trascienda más allá de una simple satisfacción de pretensiones de su oferente. Y así como todas las pruebas, para el ofrecimiento, desahogo y valoración del dictamen de perito se deben seguir las reglas que contiene el ordenamiento multicitado.

Si bien el dictamen del perito se adjunta al escrito de interposición del recurso como una prueba documental,⁸⁵ la valoración que la autoridad administrativa le da éste, atiende a lo dispuesto en el numeral 133 F, ya que le otorga la más amplia facultad para valorar su alcance y la idoneidad tanto del dictamen como del perito emisor; para ello la autoridad resolutora podrá citar al perito a una audiencia especial misma que deberá ser desahogada de forma oral respondiendo las preguntas que le sean formuladas.

Cabe mencionar que dentro del ejercicio de las atribuciones que le concede la ley a la autoridad que resolverá el Recurso se encuentra la de poder ordenar el

⁸⁴ Cfr. FALCÓN, Enrique M., *op. cit.*, pp. 92 y 93.

⁸⁵ Cfr. Artículo 133 D del CFF vigente.

desahogo de otra prueba pericial con la finalidad de obtener más elementos y conocimiento sobre los hechos controvertidos que le ayuden a emitir una resolución que ponga fin al Recurso, pues la valoración que se realice a ambos dictámenes atenderá únicamente a razones técnicas sobre el área especializada de los peritos.⁸⁶

➤ **Sobre la audiencia especial**

Para la celebración de la audiencia especial de la que se hizo mención, el perito debe ser notificado con un plazo mínimo de 5 días anteriores a la fecha fijada para celebrar la audiencia, para poder notificarle conforme a la fracción I del artículo 134 del CFF, en el documento que contenga el dictamen deben agregarse los datos necesarios para llevar a cabo dicha diligencia.

En esta nueva audiencia especial establecida en el Código con la cual se pretende dar elementos necesarios para valorar la prueba pericial, pueden asistir el promovente y la autoridad emisora de la resolución quienes pueden ampliar el cuestionario y formular repreguntas respectivamente al perito citado. En ese orden de ideas, puede entenderse que el perito que designe la autoridad para el desahogo de la otra pericial también puede ser llamado a la audiencia especial, pues en la norma no se encuentra disposición contraria.

En atención al principio de oralidad que se observa en esta nueva modalidad del Recurso, el perito al responder a las preguntas que le sean formuladas puede abundar en explicaciones sobre su punto de vista especializado, y con ello establecer sobre qué bases fácticas, principios especializados y metodología basó su dictamen.

A pesar de los sólidos conocimientos con los que cuenta el dictaminador, tal vez en el momento de defender su postura de forma oral, no cuente con la suficiente experiencia para responder a las preguntas sin realizar ningún titubeo, y ante ello sería injusto valorar el dictamen únicamente atendiendo a su exposición

⁸⁶ Cfr. Último párrafo del artículo 133 F del CFF vigente.

oral, pues debe de ponderarse lo manifestado en el dictamen y lo dicho en la audiencia.⁸⁷

2.4.3. Otras pruebas.

De nueva cuenta y en acatamiento a lo dispuesto por el artículo 133 B del ordenamiento que rige a este procedimiento, hemos de señalar que pueden presentarse otras pruebas como la petición de informes a las autoridades fiscales respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos, con la expresa excepción de la testimonial y la confesión de autoridades mediante absolución de posiciones.⁸⁸ Y para mejor proveer, la autoridad podrá acordar la exhibición de otros documentos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia para tener más pruebas que tengan relación con el expediente que dio origen a la resolución impugnada.

A pesar de no admitirse la prueba testimonial por parte de la autoridad, *contrario sensu* a lo establecido en el CFF, el recurrente puede ofrecer esta prueba a cargo de particulares y la misma puede ser admitida, con la finalidad de que su desahogo brinde mayores elementos de convicción a la autoridad encargada de resolver el recurso, ello en consideración a los principios de oralidad y celeridad.

La confesión expresa por parte del recurrente hace prueba plena al igual que las presunciones legales si estas no admiten prueba en contrario, y los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales con la salvedad de que si en estos documentos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, únicamente prueban que tales declaraciones se hicieron ante la autoridad que los expidió sin probar la verdad de lo declarado o manifestado.⁸⁹

⁸⁷ Cfr. DÖHRING, Erich, *La prueba*, 2 ed., Valleta Ediciones, Buenos Aires Argentina, 2002, p. 248.

⁸⁸ Cfr. Primer párrafo del artículo 130 del CFF vigente.

⁸⁹ Cfr. Quinto párrafo del artículo 130 del CFF vigente.

➤ **La prueba superveniente**

Dentro del precepto que regula lo referente a la prueba documental⁹⁰, también señala el derecho del recurrente a exhibir pruebas adicionales siempre que se hayan anunciado en el escrito por el que se interpone el recurso o dentro de los 15 días posteriores a su interposición se presente el escrito de anuncio de pruebas adicionales; y el plazo que tiene para presentar las mismas es de 15 días contados a partir de su anuncio⁹¹; y las pruebas adicionales deben ser exhibidas en otro escrito.

2.5. De la audiencia.

Para que esta audiencia se lleve a cabo dentro del Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo, es necesario que el promovente señale en su escrito de interposición del Recurso que requiere el desahogo de la misma para tener la oportunidad de exponer de forma oral, frente a la autoridad administrativa que resolverá el Recurso y la que emitió la resolución impugnada, las razones por las que considera que la resolución impugnada afecta a su esfera jurídica.⁹²

Dentro del numeral 133 E del CFF vigente se prevén determinadas reglas que han de aplicarse para llevar a cabo la audiencia que se contempla dentro del Recurso de Revocación en su modalidad resolución exclusiva de fondo, siempre que la misma haya sido solicitada. El oficio que tiene por admitido el Recurso de Revocación tendrá que señalar el lugar y el día para tenga verificativo la audiencia de mérito, y ésta ha de celebrarse a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquél en que se emitió el oficio mencionado.

El lugar donde se ha de desahogar la audiencia será en las instalaciones de la autoridad administrativa encargada de substanciar el Recurso y en su presencia estarán el promovente y la autoridad recurrida, en caso de que ésta última tenga

⁹⁰ Cfr. Artículo 123 del CFF vigente.

⁹¹ Cfr. Artículo 130 del CFF vigente.

⁹² Cfr. Inciso e, fracción III del artículo 133 D del CFF vigente.

imposibilidad para asistir, no podrá solicitar reprogramación de la audiencia, pero sí puede ser suplida su asistencia en términos de las disposiciones administrativas aplicables.

Si el recurrente no asiste a la audiencia, se emitirá la lista de asistencia misma que será integrada en el expediente administrativo y no se podrá volver a programar fecha y hora para el desahogo de ésta; empero, si el contribuyente recurrente con cinco días de anticipación a la fecha fijada para celebrar la audiencia solicita la reprogramación de esta, se fijará nueva fecha y hora la cual no debe de rebasar los cinco días siguientes a la primera fecha señalada.⁹³

Cabe destacar que la autoridad recurrida no podrá dejar de asistir ni reprogramar la audiencia, únicamente podrá ser suplida su asistencia por quien fuere competente para ello de conformidad con las disposiciones administrativas aplicables, conforme a lo establecido en el tercer párrafo del precepto 133 E del CFF vigente, en razón de lo anterior, consideramos que la autoridad administrativa no debe ser remplazada en la audiencia pues lo que se pretende en esta diligencia es que la autoridad encargada de resolver el Recurso escuche los argumentos de cada parte y si así lo estima conveniente, hacer preguntas al respecto, por lo que la suplencia de la recurrente sólo cubre la formalidad sobre la presencia de la autoridad y no logra totalmente cumplir con la finalidad de la audiencia.

Dentro de esta audiencia se propone agregara la Sección Cuarta Del Trámite y Resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, artículos que den tratamiento a la forma en la cual se ha de llevar a cabo el desahogo de la prueba testimonial ofrecida por las partes, misma que estará a cargo de las personas que se señalen en el escrito por el que se interpone el recurso, señalando para ello que la prueba será desarrollada en esta audiencia.

En virtud de lo anterior, las partes se obligarán a presentar a sus testigos en la audiencia de mérito, y en caso de no poder presentarlos, podrá solicitar, por única ocasión, que la audiencia se re programe, a efecto de que la autoridad encargada

⁹³ Cfr. Tercer párrafo del artículo 133 E del CFF vigente.

de dar trámite al Recurso pueda formular a los testigos las preguntas que estime conducentes. De igual forma, las partes podrán formular repreguntas, al igual que la autoridad administrativa encargada de emitir la resolución que ponga fin al Recurso.

La regulación del tiempo para desahogar la prueba quedará a consideración de la autoridad y todo lo dicho por los testigos deberá constar en el acta que se levanta de la audiencia respectiva, misma que será integrada en el expediente administrativo y su valoración quedará a la prudente apreciación de la autoridad. Con el desahogo de esta prueba en el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo no se contraviene el principio de celeridad, puesto que su desarrollo se contempla que sea dentro de la audiencia solicitada por el propio recurrente, por lo tanto, no resulta aplicable el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito que se titula **“PRUEBA TESTIMONIAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN. EL ARTÍCULO 130 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PROHIBIR SU ADMISIÓN Y DESAHOGO, NO VULNERA LOS PRINCIPIOS DE DEBIDO PROCESO Y PROGRESIVIDAD”**.⁹⁴

2.6. Resolución del recurso.

Después de haber llevado a cabo todas y cada una de las etapas dentro del Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo por parte de la autoridad administrativa encargada de dirimir la controversia, así como un estudio minucioso sobre los argumentos y las pruebas ofrecidas tanto por la autoridad recurrida como por el contribuyente recurrente, lo procedente es dictar la resolución que ponga fin al Recurso en atención al precepto 133 G del multicitado Código Fiscal, dentro del término de 3 meses contados a partir de la fecha de la interposición del Recurso, en atención a lo señalado en el numeral 131 del Código. Además, en la

⁹⁴ Cfr. Tesis aislada: II. 4o.A.27 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. IV, septiembre de 2016, p. 2887.

resolución no se debe olvidar la debida fundamentación y motivación en apego a la ley, así como los principios de congruencia y exhaustividad.

En ese contexto, la determinación a la que se llegue puede ser dictada en cualquiera de los siguientes cuatro sentidos contemplados en las fracciones II, IV y V del artículo 133 del CFF vigente, los cuales son;

- ✓ Confirmar el acto.
- ✓ Dejar sin efectos el mismo.
- ✓ Modificarlo
- ✓ Dictar uno nuevo que lo sustituya.

El primer sentido señalado es la confirmación del acto, lo cual demuestra que los argumentos y pruebas que el recurrente presentó no lograron crear convicción sobre la ilegalidad y las violaciones de fondo en la que estima el contribuyente que se encuentra sustentada la resolución que impugnó por causarle un menoscabo a su esfera jurídica, de igual forma no logró desvirtuar los argumentos y pruebas presentadas por la autoridad recurrida.

No obstante, la resolución que confirma el acto administrativo puede ser impugnada por la vía contenciosa administrativa siguiendo las reglas que establece la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, del cual hemos de dedicarle un apartado especial para realizar comentarios al respecto.

Por lo que atañe al segundo sentido, la determinación que ordene dejar sin efectos la resolución impugnada indica que los argumentos y las pruebas de la parte recurrente lograron demostrar la ilegalidad con la que fue dictado el acto administrativo y las violaciones de fondo en las que incurrió la autoridad al momento de dictarlo, por ende, la autoridad que emitió el acto recurrido deberá abstenerse de aplicarlo en vía de cumplimiento a lo resuelto por la autoridad.

Asimismo, el dejar sin efectos el acto impugnado, indica que la resolución fue favorable para el contribuyente ya que se demostró la existencia de violaciones de fondo porque;

- “Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron;
- Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;
- Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas,
- Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.”⁹⁵

En cuanto a la modificación del acto administrativo o la emisión de uno nuevo que lo sustituya, en vía del cumplimiento a lo resuelto en el Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo, implica un cambio significativo en la situación jurídica del contribuyente debido a que el recurrente logró demostrar de manera parcial o total que el acto recurrido adolece de algunas violaciones de fondo mismas que la autoridad administrativa para preservar la legalidad de sus actuaciones y en ejercicio de sus atribuciones ordena modificar o emitir nuevamente el acto.

Respecto a lo anterior, consideramos que el contemplar la modificación del acto administrativo o la emisión de uno nuevo es contrario a la *ratio legis* de la creación del Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo, mismo que busca brindar al recurrente seguridad jurídica sobre las actuaciones de las autoridades administrativas, quienes tienen que fundarlos y motivarlos debidamente, en ese contexto, el permitir a la autoridad administrativa perfeccionar su acto, podría provocar perjuicio del contribuyente quien en vía de recurso contravirtió la legalidad de la resolución administrativa en cuanto al fondo de la misma y demuestra la ilegalidad con la que fue dictada.

⁹⁵ Artículo 133 G del CFF vigente.

En efecto, la nueva situación jurídica derivada de la modificación o la emisión del nuevo acto de ninguna forma puede perjudicar al contribuyente que acudió a la instancia administrativa para demostrar violaciones de fondo, porque de ser perjudicial estaría violentando su derecho fundamental a la seguridad jurídica consagrado en nuestra Carta Magna y en Tratados Internacionales de los que México es parte. Sin embargo, no debe perderse de vista lo establecido por la ley sobre respecto a las resoluciones que determinen obligaciones de pago aumentadas con la actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios, tasas de interés o recargos, éstas no se entenderán como perjuicio.⁹⁶

Cabe destacar que la resolución dictada en cumplimiento deberá ser impugnada vía jurisdiccional y no nuevamente en sede administrativa a través del Recurso de Revocación que resuelve exclusivamente el fondo, lo anterior para evitar caer en una causal de improcedencia puesto que cuestiones de fondo ya fueron materia de análisis. Lo anterior lo robustece el siguiente criterio jurisdiccional que lleva por rubro **“REVOCACIÓN. PROCEDE CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ UN RECURSO ANTERIOR, CUANDO SE DEJA A SALVO LA JURISDICCIÓN DE LA AUTORIDAD EMITENTE (INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 116 Y 124, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).”**⁹⁷

2.6.1. Cumplimiento de la resolución.

Las reglas a seguir para el debido cumplimiento de las resoluciones que ponen fin al Recurso de mérito son las contempladas en el artículo 133 A del Código Fiscal de la Federación vigente y solamente aquellas que le son aplicables por ser una modalidad del Recurso especial, las cuales se mencionan a continuación;

⁹⁶ Cfr. Segundo párrafo, inciso b), fracción I del artículo 133 del CFF vigente.

⁹⁷ Cfr. Tesis aislada: XV.1o.39 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, p. 1229.

- Si se demuestra que la resolución impugnada está viciada en cuanto al fondo, la autoridad recurrida no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la autoridad administrativa que resuelva el Recurso señale efectos que le permita volver a dictar el acto;
- El nuevo acto no podrá en ningún caso perjudicar más al contribuyente que la resolución impugnada;
- No podrá dictarse después de haber transcurrido 4 meses aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los preceptos 46 A respecto a la visita domiciliaria y 67 del CFF en lo concerniente al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios e imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.

Los plazos para dar cumplimiento se empiezan a computar a partir del día siguiente en que haya quedado firme la resolución y se suspenden los efectos de la resolución si se interpone algún medio de impugnación en contra de ésta hasta que se dicte sentencia que ponga fin a la controversia. De no impugnarse el nuevo acto vía jurisdiccional, se tendrán por consentidos los aspectos decididos en éste, y no podrán estudiarse ya que operaría la figura de la preclusión tal y como se describe en el siguiente criterio **“PRECLUSIÓN EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SE ACTUALIZA RESPECTO DEL CRÉDITO FISCAL QUE ES CONSECUENCIA DEL CUMPLIMIENTO A LA RESOLUCIÓN DE UN RECURSO DE REVOCACIÓN EN CONTRA DE LA CUAL NO SE PROMOVÍO JUICIO DE NULIDAD.”**⁹⁸

También se suspende el plazo con el que cuenta la autoridad para dar cumplimiento a la resolución si el contribuyente desocupa el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente, o no se le localice en el que haya señalado.

⁹⁸ Cfr. Tesis aislada: IV.3o. A.218 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, p. 1190.

2.7. Estudio de caso.

De forma hipotética se plantea el siguiente caso práctico para resaltar la importancia que tiene el controvertir a través de este Recurso violaciones de fondo de las resoluciones que resultan ser ilegales y que repercuten en la situación jurídica del contribuyente.

Una persona física con actividad empresarial se dedica a la compra y venta de oro con alta pureza, siempre ha cumplido con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma. Derivado de su actividad económica, solicita devoluciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

El día 9 de octubre de 2017 la Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal con sede en la Ciudad de México ordenó la práctica de una visita domiciliaria al contribuyente antes mencionado a efecto de revisar el ejercicio fiscal de 1 de enero a 31 de diciembre de 2016.

Una vez concluida la misma, la Administración Local emitió una resolución con fecha 18 de enero de 2018, notificado el 19 del mismo mes y año, determinando un crédito fiscal por la cantidad de \$7'345,725.00 por omisión de contribuciones en el IVA, aduciendo que no tenía derecho a las devoluciones, toda vez que el oro que vende no cumple con los requisitos que establece la ley para ser gravada con la tasa 0%.

Contra la resolución mencionada, los abogados del contribuyente decidieron optar por el Recurso de Resolución Exclusiva de Fondo ofreciendo como prueba el dictamen pericial en materia de ingeniería química metalúrgica para que el especialista procediera a determinar que la pureza del oro que vende el contribuyente contiene más del 80% de dicho material, tal y como lo establece el inciso h) del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente para el año 2016.

Se ingresó el 19 de febrero de 2018 escrito para interponer el Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo a través del buzón tributario con todos los requisitos que establece la ley para su tramitación. El argumento tendiente a

controvertir la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, se centra en que la autoridad no valoró las pruebas aportadas durante el procedimiento administrativo, por lo que la llevó a determinar que el contribuyente había incurrido en la omisión de la declaración correcta del IVA, determinándole el crédito fiscal mencionado.

Como se mencionó, en el Recurso de mérito se ofreció como prueba el dictamen pericial en materia de ingeniería química metalúrgica para demostrar que la pureza de los lingotes que venden cuentan con un porcentaje mayor al 80% de oro. Después de la valoración de las pruebas y los argumentos dados por la parte recurrente, la autoridad administrativa encargada de resolver el Recurso, determinó que el contribuyente tenía razón, ya que el dictamen pericial demuestra que los lingotes contienen 87.77% de oro.

Por lo anterior, mediante resolución notificada a través de buzón tributario el 12 de abril de 2018, la autoridad encargada de resolver el Recurso, ordenó a la autoridad recurrida dejar sin efectos la resolución con la que determinó el crédito fiscal, ya que el contribuyente probó que las omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron, por ende la misma resulta ilegal.

Capítulo 3. Juicio Contencioso Administrativo de Resolución Exclusiva de Fondo.

3.1. Criterios para elegir la vía de resolución exclusiva de fondo.

Dentro de las opciones para impugnar una resolución definitiva derivada del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, específicamente de la revisión de gabinete, la visita domiciliaria y la revisión electrónica, se encuentran las contempladas en sede administrativa y en sede contenciosa administrativa.

En la sede administrativa se cuenta con el Recurso de Revocación en su modalidad tradicional y el de resolución exclusiva de fondo⁹⁹, y en sede jurisdiccional, se tiene el Juicio Contencioso Administrativo en su modalidad tradicional y el nuevo juicio de resolución exclusiva de fondo ambas contempladas en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, siendo éste último juicio materia del presente capítulo.

Mencionadas las posibilidades que se tienen para recurrir o impugnar una resolución que afecta al contribuyente, dependerá de éste decidir por cual ha de optar y para ello cabe formular las siguientes preguntas; ¿cuál es el motivo por el cual se seleccionaría el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo?, ¿cuáles son los criterios para decidir entre la modalidad tradicional y la nueva que nos ofrece la reforma a la LFPCA?.

El motivo que puede llevar al contribuyente a optar por el nuevo juicio es la celeridad con la que se desarrolla y la posibilidad de tener un acercamiento con quien resolverá lo concerniente acorde a las reglas establecidas en la ley para llevar a cabo la audiencia de fijación de litis de la cual se tratará más adelante, pues cabe destacar que lo novedoso de éste juicio es su principio de oralidad.

⁹⁹ Siendo el Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo materia de estudio del segundo capítulo.

Asimismo, consideramos que por representar un beneficio pueden ser tomados como criterios para escoger éste nuevo juicio los siguientes;

- Suspensión de la ejecución del acto impugnado, pues de ser admitida la demanda el Magistrado instructor lo ordenará;
- No es necesario garantizar el interés fiscal;
- La suspensión opera hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio de resolución exclusiva de fondo;
- Únicamente se analizan cuestiones de fondo, por lo que no habría posibilidad que la resolución ordene una reposición del procedimiento;
- Atendiendo al principio de oralidad, se cuenta con la posibilidad de expresar en una audiencia de qué manera la resolución impugnada afecta al contribuyente;
- En caso de requerir una audiencia privada con el magistrado instructor, puede ser solicitada siguiendo el procedimiento que determina la ley para tal petición.

En efecto, optar por el Juicio De Resolución Exclusiva De Fondo da al contribuyente la posibilidad de lograr la nulidad lisa y llana de la resolución derivada del ejercicio de las facultades de comprobación del fisco, la cual provoca un perjuicio al contribuyente. Si bien en las demás vías que contempla la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, se puede lograr obtener la nulidad lisa y llana, lo cierto es que en este juicio la parte actora obtiene una mayor protección, ya que no tendría que esperar la resolución de incidente de suspensión del acto impugnado, porque la admisión de demanda contempla la suspensión de la ejecución del acto.

Además, las partes tienen mayor interacción con el Magistrado Instructor encargado de llevar a cabo la substanciación de cada etapa dentro del juicio, debido a la oralidad con la que se desarrolla las audiencias contempladas en la ley, brindando una posibilidad de argumentar y abundar sobre el tema puesto en controversia, aportando más elementos que serán tomados en cuenta al momento de emitir la resolución correspondiente.

Cabe señalar que en los apartados consecuentes se retomarán cada uno de los criterios que hemos mencionado dentro de la substanciación del presente juicio de nulidad que resuelve exclusivamente cuestiones de fondo, a fin de realizar los señalamientos correspondientes.

3.1.1. Requisitos para presentar la demanda en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Derivado de la reforma hecha a la LFPCA donde se añadió el Capítulo XII Del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, el numeral 58-18 señala los requisitos que debe de contener la demanda al momento de su presentación, de igual forma, dicho numeral remite a los requisitos genéricos que debe de contener el escrito inicial de demanda, esto es el artículo 14 del mencionado ordenamiento.

➤ Presentación del escrito inicial de demanda.

A continuación, se hace mención de los requisitos establecidos en la ley mismos que deben ser contemplados para la presentación de la demanda inicial, con lo cual, se entiende que el contribuyente ha tomado una decisión y está dispuesto a demostrar por la nueva vía contenciosa administrativa federal que la resolución impugnada contiene violaciones de fondo.

- El nombre del demandante, su domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, y su dirección de correo electrónico para que le sean enviadas las notificaciones electrónicas conforme al artículo 65 de la LFPCA;
- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya, en caso contrario manifestar su inexistencia;
- La manifestación unilateral expresa de que se opta por el juicio de resolución exclusiva de fondo, pues una vez que el demandante haya optado por el juicio de resolución exclusiva de fondo y el Magistrado

Instructor determine su procedencia y admita a trámite la demanda, el actor no podrá variar su elección;¹⁰⁰

- La resolución definitiva que se pretende impugnar, esto es, la dictada en el marco del ejercicio de las facultades de comprobación que se derivan de las fracciones II, III o IX del artículo 42 del CFF. No debe pasar por alto que la cuantía del asunto debe ser mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida;
- La autoridad o autoridades demandadas, es decir, aquellas que emitieron la resolución impugnada y que en dado caso hayan dictado la resolución que puso fin al recurso de revocación;
- Debe de plantearse breve y concretamente la controversia de fondo, y señalar expresamente cuál es la propuesta de litis; lo anterior sin perder de vista el principio de litis abierta que aplica en el contencioso administrativo.

El principio antes mencionado se encuentra establecido en el segundo y tercer párrafo del artículo 1º de la ley que rige el procedimiento contencioso administrativo, en dicha máxima se permite al actor en el juicio de nulidad hacer valer en la demanda argumentos novedosos distintos a los formulados en sede administrativa, mismos que deben ser analizados por la Sala competente para resolver y quien se pronunciará sobre la legalidad tanto de la resolución impugnada como de la recurrida.

No obstante, dicho principio no debe entenderse como una nueva oportunidad dada al actor para aportar nuevas pruebas de las cuales no tuvo conocimiento la autoridad demandada y por ende no pudo pronunciarse sobre ellas en el procedimiento de comprobación o en el recurso administrativo correspondiente, pues de haberse valorado las mismas, la autoridad hubiese tenido más elementos para llegar a una conclusión diferente a la que se pretende combatir.

¹⁰⁰ Cfr. Último párrafo, artículo 58-17 de la LFPCA vigente.

En cambio, si el actor únicamente realiza agravios en contra de la resolución que dio fin al Recurso de Revocación, únicamente la Sala se pronunciará sobre ésta y no así de la resolución primigenia, pues el estudio que se haga de las violaciones en ambas resoluciones es a petición expresa de partes y no de forma oficiosa. Lo anterior encuentra sustento en el criterio jurisprudencial que ha establecido el Tribunal Federal de Justicia Administrativa que lleva por rubro, **“LITIS ABIERTA. DICHO PRINCIPIO NO IMPLICA QUE SE PUEDAN EXAMINAR OFICIOSAMENTE LOS ARGUMENTOS HECHOS VALER EN EL RECURSO EN SEDE ADMINISTRATIVA, NO PLANTEADOS EN LA DEMANDA”**.¹⁰¹

- Señalar los hechos que den motivo a la demanda señalando el origen de la controversia, especificando si ésta deriva de:

a) La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados;

b) La interpretación o aplicación de las normas involucradas, ya que si bien al momento de su aplicación debe de observarse la literalidad de la norma, no debe pasar por alto que se puede usar métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica sin realizar aplicaciones analógicas en relación a los elementos esenciales del tributo, tal y como se señala en la jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN que se titula **“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”**.¹⁰²

c) Los efectos que se atribuyeron al incumplimiento total, parcial o

¹⁰¹ Cfr. R.T.F.F. Séptima Época. Año IV. No. 33. Abril 2014. p. 90.

¹⁰² Cfr. Jurisprudencia: 2a. /J.26/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 270.

extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impactan o trasciendan al fondo de la controversia,

d) Y de ser coincidentes cualquiera de los supuestos anteriores deberá ser señalado en los hechos.

- Los conceptos de impugnación que se hagan valer en cuanto al fondo del asunto, esto es, que refieran a algún elemento esencial de las contribuciones como lo son los referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas en relación con;

“-Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

-La aplicación o interpretación de las normas involucradas.

-Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia.

-La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.”¹⁰³

- Las pruebas que se ofrezcan ya sea la documental, testimonial, dictamen pericial, presunción legal y humana, o la instrumental de actuaciones, además deberá adjuntarse al escrito inicial de demanda el documento que contenga el acto impugnado y su constancia de notificación. Las anteriores pruebas deben ser relacionadas expresamente.

Sin pasar por alto que en caso de ofrecer la pericial o la testimonial se deben precisar los hechos sobre los que versarán, asimismo, se deben señalar los nombres y los domicilios tanto del perito como de los testigos.

¹⁰³ Artículo 58-17 de la LFPCA vigente.

Cabe mencionar que en la prueba documental es posible ofrecer el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución, mismo que será remitido en un solo ejemplar por la autoridad responsable y estará disponible en la Sala correspondiente para su consulta.

En el mencionado expediente se contendrá la información que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y la resolución impugnada. En caso de obrar documentales privadas éstas no serán incluidas cuando se remita el expediente administrativo, salvo ofrecimiento expreso que de ellas haga la actora en su escrito inicial de demanda.

- Otro aspecto muy importante que debe contener son los puntos petitorios, en los cuales el demandante pedirá que la resolución impugnada y denostada como ilegal sea declarada nula de forma lisa y llana para que no siga perjudicándolo en su esfera jurídica.

Así, de haber cumplido con todos los requisitos y previo análisis de los mismos por parte del Magistrado Instructor, éste emitirá un acuerdo en el cual señale la admisión de la demanda en los términos propuestos y se empezará a substanciar el referido Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Lo anterior es una clara muestra de la preparación que deben tener tanto los impartidores de justicia y los abogados, ambos como operadores jurídicos dentro del proceso; pues ello resulta ser un factor positivo durante la etapa de instrucción y resolución en el Juicio Contencioso, ya que de no contar con los conocimientos específicos que amerita la materia fiscal, por parte de la autoridad jurisdiccional se provocaría una inadecuada valoración sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma para la aceptación a trámite de la demanda en esta nueva modalidad de resolución exclusiva de fondo, y ello conlleva a una violación a los derechos fundamentales de acceso a la justicia y el debido proceso del actor.

3.2. Procedencia e improcedencia.

A quien le corresponde determinar la procedencia o la improcedencia del medio de impugnación intentado por el contribuyente es al Magistrado Instructor, ya que es el encargado de revisar la correcta aplicación de la ley que rige el juicio de mérito y emitir la sentencia que ponga fin a éste; así que resulta indispensable analizar a la luz de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo los supuestos por los cuales procede o no procede la interposición de la demanda en el juicio de nulidad.

Como se establece en los artículos 58-17 y 58-19 de la LFPCA vigente, las consideraciones que debe estimar el Magistrado Instructor al momento de analizar la procedencia en este nuevo juicio son las siguientes;

- Cumplimiento de los requisitos señalados en la ley, entiéndase estos como aquellos que se deben de cubrir al momento de presentar el escrito inicial de demanda¹⁰⁴.

Si el Magistrado nota la ausencia o indebido cumplimiento de algún requisito, en pleno ejercicio de sus facultades otorgadas por la ley requerirá al demandante para que en término de 5 días subsane las mismas.¹⁰⁵

- En caso de plantearse conceptos de impugnación sobre cuestiones de fondo y de forma, únicamente se tendrán por formulados y será procedente por los primeros ya que en este nuevo juicio se privilegia la resolución sobre cuestiones que versen sobre el fondo y no sobre la forma, pues éstas últimas pueden ser analizadas en las otras vías que se contemplan en la LFPCA;
- Únicamente será procedente cuando se impugnen resoluciones derivadas del ejercicio de las facultades de comprobación establecidas en las

¹⁰⁴ Los mencionados en el apartado 3.1.1. Requisitos para presentar demanda en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

¹⁰⁵ Cfr. Último párrafo del artículo 58-18 de la LFPCA vigente.

fracciones II, III y IX del CFF vigente y la cuantía del asunto sea mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.

Sobre lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa derivado de un conflicto competencial resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior en sesión del 1º de febrero de 2018 y por unanimidad de votos, han establecido en el criterio que lleva por rubro **“SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO. ES COMPETENTE CUANDO SE ACTUALIZA LA CUANTÍA DEL ASUNTO”**, que en la procedencia para acudir a este nuevo juicio no sólo debe observarse la impugnación de las resoluciones a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del CFF vigente, sino también debe cubrirse el requisito de la cuantía para que la Sala Especializada en materia de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo se declare competente para conocer de los asuntos que se tramiten ante ésta.¹⁰⁶

- Contrario sensu a lo establecido en el 2º párrafo del artículo 58-17 de la ley que rige al Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, es procedente acudir a esta nueva vía del Juicio Contencioso Administrativo cuando el Recurso de Revocación intentado por el contribuyente en contra de las resoluciones dictadas dentro del procedimiento que se lleva a cabo por el ejercicio de las facultades de comprobación del fisco (fracciones II, III y IX del artículo 42 del CFF vigente), no fue desechado, sobreseído, ni se tuvo por no presentado.
- No es procedente la demanda intentada en la nueva vía de lo contencioso administrativo si se plantea que la resolución administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, ello atendiendo a las reglas establecidas en el artículo 16 de la LFPCA.

Además de los supuestos específicos que contempla el capítulo XII de la ley en comento que determinan la procedencia e improcedencia para acudir al Juicio de

¹⁰⁶ Cfr. R.T.F.J. A. Octava Época. Año III. No. 20. Marzo 2018. p. 156.

Resolución Exclusiva de Fondo, no debe pasar por alto los demás supuestos que se establecen en el numeral 8 en sus diecisiete fracciones, pues también forman parte de la regulación del Juicio Contencioso Administrativo Federal y dichos supuestos no son contradictorios con los advertidos en el juicio especial.

3.3. De la admisión, desechamiento y sobreseimiento.

En apartados anteriores abordamos los requisitos que debe de contener la demanda al momento de su presentación, así como los supuestos de procedencia e improcedencia que deben ser analizados por el Magistrado Instructor para resolver si se admite la demanda o se desecha o si dentro del procedimiento se actualiza alguna causal de sobreseimiento; lo cual hemos de analizar en las siguientes líneas.

➤ DE LA ADMISIÓN.

Después de una revisión de los requisitos formales que deben cubrirse en la presentación de la demanda y verificada la procedibilidad por el Magistrado Instructor, éste proveerá sobre su admisión, lo cual indica el inicio de la substanciación del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Una vez admitida la demanda, se ordenará suspender de plano la ejecución del acto impugnado sin necesidad de que el actor garantice el interés fiscal y dicha suspensión operará hasta el final del juicio, lo cual representa una ventaja para el contribuyente pues en las demás vías del Juicio Contencioso Administrativo, al otorgar la suspensión del acto impugnado, generalmente se requiere otorgar una garantía para evitar que siga surtiendo efectos el acto impugnado. (En líneas posteriores hemos de realizar comentarios sobre esta especie de medida cautelar).

Al mismo tiempo, de decretar la suspensión el Magistrado debe ordenar la notificación del acuerdo de admisión y correr traslado del escrito de demanda para que la(s) autoridad(es) demandada(s) dentro del término de 30 días siguientes a

aquel en que surtan efectos el emplazamiento de contestación.¹⁰⁷ Y como parte de la contestación que producirá la parte demandada, debe señalar si coincide o no con la propuesta de litis planteada por el actor en su escrito inicial de demanda, en caso de no coincidir con esta, tendrá que presentar una propuesta.¹⁰⁸

Cabe señalar que también la admisión se puede presentar en el supuesto en que proceda la ampliación de la demanda siempre que se actualice el presupuesto legal contemplado en la fracción IV del artículo 17 de la ley que regula el procedimiento contencioso administrativo¹⁰⁹, es decir, que al de producir su contestación la parte demandada introduzca cuestiones que no eran del conocimiento del actor, sin que con ello se pretenda mejorar la resolución impugnada por lo que atañe al fundamento de derecho. Y para no quedar en estado de indefensión, la ley establece que el actor contará con el término de 10 días contados a partir de la legal notificación del acuerdo de contestación de la demanda para poder ampliar su escrito inicial, y respetando el principio de equidad procesal, se le da el mismo término a la autoridad señalada como demandada para contestar la ampliación de la demanda.

Además, tanto en la ampliación como en la contestación de la ampliación las partes deben de señalar una propuesta de Litis, en caso de estar de acuerdo en la Litis dada por la parte actora, la demandada únicamente señalará que está de acuerdo con ésta, de no ser así debe presentar una propuesta.¹¹⁰

➤ DESECHAMIENTO

El supuesto de desechamiento de la demanda se actualiza por la omisión que tiene el actor sobre el cumplimiento al requerimiento ordenado por el Magistrado Instructor respecto al contenido del escrito inicial de demanda, mismo que debe

¹⁰⁷ Dentro del Capítulo XII que regula el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo (artículo 58-16), establece que lo no previsto en ese capítulo, se aplicarán las demás disposiciones que regulan el juicio contencioso federal. En ese orden de ideas, resulta aplicable el término de 30 días que señala el artículo 19 de la LFPCA vigente, pues en el juicio especial no hace mención sobre un nuevo término aplicable para éste.

¹⁰⁸ Cfr. Segundo párrafo del artículo 58-21 de la LFPCA vigente.

¹⁰⁹ Cfr. Primer párrafo del artículo 58-21 de la LFPCA vigente.

¹¹⁰ Cfr. Segundo párrafo del artículo 58-21 de la LFPCA vigente.

ser subsanado dentro del término de 5 días para que no surta efectos el apercibimiento decretado.¹¹¹ También puede ser determinado por el Magistrado en el acuerdo que resuelva sobre la contestación, la ampliación y la contestación de la ampliación de la demanda en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Ante el desechamiento resulta procedente el Recurso de Reclamación en términos del artículo 59 de la LFPCA, el cual de conformidad con el numeral 58-20, debe presentarse ante el Magistrado que determinó desecharla, dentro del término de 10 días contados a partir de que surta efectos la notificación del acuerdo, se le correrá traslado a la contraparte para que en término de 5 días exprese lo que a su derecho convenga, después de éste término la Sala resolverá lo conducente en un plazo de 5 días.

De acuerdo con lo anterior y en contraste con el artículo 59 de la ley resulta ocioso que el legislador haya transcrito la mayor parte de la disposición antes mencionada en el Capítulo XII, lo que demuestra una falta de técnica legislativa, pues a nuestra consideración no se cambian los términos y los supuestos por los cuales procede este Recurso, además de ya existir una reminiscencia expresa a las demás disposiciones de la ley tal y como se señala en el artículo 58-16 que a la letra dice:

***“Artículo 58-16.** El juicio de resolución exclusiva de fondo se tramitará a petición del actor, de conformidad con las disposiciones que se establecen en este Capítulo y, en lo no previsto, se aplicarán las demás disposiciones que regulan el juicio contencioso administrativo federal.*

...”¹¹²

¹¹¹ Cfr. Último párrafo del artículo 58-18 de la LFPCA vigente.

¹¹² Lo subrayado es nuestro.

➤ SOBRESEIMIENTO

El sobreseimiento debe entenderse como una forma de terminar el juicio sin entrar al fondo del asunto, es decir, al estudio de la litis planteada tanto por el actor como por el demandado, lo cual tiene como consecuencia dejar la resolución impugnada como si esta no hubiese sido controvertida, con todos sus efectos y consecuencias por haberse actualizado alguna causal de improcedencia o de sobreseimiento dentro de la substanciación del procedimiento.¹¹³

Las causas por las que procede el sobreseimiento contempladas en el artículo 9 de la LFPCA también resultan aplicables en vía, las cuales a continuación se enuncian;

1. Por desistimiento del demandante; pues se entiende que éste ya no desea seguir con la substanciación del juicio, y dicho desistimiento debe realizarlo como una manifestación expresa de la voluntad, lo anterior para tener certeza que es propiamente un deseo del actor.
2. Si durante el juicio aparece o sobreviene alguna de las causas de improcedencia de las que ya se hicieron mención en apartados anteriores.¹¹⁴
3. En caso en que el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intransmisible o, si su muerte deja sin materia el proceso.
4. Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución impugnada, siempre que se satisfaga la pretensión del actor.

En este supuesto jurídico debe entenderse que la pretensión del actor tiene que satisfacerse en su totalidad y no parcialmente pues al ordenarse en la resolución (la cual pone fin al Recurso de Revocación), que se deje insubsistente la resolución administrativa para determinados efectos, puede

¹¹³ Cfr. RAMÍREZ Chavero, Iván, *El juicio contencioso administrativo. Aspectos teóricos, y práctica forense*, 3ª ed., Editorial SISTA, México, 2011, p. 91.

¹¹⁴ Véase el punto 3.2. Procedencia e improcedencia.

que el nuevo acto aun continúe afectando la esfera jurídica del contribuyente, tal y como se sustenta en el criterio del TFJA que lleva por título **“CAUSA DE IMPROCEDENCIA Y SOBRESEIMIENTO. ES INFUNDADA SI LA RESOLUCIÓN RECAÍDA AL RECURSO ADMINISTRATIVO DE QUE SE TRATE, NO SATISFACE EL INTERÉS JURÍDICO DE LA DEMANDANTE.”**¹¹⁵

Asimismo, la Segunda Sección de la SCJN ha establecido en el criterio jurisprudencial **“CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LA CAUSAL DE SOBRESEIMIENTO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9º, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO RELATIVO, SE ACTUALIZA CUANDO LA REVOCACIÓN DEL ACTO IMPUGNADO SATISFACE LA PRETENSIÓN DEL DEMANDANTE”**, por lo que el TFJA debe analizar de oficio si la autoridad demandada al revocar la resolución impugnada satisface la pretensión del demandante en atención a lo solicitado en su demanda o en su caso, en su ampliación; ya que de estimarse lo contrario y el Magistrado Instructor determina dictar el sobreseimiento se estaría frente a una violación al artículo 17 Constitucional que tutela el principio de acceso a la justicia.¹¹⁶

Finalmente, como causas de sobreseimiento tenemos;

5. Si el juicio queda sin materia.
6. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir una resolución en cuanto al fondo.

¹¹⁵ Cfr. R.T.F.J. A. Octava Época. Año III. No. 24. Julio 2018. p. 52.

¹¹⁶ Cfr. Jurisprudencia: 2a./J. 156/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, noviembre de 2008, p. 226.

3.3.1. Suspensión del acto impugnado.

En líneas anteriores se hizo mención que para el actor resulta beneficioso que, en este nuevo juicio tendiente a resolver cuestiones de fondo, al momento de admitirse la demanda, el Magistrado Instructor también ordene la suspensión de plano del acto impugnado sin necesidad de otorgar garantía fiscal para que opere la suspensión, pues esta surte efectos hasta que se dicte resolución que ponga fin al juicio.¹¹⁷

Al respecto podemos reflexionar sobre la importancia de la suspensión de plano y la peculiaridad que detenta en esta nueva vía del contencioso administrativo, pues el hecho de no constreñir al demandante a cubrir los requisitos para su concesión que están establecidos en el artículo 28, fracción I de la ley en comento, esto es, que no afecte el interés social, no contravenga disposiciones de orden público y los daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado sean de difícil reparación; permite fortalecer el ejercicio del derecho humano al recurso judicial efectivo reconocido en la Constitución y en los Tratados internacionales¹¹⁸, lo anterior en razón de la naturaleza de la suspensión misma que tiende a preservar la materia del juicio logrando que la sentencia pronunciada en cuanto al fondo, pueda impactar en un cambio positivo en su situación jurídica.

Además, el no tener la obligación de garantizar el interés fiscal por la suspensión decretada en el auto admisorio, quita una gran carga al contribuyente, porque no tendría que realizar mayores gastos de los que ya tiene con la imposición del crédito fiscal, el cual tiene un impacto real sobre su patrimonio. Con esta disposición contemplada en el Juicio de Resolución Exclusiva se quitan obstáculos y se fortalece el ejercicio del derecho humano de acceso a la justicia.

Sobre lo anterior es posible formular la siguiente pregunta, ¿la suspensión sigue operando aun cuando se haya impugnado en vía de amparo la resolución

¹¹⁷ Cfr. Último párrafo del artículo 58-19 de la LFPCA vigente.

¹¹⁸ Nos referimos a los artículos 1 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 8 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

que puso fin al proceso?, la respuesta es sí, ya que al interponer un medio de impugnación contra la sentencia, se entiende que la misma no ha quedado firme. Además, no debe olvidarse que la finalidad de la suspensión es conservar la materia de la litis y evitar daños irreparables en la esfera jurídica en lo que se resuelve sobre el fondo del asunto. Para lo anterior resulta aplicable la tesis que tiene por título **“MEDIDAS CAUTELARES OTORGADAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. SURTEN EFECTOS MIENTRAS NO SE DICTE RESOLUCIÓN FIRME EN TORNO AL ACTO O RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA CONTROVERTIDA”**.¹¹⁹

3.3.2. Facultades del Magistrado Instructor.

En este medio de impugnación tendiente a resolver únicamente cuestiones de fondo y en el que los principios de oralidad y celeridad son privilegiados en virtud de considerarse como mecanismos para evitar los problemas del acceso a la justicia, el correcto ejercicio de las facultades otorgadas en la LFPCA y la LOTFJA al Magistrado Instructor, juegan un papel muy importante para llevar a cabo la substanciación del juicio; ya que es la persona facultada quien actuará de manera imparcial y tiene a su cargo la toma de decisiones conforme a derecho, desde la presentación de la demanda, hasta el cierre de instrucción y formulación de un proyecto de sentencia mismo que debe someter al examen exhaustivo y aprobación por los demás miembros de la Sala Especializada en Resoluciones Exclusivas de Fondo.

A continuación, se enuncian las atribuciones que la LOTFJA en su artículo 36, le confiere al Magistrado Instructor y que análogamente son aplicables a los Magistrados que integran la Sala Especializada;

- Proveer sobre la demanda o su ampliación, la contestación o la ampliación de la contestación, atendiendo a los supuestos jurídicos contemplados en la

¹¹⁹ Cfr. Tesis aislada: I.7o.A.147. A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. IV, junio de 2017, p. 2938.

ley para su procedencia, para ello emitirá un acuerdo en el que señale si se admite, se desecha o se tiene por no presentada respectivamente,

- Proveer sobre la intervención del tercero en el juicio de nulidad,
- Proveer sobre el ofrecimiento de pruebas que hagan las partes en el juicio, acordando su admisión, desechamiento, prevención o en todo caso, teniendo por no presentadas las pruebas si no se ajustan a lo señalado en la ley,
- Sobreseer el juicio antes del cierre de instrucción, si se presentan alguno de los supuestos por los que proceda el sobreseimiento¹²⁰,
- Proveer sobre los incidentes, recursos y quejas y elaborar proyectos de resolución, de aclaraciones de sentencia y de resoluciones de queja relacionadas con el cumplimiento de las sentencias. Dichos proyectos deben ser sometidos a consideración de los demás magistrados que integran la Sala,
- Proveer sobre la instrucción e imponer medidas de apremio necesarias para hacer cumplir sus determinaciones, acordar las promociones de las partes y los informes que rindan las autoridades, además de atender correspondencia, lo anterior autorizándola con su firma,
- Formular el proyecto de sentencia definitiva, y de ser el caso, de cumplimiento de ejecutorias
- Proveer sobre la suspensión de la ejecución del acto impugnado, lo anterior tomando en consideración que el acto se suspende al momento de admitirse la demanda en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo,
- Proponer la designación del perito tercero en caso de existir discrepancia en los dictámenes rendidos por los peritos de las partes, ya que, a través de sus conocimientos técnicos, artísticos o científicos, brinda al juzgador argumentos para dictar una resolución.

¹²⁰ Véase el apartado 3.3. De la admisión, desechamiento y sobreseimiento.

A las facultades señaladas, también hemos de agregar aquellas que la propia LFPCA en su Capítulo XII correspondiente al Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo señala, las cuales son las siguientes;

- En caso de advertir que en la demanda únicamente se plantean conceptos de impugnación relativas a cuestiones de forma o de procedimiento y no a cuestiones relativas al fondo de la controversia, remitirá el escrito a la Oficialía de Partes Común para que sea ingresado como juicio en la vía tradicional. De ello se desprende que la finalidad de esta facultad es fortalecer el derecho de acceso efectivo a la justicia pues se puede redireccionar y llevar a cabo el juicio en otra modalidad,
- Citará a las partes para celebrar la audiencia de fijación de litis misma que se desahogará de forma oral, donde el Magistrado Instructor expondrá de forma breve en qué consiste la controversia planteada por las partes, por lo que no podrá faltar a la audiencia, sin embargo, para su desahogo podrá auxiliarse del Secretario de Acuerdos.

Consideramos que la finalidad de recibir el apoyo del Secretario de Acuerdos en la celebración de la audiencia es para hacer más ágil el desarrollo de ésta, de igual forma junto con el Magistrado, captar todos los argumentos que realicen las partes en su disertación oral, y con ello brindarle más elementos al operador jurídico para que en el momento de la elaboración del proyecto de resolución, se apegue conforme a derecho y cumpla con los principios de congruencia y exhaustividad que toda sentencia debe contener. La facultad que tiene el Secretario de Acuerdos para intervenir en esta audiencia se encuentra señalada en el Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (RITFJFA),¹²¹ ordenamiento que regula el desarrollo de la actividad jurisdiccional del personal que labora en el Tribunal.

¹²¹ Cfr. Fracción V del artículo 33 del RITFJFA vigente.

- Regulará el tiempo que tengan las partes para hacer uso de la palabra en la audiencia de fijación de litis sin obviar el principio de celeridad que rige en este juicio,
- Proveer sobre la solicitud de audiencia privada que haga alguna de las partes tal y como se señala en el artículo 58-23 de la LFPCA.
- Decidir si es necesario citar a los peritos que rindieron los dictámenes a efecto de celebrar una audiencia especial y una vez concluida determinará la designación de un perito tercero cuando ninguno de los dictámenes proporcione suficientes elementos de convicción o si estos son contradictorios.

3.4. Las pruebas y su idoneidad.

Como en todo juicio, respetar los principios en el que se desarrolla el mismo resulta fundamental para fortalecer el ejercicio del derecho humano de acceso a la justicia y al debido proceso, asimismo, en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo se contempla el ofrecimiento de pruebas por las partes y su desahogo teniendo la carga procesal de escoger la prueba más idónea y más favorable para resolver la litis planteada a favor de sus propios interesados, todo ello apegado a derecho.

Como ya se mencionó en puntos anteriores, no sólo basta relacionar las pruebas con todos y cada uno de los hechos narrados,¹²² pues al momento de presentar el escrito inicial de demanda se debe pensar cuál es la prueba que ampliaría nuestras posibilidades para demostrar un hecho, obtener que se reconozca un derecho y evitar que se perpetúe la afectación que pudiera provocarle al demandante. En esta nueva modalidad del juicio contencioso administrativo, se pretende evidenciar la existencia de violaciones de fondo en las resoluciones impugnadas.

¹²² En el punto 2.4. Las pruebas y su idoneidad, se abordó sobre la idoneidad de las pruebas aportadas en el Recurso de Resolución Exclusiva de Fondo.

De igual forma, el dinamismo de la carga procesal (*onus probandi*) “necesariamente se redefine como un elemento del interés general, al radicarse su regulación en el aparato jurisdiccional con el fin de hacer efectiva la igualdad de las partes ante la ley y el proceso”¹²³ y en este juicio se hace presente este dinamismo, pues las partes contendientes tienen la oportunidad de ofrecer los medios de convicción adecuados para sustentar sus argumentos y demostrar que tienen la razón, por parte del actor que su esfera jurídica se ve transgredida por una resolución ilegal, y por parte de la demandada que sus actos son debidamente fundados y motivados en estricto apego a la ley.

No obstante, esta posibilidad de seleccionar y ofrecer la prueba idónea se ve limitada por la misma norma, pues se establece que en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo únicamente serán admisibles las pruebas ofrecidas y exhibidas en;

1. El procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado,
2. El procedimiento de Acuerdos Conclusivos regulado en el CFF,
3. El recurso administrativo correspondiente¹²⁴

De lo anterior se desprende que las únicas pruebas admitidas en el procedimiento contencioso administrativo federal, son aquellas que fueron aportadas en los procedimientos desarrollados en sede administrativa donde la autoridad tuvo la oportunidad de valorarlas y determinar que al contribuyente le asistía la razón. A pesar de contemplarse en la LFPCA el principio de *litis abierta*, donde pueden formularse nuevos agravios, es decir, introducirse nuevos conceptos, esto no debe entenderse como una nueva oportunidad para ofrecer pruebas que no fueron ofrecidas en el recurso, sin embargo, si éstas no se encontraban en manos del recurrente durante la instancia administrativa y puede demostrarse que se solicitaron previamente a la conclusión del procedimiento administrativo y que fue señalado el lugar donde se encontraba para que la

¹²³ TRUJILLO, Cabrera Juan, *La carga dinámica de la prueba. Conceptos fundamentales y aplicación práctica*, LEYER Editorial, Bogotá Colombia, 2000, p. 24.

¹²⁴ Cfr. Artículo 58-24

autoridad fiscal ordenara su remisión, entonces el Magistrado Instructor tendrá que admitir estas nuevas pruebas aportadas, lo anterior acorde al criterio jurisdiccional que se titula **“LITIS ABIERTA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. PARA QUE LAS PRUEBAS DOCUMENTALES OFRECIDAS POR EL ACTOR, QUE CONFORME A LA LEY DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN, O EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y NO LO HIZO, SEAN VALORADAS ACORDE CON DICHO PRINCIPIO, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 123 Y 130 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**.¹²⁵

En esa tesitura, el siguiente criterio judicial que lleva por título **“PRUEBAS EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. TRATÁNDOSE DE LAS QUE DEBEN SER VALORADAS CONFORME A LA SANA CRÍTICA, EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DEBE PRONUNCIARSE SOBRE SU IDONEIDAD PARA ACREDITAR LOS EXTREMOS A PROBAR ANTES DE EXAMINAR CUALQUIER OBJECCIÓN DE LA CONTRAPARTE DEL OFERENTE.”**¹²⁶, señala los dos sistemas de valoración de las pruebas, siendo el primero la prueba tasada y el segundo sistema el de la sana crítica. Por lo que atañe a la prueba tasada, se aplica para aquellas pruebas como la confesión de las partes que hacen prueba plena, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario y los documentos públicos, en cuanto a la sana crítica, se aplica para la prueba pericial y a la testimonial principalmente.

Además de emplear el sistema de la sana crítica, el Magistrado Instructor determinará al momento de desahogar las pruebas si esta es idónea, es decir, si resulta eficaz para que las partes acrediten sus pretensiones en atención a la naturaleza al medio probatorio, además de examinar si alguna de las partes presentó alguna objeción respecto a las pruebas ofrecidas.

¹²⁵ Cfr. Tesis Aislada: III.5o.A.16.A., *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. III, abril de 2016, p. 2373.

¹²⁶ Cfr. Tesis Aislada: I.7o.A.508 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 1804.

También resulta importante que el Magistrado determine si admite, desecha o tiene por no ofrecidas las pruebas señaladas en el escrito inicial, la contestación, la ampliación y la contestación de la ampliación, ya que de no pronunciarse al respecto, y en dado caso de admitirlas si no provee sobre la forma de desahogarse, el juzgador estaría incurriendo en una violación substancial en el procedimiento contencioso administrativo ya que no permite a las oferentes de las pruebas probar los extremos de sus pretensiones dejando en estado de indefensión a éstas.

Lo anterior resulta una limitante para que los Magistrados que integran la Sala especializada, pues no contarían con elementos suficientes para emitir una sentencia definitiva; lo anterior tiene sustento en el siguiente criterio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa **“VIOLACIÓN SUBSTANCIAL DEL PROCEDIMIENTO. SE ACTUALIZA CUANDO EL MAGISTRADO INSTRUCTOR, OMITE PRONUNCIARSE SOBRE LA ADMISIÓN Y DESAHOGO DE LAS PRUEBAS OFRECIDAS POR LA PARTE ACTORA EN SU ESCRITO DE AMPLIACIÓN A LA DEMANDA”**.¹²⁷

Dentro de las pruebas que pueden ofrecer las partes en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, se encuentran la prueba documental, la testimonial, la pericial (de la cual se comentará sobre ella en un apartado específico), la instrumental de actuaciones y la presuncional en su doble aspecto legal y humana, al respecto hemos de hacer comentarios sobre estas en los siguientes párrafos;

➤ LA DOCUMENTAL.

Las pruebas documentales que deben de acompañar al escrito inicial de demanda, contestación, ampliación y contestación de la ampliación si es el caso, son las que acrediten la personalidad si se actúa en nombre y representación de una persona, ya sea moral o física, la que contengan el acto impugnado junto con

¹²⁷ Cfr. R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 20. Marzo 2018. p. 163.

la constancia de notificación, documentales públicas o privadas y el dictamen pericial.¹²⁸

También a petición de la parte actora se presentará el expediente administrativo del que deriva la resolución impugnada y que obra en las oficinas de la autoridad demandada, misma que al momento de su contestación deberá exhibir ante la Sala correspondiente para su consulta, apercibida de que en caso de no hacerlo, se tendrán por ciertos los hechos que la parte actora pretende acreditar con él. No obstante, la remisión de este expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, a menos que las especifique como ofrecidas.¹²⁹

Debe entenderse como expediente administrativo a aquel que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento administrativo que dio lugar a la resolución impugnada, y su remisión no incluirá información que la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental señale como información reservada o confidencial por parte del Gobierno.¹³⁰

➤ LA TESTIMONIAL.

Como toda prueba, esta debe ser debidamente relacionada con los hechos que se pretenden probar, y para su desahogo en el artículo 44 de la LFPCA se señala que para desahogar la prueba testimonial se le requerirá a la oferente que presente a sus testigos, y en caso de manifestar su imposibilidad para presentarlos, el Magistrado Instructor determinará día y hora a efecto de que acudan a la Sala y se levante acta pormenorizada con las preguntas previamente calificadas de legales y las respuestas dadas al interrogatorio de mérito en la respectiva diligencia, en caso de las autoridades demandadas, estas rendirán testimonio por escrito.

¹²⁸ En la fracción IV) del artículo 58-18 de la LFPCA vigente, se menciona que al escrito inicial de demanda, debe de adjuntarse el documento del dictamen pericial.

¹²⁹ Cfr. Fracción V del artículo 14 de la LFPCA vigente.

¹³⁰ Cfr. Artículo 24 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente.

Si los testigos tienen su domicilio fuera de la sede de la Sala, podrá desahogarse la prueba por medio de exhorto, asimismo, las preguntas que integran el interrogatorio deben ser previamente calificadas por el Magistrado Instructor. No obstante, en el Capítulo XII que regula el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, no prevé el desahogo de esta prueba y el artículo 58-24 menciona que serán admisibles únicamente las pruebas que hayan sido exhibidas en instancia administrativa, ya sea en el mismo procedimiento de comprobación, en Acuerdos Conclusivos o en el Recurso de Revocación, sin embargo, siguiendo ese razonamiento, nada impide que la prueba testimonial que fue exhibida en alguna de las instancias administrativas mencionadas también pueda ser ofrecida en este juicio.

Por lo tanto, el desahogo de esta prueba puede seguir los lineamientos que establece el artículo 44 de la LFPCA, el cual a nuestro parecer no resulta contrario a los principios de oralidad y celeridad que rigen este juicio especial, además, de no existir artículos expresos que regulen el desahogo de esta prueba, resulta necesario aplicar las demás disposiciones que rigen el juicio contencioso administrativo federal. En cuanto a su valoración, como se mencionó el Magistrado Instructor usará el sistema de la sana crítica, en el cual determinará si la prueba resulta idónea para acreditar los extremos de las pretensiones de la parte oferente.

3.4.1. La prueba pericial.

En primer término, es necesario señalar que esta prueba tiene como finalidad ilustrar al juzgador sobre un hecho que requiere de parte del observador una preparación especial, la cual se obtiene por el estudio de la materia a la que se refiere, o simplemente por la experiencia personal que proporciona el ejercicio de una profesión u oficio, de tal manera que esta prueba procede cuando resulta indispensable conocimientos especiales en alguna ciencia, arte u oficio y se ofrecerá expresando los puntos sobre los que ha de versar.

“En general, la prueba pericial consiste en la contestación que haga el perito (o quien haga sus veces) a un cuestionario llamado ‘puntos de pericia’, y que surge del ofrecimiento de una parte”.¹³¹ Por lo que de realizar dictámenes dando argumentos o interpretaciones legales fuera de su área de experiencia, el juzgador podría restarle valor a esta prueba o inclusive tomarla por no idónea para acreditar una pretensión que se fundó en ella, lo anterior tiene sustento en el siguiente criterio de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA que tiene por rubro **“PRUEBA PERICIAL SU OBJETO Y VALORACIÓN”**.¹³²

En este juicio, el dictamen que realice el perito de determinada ciencia, arte u oficio debe ser anexado en el escrito de demanda, ampliación, contestación o ampliación de la contestación, si así corresponde, a fin de poder ser valorado debidamente por el Magistrado Instructor, quien cuenta con facultades concedidas en la LFPCA y en el RITFJFA para valorar si es pertinente la prueba y el alcance de los dictámenes exhibidos, así como la idoneidad del perito quien emite dicho documento.

Lo anterior se robustece con el criterio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa que se titula **“PRINCIPIOS DE PERTINENCIA E IDONEIDAD DE LA PRUEBA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL”**, pues tal y como se refiere, el Magistrado Instructor además de contar con la facultad de analizar si esta prueba está debidamente relacionado con el hecho que se pretende probar (principio de pertinencia de la prueba), también debe examinar si es un medio apropiado para demostrar ciertos hechos (principio de idoneidad de la prueba), ello atendiendo a su naturaleza, ya que el juzgador debe de allegarse de todos los medios que produzcan convicción para poder emitir la sentencia definitiva que ponga fin al Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.¹³³

¹³¹ FALCÓN, Enrique M., *op. cit.*, p. 93.

¹³² Cfr. R.T.F.J.F.A., Quinta Época, Año II, No. 23, Noviembre 2002, p. 14.

¹³³ Cfr. R.T.F.J.F.A., Séptima Época, Año II, No. 12, Julio 2012, p. 245.

3.4.2. Nombramiento de perito tercero y la audiencia especial.

Después de hacer un debido análisis del contenido de cada uno de los dictámenes periciales exhibidos por las oferentes, el Magistrado Instructor a efecto de despejar las dudas que le hubiesen generado la lectura de éstos, decidirá si es necesario citar a los peritos que rindieron su dictamen para formular algunas preguntas al respecto.¹³⁴

Las preguntas que se le realizarán a los peritos se harán en una Audiencia Especial, misma que deberá ser desahogada de forma oral, para ello conforme al numeral 58-25 las partes deberán ser notificadas en un plazo mínimo de 5 días anteriores a la fecha fijada para la celebración de la mencionada audiencia, empero, se tiene a bien señalar que éste numeral no estima dar aviso a los peritos, así que para ello resulta necesario notificar a los peritos conforme al primer párrafo de la fracción V del artículo 43 de la LFPCA, sin que represente la aplicación de este precepto contrario a los dispuesto en esta modalidad de resolución exclusiva de fondo.

En esta diligencia además de acudir el Secretario de Acuerdos en auxilio del Magistrado Instructor para levantar el acta respectiva, las partes en el juicio pueden acudir a efecto de ampliar el cuestionario del cual se rindió el dictamen pericial y formular repreguntas de forma oral si así lo consideran conveniente. Al respecto, nos surge la siguiente duda, si bien la ley contempla el derecho que tienen las partes de ampliar las preguntas del cuestionario en la Audiencia Especial, en las normas que rigen esta modalidad de juicio de la LFPCA no se señala nada sobre la forma en que los peritos deberán responder a estas nuevas preguntas formuladas por las partes, ni tampoco señala el tiempo que tienen para añadir las respuestas a su dictamen, pues únicamente norman lo referente a las dudas o cuestionamientos que el Magistrado Instructor puede plantear a los peritos.

¹³⁴ Cfr. Segundo párrafo del artículo 58-25 de la LFPCA vigente.

Sin embargo, considerando el desarrollo de la audiencia que es de forma oral y considerando que el expediente y sus constancias ya fueron debidamente analizadas por un experto, tal es así que se emitió un dictamen, no es posible determinar que las repreguntas y la ampliación del cuestionario deberán de responderse en esa misma audiencia, y constar las respuestas en la respectiva acta que se levante de la audiencia especial, tomando en consideración los principios de oralidad y la celeridad que rigen el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, lo anterior con la finalidad de evitar retrasos en la resolución de la litis planteada.

Una vez celebrada la audiencia de mérito, si ninguno de los dictámenes periciales rendidos por los expertos logra proporcionar elementos de convicción suficientes o estos resultan ser contradictorios por así considerarlo el Magistrado Instructor, éste podrá designar a un perito tercero quien emitirá su dictamen únicamente sobre los puntos de discrepancia de los dictámenes rendidos por los peritos de las partes.¹³⁵

La propia normatividad que regula este juicio especial nuevamente no contempla en qué plazo el perito tercero debe rendir su dictamen, sin embargo, tomando en consideración que pueden ser aplicables el resto de las disposiciones de la LFPCA si y solo si estas no resultan ser contrarias a lo que señala el Capítulo XII de esta ley, por lo que en atención a lo dispuesto en la fracción V del precepto 43, el perito tercero contará con un plazo máximo de 15 días para rendir su dictamen, dicho plazo será contado a partir del día siguiente en que le sea notificado su designación.

En los últimos párrafos del numeral 58-25 de la LFPCA, de manera expresa menciona que la valoración del dictamen será en función de las razones técnicas del área en el que se centró éste y la prudente apreciación que haga al respecto el Magistrado Instructor, siempre atendiendo al principio de proporcionalidad; además, como ya lo hemos mencionado, el juzgador debe aplicar el sistema de la

¹³⁵ Cfr. Cuarto párrafo del artículo 58-25 de la LFPCA vigente.

sana crítica. De esa forma, se podrá determinar si el objetivo final de esta prueba que fue relacionada con los hechos logró ser alcanzado dando así, solidez y credibilidad a los enunciados expresados en los escritos presentados, lo anterior se robustece con el siguiente criterio que lleva por rubro **“PRUEBA PERICIAL CONTABLE. MEDIANTE ÉSTA NO PUEDE DEMOSTRARSE LA NATURALEZA DE INSTITUCIONES JURÍDICAS”**.¹³⁶

En cuanto al principio de proporcionalidad, tomando en consideración el criterio jurisdiccional que se titula **“PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS”**, este principio ayuda al Magistrado a no rebasar los límites que fija el ejercicio de sus facultades discrecionales, pues la apreciación de esta prueba en el ámbito jurisdiccional permite tener una mayor precisión de los hechos que rebasan el conocimiento del juzgador y en el momento procesal en el que se dicte la resolución definitiva ésta no se encuentre basada en especulaciones que lleguen a representar una arbitrariedad por parte de la autoridad jurisdiccional. Además, la aplicación del principio de proporcionalidad no tiene como fin jurisdiccional que se llegue a violentar algún derecho fundamental durante la substanciación del juicio, pues siempre debe mantenerse el equilibrio entre el ejercicio de la potestad otorgada por la ley, y la máxima protección que debe darse a las partes que intervienen en el juicio.¹³⁷

3.5. Audiencia de Fijación de Litis.

Una vez presentada la demanda, la contestación y la ampliación si así procede, con su propuesta de litis coincidentes o contradictorias, el Magistrado encargado de dirigir el procedimiento contencioso, citará a las partes para que en determinada fecha y hora se lleve a cabo la Audiencia de fijación de litis, misma

¹³⁶ Cfr. Tesis Aislada: 1a. C.L.I./2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, septiembre de 2009, p. 453.

¹³⁷ Cfr. Tesis Aislada: I.4o.C.26 K, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, septiembre de 2018, p. 1392.

que, como lo determina la ley, debe ser celebrada de forma oral dentro de los 20 días siguientes a la recepción de la contestación respectiva.¹³⁸

En esta audiencia, previa lectura que haga de los escritos presentados por las partes contendientes, el Magistrado expondrá de forma breve en qué consiste la litis planteada por las partes, misma que ha de resolverse, puesto que, desde un enfoque procedimental la sentencia resulta ser la visión de las pretensiones deducidas y la decisión que se tome sobre la litis planteada. Además, en la diligencia tanto el actor como el demandado podrán realizar manifestaciones conforme a su derecho convenga, siempre atendiendo a lo planteado en sus correspondientes escritos.

Un punto por destacar de esta audiencia es la cercanía que pueden tener los operadores jurídicos, puesto que en el segundo párrafo del precepto 58-22 de la ley, se precisa que es deber del Magistrado Instructor presidir la aludida audiencia, con el auxilio del Secretario de Acuerdos para que se levante acta circunstanciada de lo dicho por los que intervengan en la diligencia. La presencia de las partes puede ser de forma personal o por conducto de sus autorizados legales señalados en sus escritos, quienes deben ser notificados personalmente por el Actuario designado, mismo que asentará su razón sobre la notificación que realice; no debe pasar por alto, que en esta audiencia también pueden acudir los demás Magistrados que integran la Sala Especializada.

Asimismo, el ordenamiento legal en el tercer párrafo del artículo 58-22 otorga facultades al Magistrado Instructor para regular el tiempo con el que cuentan las partes para emitir sus argumentos tendientes a demostrar que les asiste la razón, sin pasar por alto el principio de celeridad. Para los abogados postulantes que llevan la defensa de la actora, los abogados de la autoridad demandada, así como para el Magistrado Instructor, esta audiencia representa un reto pues como es bien sabido, el juicio de nulidad se caracterizaba por ser un procedimiento mayormente escrito y ahora con esta nueva modalidad del juicio se

¹³⁸ Cfr. Artículo 58-22 de la LFPCA vigente.

destaca la importancia de los conocimientos con los que deben de contar las partes y la habilidad para transmitir de forma verbal los argumentos que sustentan su respectiva defensa.

Por otro lado, “cuando alguna de las partes no acuda a la audiencia de fijación de litis se entenderá que consiente los términos en que la misma quedó fijada por el Magistrado Instructor, precluyendo además su derecho para formular cualquier alegato posterior en el juicio, ya sea en forma verbal o escrita”.¹³⁹

Al respecto, reflexionamos que la anterior disposición puede incurrir en una transgresión al debido proceso, ya que al impedirle a la parte que no asistió a la audiencia la posibilidad de argumentar postura distinta con posterioridad, ya sea de forma oral o escrita sobre la fijación de la Litis, incurre en una violación substancial en el procedimiento que debe ser subsanada.

Además, estimamos que el párrafo cuarto del precepto 58-22 de la LFPCA vigente resulta contradictorio con lo establecido en el último párrafo del artículo mencionado, pues éste señala que una vez celebrada la audiencia de fijación de litis, el Magistrado Instructor notificará a las partes el acuerdo a que se refiere el artículo 47 de la ley, siendo este el proveído que señala el plazo para presentar los alegatos de lo bien probado por escrito, antes del cierre de instrucción, y en dichas alegaciones las partes pueden realizar manifestaciones sobre la referida audiencia.

Aunado a lo anterior, es importante mencionar el concepto de alegatos de bien probado que figura en el procedimiento contencioso administrativo, pues como lo señala el criterio jurisprudencial **“ALEGATOS DE BIEN PROBADO EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU CONCEPTO, SIGNIFICADO Y CONFIGURACIÓN”**¹⁴⁰ estos resultan ser los argumentos que las partes dan sobre las razones jurídicas que asisten a sus pretensiones en contraste con las de su contraparte considerando las pruebas rendidas en el juicio, y aunque no exista

¹³⁹ Cuarto párrafo del artículo 58-22 de la LFPCA vigente.

¹⁴⁰ Cfr. Jurisprudencia: I.7o.A. J/37, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 1341.

en la ley una formalidad para presentar los alegatos, lo cierto es que debe realizarse como una exposición metódica y razonada de los hechos afirmados en la demanda, las pruebas aportadas, su valoración, las razones que se extraen de los hechos probados y las razones legales y doctrinarias del derecho invocado.

Capítulo 4. Primera Audiencia de Fijación de Litis.

4.1. Principios que rigen al juicio.

Los principios que rigen al juicio son aquellos axiomas que guían la actividad jurisdiccional del Estado, y pueden clasificarse en básicos, particulares y alternativos. Siendo los primeros aquellos que resultan comunes a todas las ramas del derecho procesal dentro de un ordenamiento jurídico determinado, los segundos tienden a orientar predominantemente un sector del derecho procesal y los terceros son los que rigen en lugar de otros que representan normalmente la opción contraria.¹⁴¹

Dentro de los principios básicos podemos encontrar al de contradicción, igualdad entre las partes, preclusión, economía procesal, legalidad y oficiosidad; en los principios particulares se encuentra el publicista y el de justicia social y los principios alternativos para este juicio hemos de señalar el de oralidad en un apartado específico, pues de forma tradicional el procedimiento contencioso administrativo había sido predominantemente escrito, empero, en esta modalidad del juicio de nulidad destaca la oralidad y la celeridad.

A continuación, daremos una breve explicación en qué consiste cada uno y cómo se ven reflejados en la substanciación de esta nueva modalidad del juicio de nulidad, pues no debe perderse de vista que este juicio debe seguir principios básicos que conciernen a todos los procesos y permiten fortalecer el acceso a la justicia en un Estado de Derecho como el nuestro.

➤ CONTRADICCIÓN:

Esta máxima se encuentra reconocida en el artículo 14 de nuestra Carta Magna que contiene el derecho de defensa o garantía de audiencia, donde el juzgador tiene la obligación de escuchar a las partes y dar respuesta a los escritos

¹⁴¹ Cfr. OVALLE, Favela José, *Teoría general del proceso*, 6ª edición, OXFORD UNIVERSITY PRESS, México, 2005, p. 200.

que presenten. En el procedimiento contencioso administrativo que resuelve exclusivamente el fondo, este principio se refleja en cada una de sus etapas, pues ubica a las partes en igualdad procesal teniendo cada una la oportunidad de intervenir en defensa de sus intereses y protección de su esfera jurídica.

Este principio en el nuevo juicio de nulidad se puede observar en la Audiencia de Fijación de Litis, donde las partes tienen el uso de la palabra para manifestar lo que a su derecho convenga en vía de alegatos.

➤ IGUALDAD ENTRE LAS PARTES:

El numeral 13 Constitucional contempla este principio que impone al juzgador el deber de vigilar que se le otorguen las mismas oportunidades para defender sus derechos ante el órgano jurisdiccional competente, es decir, exponer sus pretensiones y excepciones, probar sus hechos en que se basen, ofrecer pruebas y expresar sus alegatos. Y en este juicio no es la excepción, como ejemplo basta mencionar la obligación que estableció el legislador para que el Magistrado Instructor presidiera las audiencias con la finalidad escuchar a cada una de las partes.

➤ PRECLUSIÓN:

“La preclusión se define, al decir de Couture, ‘como la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal’. Esta pérdida, extinción o consumación puede resultar de tres situaciones diferentes: a) por no haber observado el orden u oportunidad dado por la ley para la realización de un acto; b) por haberse cumplido una actividad incompatible con el ejercicio de otra; c) por haberse ejercido ya una vez, válidamente, esa facultad (consumación propiamente dicha).”¹⁴²

Como ejemplo del inciso a) se tiene el derecho que la ley confiere para presentar la contestación de la demanda o haber ofrecido pruebas, de no hacerse en el momento procesal oportuno se tiene por precluido su derecho de presentarlo con posterioridad; para el inciso b) se puede ejemplificar cuando se promueve una

¹⁴² OVALLE, Favela José, *op, cit.*, p. 202.

cuestión de competencia por declinatoria, precluye hacerlo por inhibitoria. En cuanto al inciso c), se puede distinguir la consumación del derecho cuando en la sentencia definitiva la pretensión se tiene como infundada, no se puede demandar nuevamente por los mismos hechos y la misma pretensión.

➤ **ECONOMÍA PROCESAL y CELERIDAD.**

El principio de economía procesal sostiene que deben lograrse mayores resultados en el proceso en el menor tiempo posible y con el menor desgaste de recursos, dando como resultado la simplificación de los procedimientos que se llevan a cabo en el proceso sin que ello implique que los derechos de las partes sean vulnerados. Lo anterior se percibe en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, ya que la normatividad que rige al juicio establece que la exhibición del dictamen pericial sea en la presentación de la demanda y en la contestación, lo cual logra abreviar el proceso en comparación con el juicio tradicional que establece un término para que los peritos de las partes exhiban su dictamen, e incluso les da la oportunidad de pedir una prórroga para presentarlo.

Asimismo, la ley faculta al Magistrado Instructor para que pueda controlar el tiempo en que las partes intervienen haciendo uso de la voz en la Audiencia de Fijación de Litis, sin que ello represente una transgresión al derecho de igual procesal.

De lo anterior se distingue la íntima relación que guarda el principio de economía procesal con el de celeridad, ya que este último toma en cuenta la simplificación del procedimiento y las instituciones procesales que se ven implicadas para lograr una justicia pronta y expedita, como lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los Tratados Internacionales que ha firmado y ratificado el Estado Mexicano.

➤ **LEGALIDAD:**

Bajo este principio operan el Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial, pues los constriñe a regir su actuar en estricto apego a las normas, fundando y motivando

sus actuaciones conforme a disposiciones vigentes, tal y como lo establece el artículo 16 Constitucional, para no vulnerar derechos humanos contemplados en nuestra Carta Magna y en los Tratados Internacionales de los que el Estado mexicano es parte. Este principio se ve reflejado en la normatividad que regula el juicio de nulidad en cualquiera de sus modalidades, pues los Magistrados quienes son encargados de dirimir la controversia planteada deben de dirigir el juicio conforme a lo establecido en la LFPCA y emitir una resolución definitiva atendiendo a este principio.

➤ **OFICIOSIDAD:**

Es menester entender este principio como la facultad con la que cuentan los juzgadores para allegarse de pruebas que les sean necesarias con la finalidad de encontrar la verdad y dictar una resolución definitiva debidamente fundada y motivada. En el caso del procedimiento contencioso administrativo federal en su modalidad resolución exclusiva de fondo, se prevé en la LFPCA que el Magistrado Instructor puede allegarse de documentos e inclusive solicitar el dictamen de un perito tercero para contar con mayores elementos que le sirvan de sustento al emitir una sentencia definitiva.

4.1.1. Oralidad.

En México, la llegada de los juicios orales en materia civil, familiar y penal implicó un cambio de paradigma en la forma de impartición de justicia, así como en la manera en que los operadores jurídicos deberían de llevar a cabo su interacción para procurar una mayor protección y adecuada defensa de los derechos humanos. Hoy en día, la oralidad se ha abierto paso en la materia fiscal con las reformas hechas al CFF y a la LFPCA, tendientes a dar respuesta en menor tiempo, sin violaciones procesales y con un debido estudio de fondo a las controversias suscitadas entre el contribuyente y la autoridad hacendaria.

Para entender el papel que juega la oralidad en el nuevo Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo es importante establecer su naturaleza dentro del proceso, pues referenciarla como antónimo de un procedimiento escrito o como capacidad para manifestarse a través del uso de la voz es demeritar su complejidad técnica en cuanto a la argumentación jurídica y la importancia trascendental que tiene en el nuevo sistema de impartición de justicia.

Primeramente debemos establecer que el término principio hablando de oralidad se entiende como una regla de conducta dentro del proceso, ya que establece la forma de conducirse a través de actos procesales en los cuales las partes ejercen sus derechos y cumplen sus deberes, y regula la relación entre el órgano jurisdiccional y los demás sujetos procesales.¹⁴³

También podemos indicar que la oralidad permite el fortalecimiento de derecho de acceso a la justicia, pues el desahogo de las pruebas y las alegaciones que hagan las partes se hacen en una sola audiencia con presencia del juzgador quien podrá recabar todos los datos necesarios para emitir una resolución, lo cual implica la no dilación en el proceso, así como en el dictado de la sentencia.

Además, el sistema de impartición de justicia que involucra principio de oralidad en su desarrollo está impregnado de calidez al establecer un contacto humano y cercano entre el juzgador y las partes, en aras de eliminar las barreras dilatorias que impiden una impartición de justicia pronta y expedita, pues el órgano jurisdiccional tiene mayor apreciación de los hechos y valoración tanto de las pruebas como de los argumentos hechos valer por las partes, para dictar un sentencia debidamente fundada y motivada en atenta observación a la ley y aplicación de la convencionalidad, argumentos que se hacen valer al menos en la teoría.

¹⁴³ Cfr. LÓPEZ, González Jorge A., *Teoría general sobre el principio de oralidad en el proceso civil*, Editorial Juricentro, San José, Costa Rica, 2007, p. 44.

Empero, este nuevo juicio de nulidad no debe ser considerado como un proceso totalmente regido por el sistema de oralidad, sino como un proceso mixto, donde prevalece la oralidad como medio de comunicación, y el sistema escrito como medio de documentación, tal es así, que de las audiencias celebradas se levantan constancias por escrito, y la presentación de los dictámenes rendidos por los peritos también se hacen por este medio.

La oralidad también debe ser vista como un sistema con principios y objetivos propios, es decir, que aunque se entrelaza con principios generales del derecho procesal, como los de audiencia, contradicción, y debido proceso, supera esos lineamientos generales y permite un perfeccionamiento de la actividad jurisdiccional, implicando un mejoramiento de la administración de justicia.¹⁴⁴

En el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo el principio de oralidad se aprecia en las audiencias que contempla la LFPCA, pues constriñe al Magistrado Instructor a presenciarlas y dirigir su debido desarrollo sin poder delegar esta responsabilidad, lo cual da paso a un acercamiento entre este y los operadores jurídicos para poder obtener información relevante sobre la controversia, ya que pone en alerta todos los sentidos humanos para percibir los argumentos y contra argumentos dados por las partes.¹⁴⁵

4.1.2. De la Audiencia Privada.

Aún y cuando se solicite la celebración de una Audiencia Privada ante el Magistrado Instructor o cualquiera de los Magistrados que integran la Sala Especializada, el mismo ordenamiento regula que dicha audiencia debe llevarse a cabo en presencia de la contraparte de quien la solicitó, estando ésta previamente notificada, en caso de no acudir, se efectuará ante la parte que asista.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Cfr. LÓPEZ, González Jorge A., *op. cit.*, p. 52.

¹⁴⁵ Cfr. HIDALGO, Murillo José D., *La argumentación en la audiencia oral y pública desde los principios de inmediación y contradicción*, Flores Editor y Distribuidor, México, 2012, p. 9.

¹⁴⁶ Cfr. Artículo 58-23 de la LFPCA vigente.

Cabe mencionar que el solicitar una cita para reunirse con cualquiera de los Magistrados que integran la Sala donde se tramita el juicio de nulidad, con la finalidad de conversar y darle a conocer algunos argumentos, que a juicio de la parte que asiste, deben ser tomados en cuenta al momento de dictar la resolución definitiva, es una práctica común entre los abogados postulantes, y que a nuestra consideración resulta un acierto regular.

Lo anterior es así, dado que todo lo actuado antes de la emisión de la sentencia, constituye parte del proceso donde en todo momento debe imperar la igualdad procesal entre las partes, por lo que agregar otro procedimiento que substanciar, si la audiencia es solicitada, es reflejo de la aplicación de principios procesales. Lo anterior no significa que el Magistrado Instructor tenga que orientar su fallo a favor de la parte que se le concedió la cita, pues todas las sentencias deben seguir los principios de congruencia y exhaustividad y estar debidamente fundadas y motivadas.

Sin embargo, estimamos que esta Audiencia Privada constituye una segunda oportunidad para que las partes perfeccionen sus argumentos vertidos en las anteriores audiencias ante el Magistrado Instructor, lo cual puede indicar que la misma normatividad previó en la transición al sistema de oralidad en materia fiscal un periodo de adaptación para los abogados tanto del justiciable como los de la autoridad, quienes aún no cuentan con una debida preparación para expresar sus argumentos de forma oral en una audiencia.

4.1.3. Inmediación.

El principio de inmediación dentro del desarrollo del proceso jurisdiccional impacta en la calidad de la justicia que se brinda, ya que este principio exige que el juzgador quien debe dictar una sentencia haya presenciado el desahogo de las pruebas y las alegaciones de las partes, de modo que esta comunicación directa derive en el esclarecimiento de los hechos y la creación de convicción.

Lo anterior es contemplado en la fracción II, apartado A del artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en vigor¹⁴⁷, que establece la presencia del juzgador en todas las audiencias que sean contempladas en la norma por el que se rige el procedimiento sin que pueda ser delegada en otra persona el desahogo y la valoración de las pruebas.

Pero no solo basta la simple presencia en actitud pasiva del juzgador en las audiencias, pues de ser así, únicamente fungiría como un espectador, se requiere que el mismo tome una actitud de dirección, permitiendo una correcta comunicación e intercambio de ideas entre las partes, pues la inmediación tiene una decisiva influencia en la calidad de la justicia, ya que se logra adquirir mayor conocimiento de los hechos y circunstancias que motivan la litis.

Para la efectiva aplicación de la inmediación en el proceso, es necesario cumplir dos requisitos que la doctrina y la práctica sugieren; el primero de ellos es, el establecimiento de un contacto directo en el cual el juzgador obtenga mayores datos sobre la controversia y aquellos que acudan ante el órgano jurisdiccional tenga la oportunidad de dirigirse cara a cara y satisfacer su necesidad de búsqueda de justicia. En cuanto al segundo, la actitud del juzgador debe ser activa, interrogando a las partes, a los testigos, profundizando sobre las pruebas ofrecidas, confrontando versiones y determinando a quién le asiste la verdad.¹⁴⁸

Además, el desarrollo de la audiencia ante la presencia del juez tiene como objetivos garantizar el adecuado desarrollo de la diligencia y garantizar el respeto a los derechos de las partes en el juicio, lo anterior se sustenta con el siguiente criterio jurisprudencial que se titula **“PRINCIPIO DE INMEDIACIÓN COMO**

¹⁴⁷“ ...

II. Toda audiencia se desarrollará en presencia del juez, sin que pueda delegar en ninguna persona el desahogo y la valoración de las pruebas, la cual deberá realizarse de manera libre y lógica;

...”

¹⁴⁸ Cfr. LÓPEZ, González Jorge A., *op. cit.*, p. 57.

REGLA PROCESAL. REQUIERE LA NECESARIA PRESENCIA DEL JUEZ EN EL DESARROLLO DE LA AUDIENCIA.”¹⁴⁹

De igual forma, este principio exige que el mismo juzgador quien presenció las audiencias en las cuales escuchó los argumentos de las partes, desahogó y valoró las pruebas ofrecidas, sea quien dicte la sentencia, pues tomando en cuenta la jurisprudencia que tiene por rubro **“PRINCIPIO DE INMEDIACIÓN. PARA GARANTIZAR SU EFICACIA EN LA AUDIENCIA DE JUICIO, EL JUEZ QUE DIRIGE LA PRODUCCIÓN DE LAS PRUEBAS DEBE SER EL QUE DICTE LA SENTENCIA, SIN DAR MARGEN A RETRASOS INDEBIDOS”¹⁵⁰**, quien presidió el desarrollo de las audiencias y realizó las preguntas necesarias para poder aclarar las dudas que surjan en éstas, logra obtener mayores datos con los cuales sustentar un correcto fallo.

Tal es la trascendencia del principio de inmediación en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo regulado en la LFPCA, pues a pesar de no decirlo explícitamente, este principio también rige al juicio, ya que en las audiencias que contempla la ley, es obligatoria la presencia del Magistrado Instructor en cada una de ellas, inclusive cuando se haya acordado precedente la atracción del juicio por la Sala Superior del TFJA, las actuaciones de las audiencias se reservarán para que se lleven a cabo ante el Magistrado ponente que corresponda.¹⁵¹

Aunque en estas audiencias pueda asistir el Secretario de Acuerdos, tal y como lo establece la ley, este únicamente funge como auxiliar del Magistrado Instructor quien tiene a su cargo la correcta celebración de las audiencias, la valoración de las pruebas y la emisión de una resolución definitiva apegada a derecho velando siempre por los derechos que asisten a las partes.

¹⁴⁹ Cfr. Jurisprudencia: 1a./J.55/2018, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, septiembre de 2018, p. 725.

¹⁵⁰ Cfr. Jurisprudencia: 1a./J.56/2018, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, septiembre de 2018, p. 727.

¹⁵¹ Cfr. Párrafo quinto del artículo 58-22 de la LFPCA vigente.

De lo anterior se determina que la inmediación resulta ser un principio ligado al de oralidad, y podemos decir que el mismo representa un eje rector para la correcta actuación del juzgador en el sistema oral, y a medida en que el acercamiento de las partes sea más estrecho, mayor será el alcance de la justicia que se obtenga.

4.1.4. La argumentación jurídica y la audiencia oral en el juicio de nulidad. Hacia una certificación de especialistas en materia fiscal.

Argumentar ha sido una actividad importante dentro de la sociedad, pues es una forma especial de utilización del lenguaje, por el cual se dan razones a favor o en contra de una determinada tesis, además demostrar, justificar, convencer o refutar cualquier proposición con la finalidad de obtener un resultado favorable. Asimismo, es vista como “un proceso dialógico cuyo desarrollo está regido por reglas de comportamiento lingüístico”.¹⁵²

Por lo que respecta al ámbito jurídico, la argumentación resulta ser de gran relevancia, ya que la misma es aplicable al quehacer legislativo en el proceso de creación de leyes, en el jurisdiccional al aplicar normas al caso concreto que puede implicar interpretación del Derecho o en la dogmática jurídica con la producción de criterios para la sistematización y aplicación del Derecho.¹⁵³

En virtud de lo anterior, través de los años y ajustándose a las necesidades de cada sociedad, diversos doctrinarios, como Viehweg, Perelman, Toulmin, Alexy, por sólo nombrar algunos, han contribuido a la creación de teorías de la argumentación, mismas que han ayudado a fortalecer el Estado de Derecho, la impartición de justicia en la correcta toma de decisiones judiciales, así como el debido planteamiento de los problemas y sus resoluciones ante casos difíciles.

¹⁵² CÁRDENAS, Gracia Jaime F., *La argumentación como derecho*, Serie doctrina jurídica, núm. 210, IJ UNAM, México, 2005, p. 22.

¹⁵³ Cfr. ATIENZA, Manuel, *Las razones del derecho: Teorías de la argumentación jurídica*, IJ-UNAM, México, 2005, pp. 1-4.

En este apartado, hemos de retomar lo que en la Teoría de Toulmin se entiende como argumentación, el cual es la actividad de plantear pretensiones, ponerlas en cuestión, respaldando a través de razones, criticando esas razones y refutando esas críticas ¹⁵⁴, en ese sentido, quien argumenta manifiesta su racionalidad o falta de racionalidad, considerando que un argumento debidamente fundado debe resistir a la crítica.

Asimismo, Toulmin plantea un modelo con un enfoque lógico al considerar que los argumentos deben de tener una justificación, no obstante, el éxito del modelo se debe a la funcionalidad que tiene al ser usado para construir, comunicar, y evaluar argumentos, mostrando la relevancia de la evidencia que se ofrece en el argumento, los fundamentos que lo respaldan, así como las refutaciones de los posibles argumentos. ¹⁵⁵

De acuerdo al modelo de Toulmin, el argumento consta de seis partes siendo las siguientes:

- 1) Pretensión o Tesis; es la tesis que se va a defender, el asunto a debatir, a demostrar o a sostener de forma oral o escrita.
- 2) Base o Fundamento; son los hechos, condiciones o pruebas que sostienen la pretensión.
- 3) Garantías o Justificaciones; resultan ser las leyes, reglas, o principios que nos llevan a inferir.
- 4) Respaldo; se definen como otras garantías que ayudan a probar la posición que se defiende, dando mayor credibilidad al argumento.
- 5) Cualificador modal; aluden al grado de fuerza con el cual se sostienen los argumentos, se expresan a través de adverbios cuya función es modificar al verbo. Algunos modificadores modales son los siguientes: necesariamente, muy probablemente, toda la evidencia indicaría, así parece, indiscutiblemente, etcétera.

¹⁵⁴ Cfr. ATIENZA, Manuel, *op.cit.*, pp. 83-84.

¹⁵⁵ Cfr. ALMANZA, Frank, *Técnicas de litigación oral y argumentación en juicio*, ARA Editores, Argentina, 2016, p. 284.

- 6) Condiciones de refutación o Limitaciones; son circunstancias en las cuales la autoridad con la cuenta la garantía debe dejarse a un lado, esto implica la capacidad de reconocer las situaciones, raras pero posibles, en las que no se podría confiar en ellos.¹⁵⁶

De lo expuesto, consideramos que el modelo propuesto por Toulmin es una herramienta útil para la estructuración de los argumentos en las audiencias que se desarrollan de forma oral, porque cuenta con elementos que permiten a los abogados postulantes establecer con claridad sus pretensiones, con una debida fundamentación en cuanto a la ley y las pruebas que se aporten en el juicio, sin pasar desapercibida la refutación que realiza el contrarior durante el debate.

En esa tesitura, resulta importante señalar la posición que ocupa el abogado postulante ante la argumentación jurídica y la audiencia oral que contempla el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, pues si bien es deber del Magistrado Instructor, fundar y motivar sus decisiones basados en la norma, tratados y principios, también es trascendental la labor argumentativa que realice el abogado en la audiencia oral, ya que a través de sus razonamientos contribuye a la fijación de la litis, al señalar los hechos y por qué le asiste la razón en defensa de los derechos y el patrimonio del contribuyente o del Estado respectivamente.

Si bien el procedimiento contencioso administrativo se había substanciado tradicionalmente en forma escrita, ahora con la nueva modalidad del juicio de nulidad, que establece el desarrollo de audiencias orales, el reto al que se enfrentan los abogados es el expresar correctamente sus argumentos a través del habla. A consecuencia de lo dicho, resulta primordial que los postulantes se dirijan con seguridad al hablar, agilidad, claridad, organización y sin intimidarse, haciendo uso de “teorías de la argumentación que resultan fundamentales frente a casos concretos, ello, a fin de que mediante el uso de las técnicas argumentativas y la

¹⁵⁶ Cfr. ATIENZA, Manuel, *op.cit.*, pp. 84-89.

ayuda de los principios propios de la lógica, se logre desarrollar la competencia necesaria para enfrentar los problemas jurídicos que ofrece cada audiencia.”¹⁵⁷

No obstante, ante la nueva modalidad de juicio de nulidad, no basta con tener una correcta técnica argumentativa para expresarse en las audiencias, se requiere tener vasto conocimiento, ser especialista en la materia fiscal para promover ante la instancia jurisdiccional en la modalidad de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Para que la promoción de un medio de defensa sea eficaz y proteja satisfactoriamente el patrimonio y los derechos del contribuyente quien generalmente se ve en desventaja ante la autoridad hacendaria que cuenta con suficientes recursos para acudir a juicio; se requiere que el abogado fiscalista estructure y aplique una estrategia integral apegada a Derecho, contemplando los riesgos que conlleva optar por una u otra solución, siendo un perito en su materia, un profesional que actúe con ética, con conocimientos de fondo sobre las disposiciones legales contempladas en los ordenamientos que rigen la materia fiscal.

En ese orden de ideas, resulta fundamental que el profesional del Derecho se encuentre en constante estudio y actualización de sus conocimientos, pues como reza el mandamiento del prestigioso abogado Couture; *Estudia, el Derecho se transforma constantemente. Si no sigues sus pasos, serás cada día un poco menos abogado.* Aunado a ello, estimamos prudente señalar que quien contrate los servicios profesionales del abogado, debe pensar en el pago justo de los honorarios por su labor.

Además, incitamos a que una de las metas importantes que se plantee el abogado fiscalista, sea el impugnar cuestiones de fondo de los actos o resoluciones de la autoridad, acreditando el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, señalando que existe un debido respaldo contable de

¹⁵⁷ ALMANZA, Frank, *Técnicas de litigación oral y argumentación en juicio*, ARA Editores, Argentina, 2016, p.195.

sus actividades económicas y desvirtuando las irregularidades que la autoridad hacendaria le atribuye. En cuanto al abogado que defiende el Estado, debe demostrar que las actuaciones de su representada son conforme a derecho, con argumentos sólidos y pruebas que confirmen su dicho.¹⁵⁸

Bajo ese tenor, también es indispensable contar con la honestidad del contribuyente hacía su abogado y hacía el fisco, ya que en ambas situaciones se necesita información sobre las actividades que desempeña, y de determinarse un crédito fiscal, el abogado del contribuyente requiere tener conocimiento de los hechos que llevaron a que la autoridad determinara un crédito fiscal. Por lo que también consideramos que parte del éxito de una adecuada defensa desarrollada en sede administrativa o en el juicio de nulidad, es la comunicación entre el abogado y su cliente.

Con base en lo expuesto, se propone que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través de los Magistrados integrantes de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo tenga a bien impartir, por lo menos dos veces al año, cursos de especialización en materia fiscal, orientados a los temas que se ventilen en estos nuevos medios de defensa que señala tanto el CFF como la LFPCA y se expida una certificación que acredite la actualización de conocimientos sobre la materia del abogado fiscalista. Lo anterior, con el propósito de dar más elementos y criterios orientadores a los profesionistas del Derecho, para que generen y prevalezca en sus defensas más argumentación de fondo que de forma y estemos más próximos en lograr en conjunto una correcta impartición de justicia para el contribuyente y fortalecimiento del Estado de Derecho.

¹⁵⁸ Cfr. PONCE Rivera, Alejandro, *El juicio fiscal*, Segunda edición, EDICIONES FISCALES ISEF, S.A., México, 2010, pp. 118 y 119.

4.2. Los sentidos de la resolución.

Una vez celebradas las respectivas audiencias y formulados los alegatos, se tendrá por cerrada la fase de instrucción sin necesidad de realizar una declaratoria expresa, y empezará a computarse el término que se tiene para dictar sentencia con la cual se dará por concluido el juicio salvo que dicha resolución sea impugnada a través de medio extraordinario.¹⁵⁹

El propio ordenamiento que regula este juicio especial remite a las reglas generales del juicio tradicional en cuanto al término de 30 días que tiene el Magistrado Instructor para formular el proyecto de sentencia y 15 días para ser sometido el mismo a la votación de los demás Magistrados que integran la Sala Especializada. Sumados estos dos términos, la resolución final debe ser pronunciada por unanimidad o mayoría de votos en un término de 45 días siguientes a aquél en que haya quedado cerrada la instrucción en el juicio.¹⁶⁰

Empero, en el caso en que la sentencia se dicte en el sentido de sobreseer el juicio por alguna de las causas mencionadas en el Apartado 3.3. “De la admisión, desechamiento y sobreseimiento”, el cierre de instrucción no será necesario, pues esta resolución no resolverá el fondo de la controversia.

En principio, la sentencia contiene un juicio lógico-jurídico y un mandato, ya que en ella se realiza un análisis que confronta los hechos con el derecho para obtener una conclusión sobre la litis sometida al juzgador, incorporando una disposición fundada en el Derecho que obligatoriamente deben cumplir las partes cuando la misma ha quedado firme y se ostenta como cosa juzgada al haberse agotado los recursos que contra ella se puede interponer conforme al ordenamiento jurídico, o bien, cuando no se han previsto medios de impugnación,

¹⁵⁹ *Cfr.* Artículo 58-26 de la LFPCA vigente.

¹⁶⁰ *Cfr.* Primer párrafo del artículo 49 de la LFPCA vigente.

lo cual implica que no puede ser revisada ni alterada en sus términos por otra autoridad, quedando únicamente su cumplimiento.¹⁶¹

De igual forma, la doctrina tuvo a bien dividir en dos los requisitos de las sentencias, siendo los formales, que se refieren a la forma de la redacción y los elementos que debe contener, y los sustanciales referidos a la congruencia, motivación y exhaustividad.¹⁶² Para el caso del Juicio Contencioso Administrativo, la resolución puede ser dictada en los siguientes sentidos:

- Sentencia declaratoria; siendo esta favorable al actor, pues contiene la declaración de nulidad “lisa y llana” del acto administrativo que se impugna en la demanda. En este supuesto de sentencia puede limitarse a declarar la invalidez de la resolución administrativa sin que establezca una prestación que deba cumplir la autoridad demandada.
- Sentencias constitutivas; las cuales producen innovaciones en la relación jurídica entre el contribuyente y la autoridad hacendaria, estas sentencias además de declarar la nulidad de la resolución impugnada, ordenará que mediante un nuevo acto, se incorporen ciertas variaciones jurídicas, o bien, se le reconozcan al actor una situación jurídica o un derecho subjetivo.
- Sentencias condenatorias; que además de declarar la nulidad, imponga a la autoridad demandada el cumplimiento de una prestación a favor del demandante, en el entendido de que el contribuyente tiene a su favor el reconocimiento de un derecho subjetivo.
- Sentencia que reconoce la validez; pues de no haberse probado las violaciones de fondo en las que, a consideración del actor, la resolución administrativa estaba fundada, el juzgador determinará la validez de la resolución impugnada.¹⁶³

¹⁶¹ Cfr. BENALCÁZAR Guerrón, Juan C., *La ejecución de la sentencia en el proceso contencioso administrativo*, Editorial Novum, México, 2011, p. 179.

¹⁶² Cfr. LUCERO Espinosa, Manuel, *op.cit.*, pp. 238 y 239.

¹⁶³ *Ídem*, pp. 183 y 184.

Lo anterior también resulta aplicable a la sentencia que pone fin al Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, para lo cual en apartados consecuentes, hemos de desarrollar y realizar comentarios al respecto sobre cada uno de estos sentidos.

4.2.1. Nulidad.

Los actos o resoluciones administrativas al estar carentes de algún requisito, ya sea de fondo o de forma marcado por la ley o por ser producto de un procedimiento viciado, pueden ser declaradas nulas a través de una sentencia de carácter jurisdiccional privándolo de valor. La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo contempla la nulidad absoluta, conocida también como “nulidad lisa y llana” y la anulabilidad, esto es, “nulidad para efectos”; la primera es decretada al encontrarse violaciones graves que no pueden ser subsanadas, por ende, resulta ilegal al igual que los efectos que produce; en cuanto a la segunda, la irregularidad que contiene es referente a violaciones no graves, por lo que pueden ser subsanados para que produzca plenamente sus efectos.

En esta nueva modalidad del Juicio Contencioso Administrativo, la única nulidad que puede ser decretada es la absoluta, ya sea en su forma simple o para efectos. Lo anterior, es el resultado del estudio que realiza el juzgador sobre los argumentos de fondo planteados por las partes respecto a la litis, resaltando los vicios de fondo de los que adolece la resolución administrativa y la ilegalidad con la que se emitió, por lo que su ejecución o la emisión de una nueva resolución sustentado en argumentos que ya fueron materia de litis en el juicio, implicaría un perjuicio en la situación jurídica del contribuyente, ya que no sería un acto apegado a estricto Derecho como debe ser cada una de las actuaciones que deriven de la Administración Pública.

La propia LFPCA vigente, en el artículo 58-27 contempla los supuestos que deben tomarse en cuenta para que las sentencias dictadas en el Juicio de

Resolución Exclusiva de Fondo declaren la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, siendo estos cuando:

- I. Los hechos u omisiones que dieron origen a la controversia no se produjeron;
- II. Los hechos u omisiones que dieron origen a la controversia fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;
- III. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas en el acto impugnado, o
- IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Al demostrarse que se está en cualquiera de las anteriores hipótesis normativas, el juzgador deberá determinar si decreta la nulidad absoluta simple o para efectos, en atención al caso concreto. Por lo que atañe a la nulidad lisa y llana simple, el fundamento legal que lo contempla es la fracción II del artículo 58-28 de la Ley, pues señala que la sentencia definitiva podrá declarar la nulidad de la resolución impugnada, lo cual impide que se emita un nuevo acto y que el impugnado deje de surtir efectos, representado un beneficio para el justiciable ya que en el supuesto de haberse controvertido un crédito fiscal, el mismo ya no será exigible y no representará un detrimento en su patrimonio.

En cuanto a la nulidad absoluta con efectos, la fracción IV del artículo antes citado, establece que la sentencia definitiva podrá declarar la nulidad de la resolución impugnada y además;

- a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa. Al respecto, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha establecido el siguiente criterio jurisprudencial que lleva por rubro el siguiente, **“DERECHO SUBJETIVO A LA DEVOLUCIÓN. ES PROCEDENTE CUANDO SE DECLARA LA NULIDAD**

DEL CRÉDITO IMPUGNADO Y EL CONTRIBUYENTE ACREDITA HABERLO PAGADO.”¹⁶⁴,el cual señala que al haberse determinado la ilegalidad del crédito fiscal y demostrado documentalmente el pago hecho a la autoridad hacendaria sobre los créditos controvertidos, lo procedente y en respeto a las garantías de seguridad jurídica, audiencia y acceso a la justicia pronta y expedita constreñidos en los artículos 14, 16 y 17 de nuestra Carta Magna, es decretar que le asiste a la parte actora el derecho a la devolución de determinada cantidad de dinero por pago de lo indebido.

- b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados. En cuanto a este efecto, puede apreciarse en la sentencia que decreta la nulidad absoluta de la resolución que originó la inmovilización de cuentas bancarias del contribuyente, ya que se llegó a la conclusión de que el Fisco, apreció incorrectamente los hechos, o mal aplicó una norma al caso en concreto, por sólo nombrar algunos supuestos.

Por lo que en vía de restitución de derechos, ordenará a la autoridad que deje sin efectos la inmovilización de cuentas del contribuyente, a quien por este medio se le estaba restringiendo su derecho a acceder a recursos económicos contenidos en sus cuentas bancarias, lo cual le repercutió en un perjuicio en su patrimonio porque tuvo que realizar erogaciones para seguir realizando sus actividades económicas, lo anterior, tiene sustento en el siguiente criterio emitido por el TFJA que lleva por nombre **“NULIDAD DE LA INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. DEBE COMPRENDER LA RESTITUCIÓN EN EL GOCE DE LOS DERECHOS AFECTADOS DEL GOBERNADO.”¹⁶⁵**

- c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante,

¹⁶⁴Cfr. R.T.F.J.A. Octava Época. Año II. No. 17. Diciembre 2017. p. 26.

¹⁶⁵Cfr. R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 19. Febrero 2018. p. 332.

salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate. Lo anterior puede determinarse en el supuesto donde el justiciable impugne alguna disposición de la Resolución Miscelánea Fiscal, y el estudio de los conceptos de impugnación arriben a que la resolución administrativa es ilegal, ya que el mismo va más allá de lo dispuesto en la norma subjetiva, por lo que el Magistrado Instructor decretará la nulidad para el efecto de dejar aplicarse al contribuyente esta disposición, lo anterior encuentra sustento en el siguiente criterio emitido por el TFJA, **“IMPUGNACIÓN DE RESOLUCIONES MISCELÁNEAS FISCALES. LA DECLARATORIA DE NULIDAD QUE SE LLEGUE A DICTAR NO PUEDE SER PARA EL EFECTO DE DECLARAR LA ILEGALIDAD DE LA NORMA DE LA QUE DERIVE.”**¹⁶⁶

Otro supuesto por el cual proceda fundar la nulidad en este inciso es ante la impugnación que realice el actor sobre la aplicación de algún artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), cuando el gobernado señale yargumente que dicha disposición que se le quiera aplicar impone cargas adicionales de las quedetermina la ley, por lo que resulta violatorio de los principios de reserva de ley y subordinaciónjerárquica, en virtud de que la disposición reglamentaria pretende regular un supuesto que nohace propiamente la LISR .

- d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos. Ante este supuesto de desvío de poder, debe tenerse claro que daño es entendido como la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación; en cuanto a perjuicio, es la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación; de lo anterior se desprende que no debe confundirse con el concepto de costas, ya que este es la suma

¹⁶⁶Cfr. R.T.F.J.A. Séptima Época. Año IV. No. 33. Abril 2014. p. 658.

de dinero que tuvo que erogarse para iniciar un proceso y desahogar las diligencias correspondientes.

En ese orden de ideas, es importante que tanto en el escrito inicial de demanda, como en su ampliación si así procede, el actor solicite en términos del cuarto párrafo del artículo 6 de la LFPCA la indemnización por parte de la autoridad hacendaria, ya que en la sentencia al resolverse la nulidad lisa y llana para efectos de éste inciso, únicamente se señalará que le asiste este derecho al actor, pero su cuantificación se hará a partir de la tramitación del incidente respectivo en términos de la Ley, tal y como se establece en el criterio jurisprudencial que tiene por rubro, **“DAÑOS Y PERJUICIOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 6o., CUARTO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LA SENTENCIA DEBE RECONOCER SÓLO EL DERECHO A LA INDEMNIZACIÓN SOLICITADA POR ESE CONCEPTO, MIENTRAS QUE LA DEMOSTRACIÓN DE LA AFECTACIÓN PATRIMONIAL, DEL NEXO CAUSAL RELATIVO Y DE SU CUANTÍA DEBEN RESERVARSE AL INCIDENTE RESPECTIVO.”**¹⁶⁷

De lo anterior, se advierte que los efectos de la sentencia, señalados en las fracciones II y IV, incisos a), b), c) y d), del artículo 58-28 de la Ley, conservan la misma redacción en comparación con las hipótesis del numeral 52, en sus fracciones II y V, incisos a), b), c) y d) del mismo ordenamiento jurídico. No obstante, los supuestos y el procedimiento para llegar a este resultado son distintos, así como los beneficios que se tienen si se opta impugnar por una u otra vía, por lo que la decisión de acudir a juicio en cierta modalidad, dependerá de la estrategia y de los conocimientos que tenga el abogado sobre el tema.

Para el tema del cumplimiento de la sentencia en cualquiera de los supuestos señalados en la fracción IV del precepto 58-28 de la LFPCA vigente, se remite a las reglas generales del juicio tradicional, el cual dispone que dentro del término

¹⁶⁷Cfr. Jurisprudencia: 2a./J. 194/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, octubre de 2007, p. 239.

de 4 meses contados a partir de que la resolución quede firme¹⁶⁸, a autoridad debe realizar lo que se determinó en la sentencia que puso fin a juicio, teniendo el contribuyente expedito su derecho para promover la queja en contra del incumplimiento de una sentencia dictada por el TFJA, en términos del artículo 58 del ordenamiento señalado.

4.2.2. Confirmación.

La confirmación de un acto o resolución declarada mediante sentencia, tiene como efectos reconocer la validez de la resolución impugnada tal y como se señala en la fracción I del precepto 58-28 de la LFPCA vigente, ya que derivado de las actuaciones realizadas durante la substanciación del juicio, valoradas las pruebas y estudiados los argumentos de los contendientes, la parte actora no logró acreditar sus pretensiones y la parte demandada sostuvo la legalidad con la que se condujo en sus actuaciones.

Asimismo, en esta nueva modalidad del juicio no debe perderse de vista lo que implica argumentar sobre el fondo de la resolución impugnada, lo anterior a efecto de evitar que la Sala Especializada determine la inoperancia de los agravios hechos valer y por ende dé mayor sustento al sentido de confirmar en la sentencia, a lo anterior le resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial emitido por el TFJA, **“AGRAVIOS INOPERANTES.- TIENEN ESTA NATURALEZA AQUELLOS QUE NO SE REFIEREN A LOS RAZONAMIENTOS FUNDAMENTALES DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA.”**¹⁶⁹

Sin embargo, si a consideración de la parte actora la sentencia que no satisfizo sus pretensiones es indebidamente fundada y motivada, podrá recurrir ésta a través de recurso extraordinario, esto es a Juicio de Amparo Directo, substanciado en los Tribunales Colegiados de Circuito en materia Administrativa, en los términos que la propia ley de la materia determina para su presentación, recurso

¹⁶⁸ Ello en atención a lo dispuesto por el primer párrafo, fracción IV del artículo 52 de la LFPCA vigente, tomado este como regla general aplicable al Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

¹⁶⁹ Cfr. R.T.F.J. F.A. Séptima Época. Año I. No. 1. Agosto 2011. p. 50.

donde serán estudiadas las constancias que obren en el expediente sobre las actuaciones de las partes en el juicio de origen, así como de la actuación de la Sala Responsable.

4.2.3. Modificación.

Por lo que respecta a la modificación de un acto o resolución administrativa como efecto de la sentencia, se puede entender como una nulidad para efectos que se “comporta como una sentencia de condena, pues obliga a la autoridad administrativa demandada a hacer algo, esto es, a dictar una nueva resolución administrativa o a reponer el procedimiento, según sea el caso.”¹⁷⁰.

En primer momento se puede entender que este tipo de nulidad pudiera ser el resultado del estudio de argumentos hechos valer sobre la forma, lo que permitiría la repetición del acto administrativo subsanando los errores cometidos en este. Sin embargo, la modificación también puede ser decretada en la sentencia derivado del estudio que se realice sobre argumentos de fondo tal y como se advierte en los artículos que regulan el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

De igual forma, no omitimos señalar que si bien tanto el juicio de nulidad tradicional como el de Resolución Exclusiva de Fondo se observa en los efectos de la sentencia la modificación, en este último responde a la *ratio legis* de la creación de este juicio especial, porque a comparación con la fracción IV del artículo 52 de la LFPCA vigente¹⁷¹, la fracción III del numeral 58 del mismo

¹⁷⁰ BENALCAZAR Guerrón, Juan C., *op.cit.*, p. 198.

¹⁷¹ Artículo 52.- La sentencia definitiva podrá:

...

VI. Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 51 de esta Ley, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, cuando corresponda a la pretensión deducida, también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa.

ordenamiento, sólo implica modificaciones a la cuantía de la resolución impugnada y no la repetición de un procedimiento, por lo que únicamente será en beneficio del contribuyente, ya que reduciría el monto de su crédito, tal y como se desprende del texto que se reproduce a continuación;

III. En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional Especializada competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.¹⁷²

En virtud de lo anterior, podemos dar un somero ejemplo sobre la aplicación de la reproducción anterior es en el supuesto de la impugnación de un crédito fiscal determinado al contribuyente por omisiones al pago de contribuciones por concepto de ISR, e IVA, más actualización y recargos, donde la autoridad hacendaria no admitió la deducciones del ISR hechas por el contribuyente, por lo que llegó a la conclusión de que el gasto no fue efectuado por la demandante para obtener el ingreso.

La contribuyente no conforme con el crédito fincado, acude con un abogado especialista en materia fiscal quien por estrategia, decide optar por el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, sin necesidad de garantizar el crédito, por ser uno

En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

¹⁷² Lo resaltado es nuestro.

de los beneficios de este juicio. En el desarrollo del procedimiento contencioso, la litis se centró en determinar si fue correcto o no el rechazo de las deducciones hechas por la contribuyente, misma que argumentó la apreciación indebida efectuada por la autoridad sobre los hechos, ya que la misma no tomó en cuenta el respaldo contable que tiene sobre las erogaciones realizadas, de igual forma, hace una incorrecta apreciación sobre el ordenamiento que regula las deducciones en materia del Impuesto Sobre la Renta.

Llevadas a cabo cada una de las etapas y analizados los argumentos de fondo que realizó tanto la actora como la demandada, las documentales exhibidas en juicio, así como del dictamen pericial en materia contable, se demostró que efectivamente se efectuó la erogación del gasto y los mismos al ser indispensables para la consecución del objeto social de la contribuyente resultan deducibles, por ende, incide en la reducción de la base gravable del pago del impuesto.

Por lo que al acreditar la actora su pretensión, lo procedente es declarar la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que la autoridad modifique su resolución, tomando en cuenta que sí son procedentes las deducciones efectuadas por la justiciable en el Impuesto Sobre la Renta.

4.3. Las Salas Regionales Especializadas en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Derivado del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2017, por el que se reformaron y adicionaron artículos a la LFPCA, en los que se incluyó el Capítulo XII que regula el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, mismo que tiene como premisa fundamental fortalecer el acceso a la justicia resolviendo el fondo de las controversias que sean sometidas a las determinaciones del TFJA.

En los artículos transitorios de la reforma aludida, se estableció que la Junta de Gobierno y Administración adscribiría Salas Regionales Especializadas en

Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo en las circunscripciones territoriales que la misma determinase, asimismo, se estableció que estas Salas deberían estar integradas por Magistrados que cuenten con mayor experiencia en materia fiscal. Por medio del Acuerdo SS/8/2017 publicado el 27 de junio de 2017 en el DOF, el Pleno General de la Sala Superior del TFJA, reformó el Reglamento Interior del TFJFA para añadir la forma en que deberá de funcionar la nueva Sala Especializada.¹⁷³

Por lo que respecta al Acuerdo General G/JGA/48/2017 de la Junta de Gobierno y Administración del TFJA publicado el 4 de julio de 2017 en el DOF, derivado de las evaluaciones realizadas por la Junta de Gobierno, se acordó designar a los Magistrados Juan Carlos Roa Jacobo (presidente de la Sala), Javier Ramírez Jacintos y Gustavo Arturo Esquivel Vázquez, para que integrasen esta nueva Sala Especializada por contar con amplia experiencia, capacidad técnica, probado criterio jurídico en materia fiscal, así como por su trayectoria y experiencia en impartición de justicia.¹⁷⁴

El 7 de julio de 2017, mediante el Acuerdo General G/JGA/64/2017 emitido por la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se ordenó el inicio de funciones de la Sala Regional Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y Sala Auxiliar Metropolitana para llevar a cabo la aplicación de esta nueva modalidad del juicio de nulidad. Dicha Sala Especializada cuenta con jurisdicción en todo el territorio nacional, teniendo como sede la Ciudad de México, donde se encuentran las 14 Salas Regionales Metropolitanas.¹⁷⁵

Para saber más sobre el funcionamiento que ha tenido la nueva Sala desde el inicio de sus funciones hasta el mes de agosto del 2018, se realizó una solicitud

¹⁷³Cfr. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5488142&fecha=27/06/2017 (fecha de consulta 7 de noviembre de 2018).

¹⁷⁴Cfr. http://diariooficial.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5488900&fecha=04/07/2017 (fecha de consulta 7 de noviembre de 2018).

¹⁷⁵ http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5489462&fecha=07/07/2017 (fecha de consulta 7 de noviembre de 2018).

de información dirigida al Tribunal Federal de Justicia Administrativa a través del portal de la Plataforma Nacional de Transparencia el día 20 de septiembre de 2018, la cual por medio de la Sala Especializada y la Dirección General de Programación y Presupuesto del Tribunal dieron las siguientes respuestas, de las cuales hemos de realizar comentarios al respecto:

- A partir de la creación de la Sala Regional Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo hasta agosto de 2018 se han tramitado 113 juicios.

Dentro de estos juicios, se contemplan aquellos que iniciaron su tramitación en la entonces Cuarta Sala Regional Metropolitana y concluyeron al momento de entrar en funciones la Sala Especializadas, de igual forma, se incluyen los juicios que conoce la Sala en su calidad de Auxiliar.

- De los 113 juicios tramitados, sólo en 2 se ha declarado la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.
- En 5 juicios se ha reconocido la validez de la resolución impugnada.

Las anteriores respuestas sobre el sentido de la sentencia nos llevan a reflexionar que los abogados postulantes aún tenemos un largo camino por recorrer en lo que atañe a la argumentación que se haga sobre la litis, la formulación de conceptos de impugnación sobre el fondo, así como en la especialización que se tenga sobre la materia fiscal.

- Sólo en 1 juicio la Sala Regional Especializada dictó una sentencia en la que implicó la modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, así como el alcance y los términos de la misma para su cumplimiento.
- Sólo en 2 juicios, la sentencia dictada declaró la nulidad de la resolución impugnada y se le reconoció al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenó al cumplimiento de la obligación correlativa.

- En ningún juicio se ha reconocido la existencia de un derecho subjetivo por el cual se le haya condenado al ente público federal el pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

En cuanto a la modificación que se puede dar en la sentencia, se puede notar que el Tribunal ha condenado a la autoridad responsable a nulificar su resolución y la justiciable ha podido demostrar que ha hecho un pago de lo indebido al Fisco, por ende procede que se le devuelva.

- Únicamente en un juicio, de manera justificada, la Sala Regional Especializada se ha separado de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones de la Sala Superior del TFJA.

A pesar de la especialización que existe en la Sala, si los abogados no acuden a esta instancia y expresan argumentos que orillen a cambiar de criterios del Tribunal de manera justificada, se seguirán aplicando los mismos que en el juicio tradicional.

- En 7 asuntos de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo el actor promovió juicio de amparo en contra de la resolución dictada, mientras que en 5 asuntos, se tramitó recurso de revisión fiscal interpuesto por la autoridad.
- En ningún asunto se ha dictado cumplimiento a la ejecutoria de amparo, lo que nos hace inferir que el Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito en turno, ha negado el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión al quejoso.

Lo anterior demuestra que el tanto el Juicio de Amparo Directo, como el Recurso de Revisión Fiscal, son vistos como una segunda instancia, en el cual otro órgano Colegiado revisará todo lo actuado, sin embargo, consideramos que esto también implica un obstáculo para la impartición de justicia, así como un gasto extra para el justiciable y para la autoridad hacendaria, pues la sentencia no puede ser ejecutada por no encontrarse firme.

- Se han celebrado 27 audiencias de fijación de litis en presencia de ambas partes, 3 se han celebrado sin presencia de los representantes de la autoridad demandada.
- Sólo en 3 juicios se ha designado un perito tercero y únicamente en 1 juicio se ha determinado citar a una audiencia especial para citar a los peritos.

De las respuestas citadas se desprende que el abogado defensor del contribuyente es quien está tomando la rienda al acudir a la audiencia oral de fijación de litis, no obstante, asistir no asegura el éxito de la estrategia, se necesitan conocimientos firmes sobre la materia fiscal, así como su actualización.

- En 9 juicios se ha solicitado una audiencia privada con los Magistrados que integran la Sala Regional Especializada.¹⁷⁶

Al respecto podemos apreciar que el reciente funcionamiento de la Sala Especializada no ha dado los resultados esperados en cuanto a las sentencias que declaren la nulidad lisa y llana de las resoluciones administrativas por vicios de fondo, de igual manera, dicho fenómeno podemos atribuirlo a la reciente creación del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, y la instauración de la Sala Especializada. Por lo que se espera que conforme al paso del tiempo los abogados postulantes incursionen en esta nueva vía del juicio de nulidad logrando con una debida argumentación, técnicas de expresión oral, conocimientos especializados y pruebas para demostrar las violaciones de fondo que puede cometer la Administración Pública en la emisión de sus actos o resoluciones.

Por lo que atañe al presupuesto que le fue asignado al TFJA para el funcionamiento de la Sala Regional Especializada, la Dirección General de Programación y Presupuesto informó que a pesar de haberse establecido en el

¹⁷⁶Cfr. Oficio No. UE-SI-0829/2018 de 10 de octubre de 2018, emitido por la Junta de Gobierno y Administración, Secretaría Auxiliar, a través de la Unidad de Enlace/Transparencia, signado por su titular el Lic. Cuauhtémoc Ricardo López Pérez.

Decreto de 27 de enero de 2017¹⁷⁷ la adscripción de 3 Salas Regionales Especializadas en Materia de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, al no ser posible prever con anticipación el número de asuntos que se tramitarían en esta modalidad de juicio de nulidad, la Junta de Gobierno y Administración sometió a la aprobación del Pleno General analizar la conveniencia de iniciar el proceso de integración de la Salas mencionadas con la creación de una con competencia en todo el territorio nacional.

No obstante, como se puede apreciar en las respuestas anteriores, esta Sala funge más como Auxiliar que como Especializada, lo cual indica que la nueva vía del juicio de nulidad no está siendo considerada como una alternativa efectiva para lograr un cambio favorable y trascendental en la esfera jurídica del justiciable. Ello puede deberse al poco conocimiento que tienen los abogados postulantes sobre los beneficios y la tramitación del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, así como de conocimientos especializados en la materia fiscal.

Por ende, si el funcionamiento de la Sala Especializada es preponderante en cuanto a la substanciación de juicios donde la mayoría de los argumentos son sobre la forma, entonces la creación de la Sala no está cumpliendo con su finalidad primordial que es la de resolver cuestiones exclusivamente de fondo, por lo que el presupuesto asignado para contribuir a fortalecer un verdadero acceso a la justicia está siendo ineficaz.

Empero, esa situación puede cambiar si los postulantes empiezan a contemplar entre sus estrategias de litigio esta nueva vía del Juicio de Nulidad y acuden a la Sala Especializada para la resolución de las controversias suscitadas entre la autoridad y el contribuyente, brindando a los justiciables un verdadero cambio en su situación jurídica, logrando renovar el significado de la impartición de justicia en México.

¹⁷⁷Decreto por el que se Reforman y Adicionan Diversas Disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2017.

Conclusiones

Primera.- La finalidad que persigue la reforma de 27 de enero de 2017 al Código Fiscal de la Federación y a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo al implementar un Recurso y un Juicio orientados a resolver exclusivamente cuestiones de fondo de los actos administrativos, es dar solución a un problema social que ha trascendido a violaciones de derechos fundamentales de los gobernados, pues como se dio a conocer en los foros de Diálogos por la Justicia Cotidiana: Diagnósticos conjuntos y soluciones, los gobernados han sufrido la falta de una justicia pronta, expedita y eficaz, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional, pues los abogados en su mayoría se han limitado a señalar argumentos tendientes a resaltar vicios de forma y no de fondo. Por lo que, para elevar el nivel de la argumentación en la defensa del justiciable, es indispensable que el litigante entree al estudio sustantivo e incluso invoque la convencionalidad, y a través del tribunal proponemos se dé la certificación de los litigantes que se actualicen en juicios orales en materia fiscal.

Segunda.- Dentro de las resoluciones en las que puede concluir el Recurso de Revocación de mérito, la modificación del acto administrativo o la emisión de uno nuevo sustituyendo al anterior es contrario a la *ratio legis* de la creación del Recurso de Revocación Exclusiva de Fondo por lo que respecta a la emisión de un nuevo acto, ya que este puede seguir adoleciendo de vicios sobre el fondo. En ese sentido, al permitir el legislador en el artículo 133 G que remite a la fracción V del artículo 133, la emisión de un nuevo acto, se aleja de la esencia de la modalidad de este recurso. Por lo que resulta necesario realizar una reforma al Código Fiscal de la Federación en la que únicamente se señale la modificación del acto atendiendo a los argumentos ya estudiados por la autoridad resolutora, evitando que se repitan los vicios, para no causar perjuicio del contribuyente. Lo cual resulta congruente con lo que la LFPCA regula.

Tercera.- El Recurso de Revocación al representar un medio de control dentro de la propia Administración Pública sobre la legalidad de los actos o resoluciones de la autoridad, resulta necesario que la autoridad resolutora encargada de

substanciar el procedimiento, se encuentre actualizada y especializada en temas del área fiscal, ya que de no ser así, resulta altamente probable que se emita una resolución confirmando el sentido del acto administrativo, lo cual coloca al contribuyente en la necesidad de acudir al Juicio de Nulidad para combatir el acto que menoscaba su esfera jurídica. Por ello, proponemos que las autoridades encargadas de la resolución del Recurso de Revocación también se actualicen y se certifiquen en la materia fiscal, con la finalidad de evitar que sus resoluciones resulten ser una mera repetición de los argumentos dado por la autoridad recurrida al emitir su actuación.

Cuarta.- Estimamos que deben tomarse en cuenta las siguientes adiciones y derogaciones en el Recurso:

- 1) Dentro de la audiencia que señala el Código Fiscal de la Federación, resulta indispensable regular el desahogo de la prueba testimonial ofrecida por el recurrente. Para ello, se propone establecer dentro del Código la facultad de la autoridad resolutora podrá regular el tiempo que sea necesario para la substanciación de la misma.
- 2) Y lo más importante, derogar la opción de dictar un nuevo acto en la resolución del recurso, pues de no hacerlo permite a la autoridad perfeccionar su actuación.

Quinta.- Son innegables las ventajas que pueden llevar al contribuyente a optar por el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo. La cercanía que puede tener con el Magistrado Instructor y los demás Magistrados que integran la Sala Especializada, la suspensión de la resolución impugnada al momento de ser admitida la demanda, sin necesidad de garantizar el interés fiscal misma que operará hasta la conclusión del juicio, y al formularse únicamente agravios que versen sobre el fondo, la nulidad obtenida evitará que la autoridad recaudadora perfeccione sus actos en perjuicio del contribuyente. Por lo cual, consideramos que es adecuado optar por esta modalidad de juicio de nulidad pues brinda al justiciable acceso a la justicia ya que no necesita ofrecer garantía para impugnar.

Sin embargo, nos parece un área de oportunidad el que se elimine como requisito la cuantía ya que esto limita el acceso a contribuyentes que vieron vulnerados sus derechos sustantivos y no pueden acceder a esta vía porque su asunto es de baja cuantía, limitándose por tanto, en nuestra opinión, a un verdadero acceso a la justicia.

Sexta.- Sobre el efecto de modificación que puede tener la sentencia, inclusive en el monto de la sanción en el Juicio Contencioso Administrativo lo consideramos un acierto, pues mejora la situación del contribuyente, ya que resalta la indebida apreciación de los hechos, o la incorrecta aplicación de una norma que llevaron a la autoridad hacendaria hacia una incorrecta determinación de un crédito fiscal. Por lo que, de atenderse las consideraciones hechas por el cuerpo colegiado de la Sala Especializada, se permite restaurar la afectación producida en la esfera jurídica del gobernado derivado de la resolución impugnada. Sin embargo, es indispensable que el legislador establezca los parámetros para que la autoridad pueda fundar y motivar de manera correcta y no propiciar que se impugnen sus resoluciones.

Séptima.- La especialización y experiencia en materia fiscal con la que cuentan los Magistrados que integran la Sala Especializada en Materia de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo resulta fundamental para el correcto estudio y substanciación del procedimiento que debe darse en cada uno de los asuntos que se ventilan en esta Sala.

Por ende, resulta fundamental que el abogado postulante tenga conocimientos especializados para formular argumentos respecto del fondo de la resolución controvertida, y conozca la substanciación de esta nueva vía, ya que de no ser así, proponemos que los Magistrados puedan amonestar al postulante en virtud de ser evidente su desconocimiento del procedimiento y la substanciación del juicio, y en caso de reincidir que pueda ser objeto de la imposición de multas, ello en razón de que una inadecuada defensa incide en el detrimento patrimonial de los justiciables.

Octava.- Resulta necesario que, en el ejercicio del Derecho, el abogado postulante, ya sea del contribuyente o representante de la autoridad, se encuentren debidamente actualizados y especializados en la materia fiscal para que lleven a cabo una adecuada defensa. Por lo que se propone que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa tenga a bien implementar por lo menos dos cursos de actualización al año, los cuales sean impartidos por los Magistrados que integran la Sala Especializada en Materia de Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, a efecto de exponer los criterios que sirven como ejes rectores al momento de resolver las controversias ventiladas ante estas Salas Especializadas.

Novena.- A pesar de ser reciente la creación de la Sala Especializada, resaltan los pocos juicios que se han tramitado en esta vía, fungiendo más como Sala Auxiliar, lo cual estimamos que es a causa de la falta de especialización de los abogados y la práctica de expresión oral en juicio, lo que impide que sientan confianza para acudir a esta vía. Por lo cual, estimamos necesario que el profesionista se avoque al estudio especializado de la materia fiscal y aprenda a emitir sus argumentos en el momento procesal oportuno, en atención a una adecuada defensa, lo anterior con la finalidad de hacer más dinámico el desarrollo de cada audiencia donde rige el principio de oralidad e inmediación. En esa tesitura, proponemos que el modelo de argumentación de Toulmin sea usado por los postulantes para la formulación de sus argumentos ante la audiencia oral que contempla el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, ya que resulta útil por contemplar elementos que permiten la claridad en la comunicación.

Décima.- Pretendemos que la presente investigación aporte y fomente el estudio acerca de la oralidad y su impacto en materia fiscal, específicamente en los medios de impugnación. Por lo que proponemos que la asignatura de Argumentación Jurídica sea obligatoria en el plan de estudios de las escuelas de Derecho, ya que como se ha expuesto, dicha materia aporta técnicas que pueden ser usadas por los profesionistas del Derecho para plantear y sostener correctamente sus argumentos.

Sin embargo, la enseñanza de las técnicas argumentativas no debe ser únicamente teórica, por ello resulta indispensable que se realicen simulaciones de juicios orales para que los estudiantes fortalezcan sus habilidades comunicativas. Y para lograr esta cobertura, podríamos implementar la alternativa de cursos en línea que además permita que los litigantes lo puedan cursar y así la academia y el TFJA en conjunto pueden lograr esta transformación.

Bibliografía

- ALMANZA, Frank, *Técnicas de litigación oral y argumentación en juicio*, ARA Editores, Argentina, 2016.
- ALONSO Mas, María J., *La solución justa en las resoluciones administrativas*, Universidad de Valencia. España. 1998.
- ATIENZA, Manuel, *Las razones del derecho: Teorías de la argumentación jurídica*, IJ-UNAM, México, 2005.
- BARRIOS González, Boris, *Litigación oral y argumentación*, Ediciones Nueva Jurídica, Colombia, 2016.
- BEJAR Rivera, Luis J., *El acto administrativo y su finalidad*, Porrúa, México, 2011.
- BEJAR Rivera, Luis José. *Curso de derecho administrativo*, Editorial Novum, México, 2012.
- BELTRÁN, Ferrer Jordi, *La valoración de la prueba: verdad de los enunciados probatorios y justificación de la decisión*; en CARBONELL Miguel, J. y otros (coord.), *Estudios sobre la prueba*, UNAM- IJ, México, 2006.
- BENALCÁZAR Guerrón, Juan C., *La ejecución de la sentencia en el proceso contencioso administrativo*, Editorial Novum, México, 2011.
- BENTHAM, Jeremías, *Tratado de las pruebas judiciales*, Valleta Ediciones S.R.L., Buenos Aires Argentina, 2002.
- CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Quinta Edición, Oxford University Press, México, 2010.
- CASSAGNE, Juan C., *Derecho Administrativo*, t. II, 7ª ed., Lexis Nexis, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2000.
- CASSAGNE, Juan C., *El acto administrativo: teoría y régimen jurídico*, Editorial Temis, Bogotá, Colombia. 2013.

- CONTRERAS López, Raquel S, *Estructura del acto jurídico*, en SÁNCHEZ Barroso, José A. (coord.), *Cien años de Derecho Civil en México 1910-2010. Conferencias en homenaje a la Universidad Nacional Autónoma de México por su centenario*. Colegio de profesores de Derecho Civil de la Facultad de Derecho de la UNAM, México, 2011.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis H., *Elementos de Derecho Administrativo. Primero curso*, 2ª. Edición, Limusa, México, 2009.
- DÖHRING, Erich, *La prueba*, 2º ed., Valleta Ediciones, Buenos Aires Argentina, 2002.
- ESPINOZA Manuel Lucero, *Teoría y práctica del contencioso administrativo federal*, Décimo Tercera Edición, Porrúa, México, 2015.
- FALCÓN, Enrique M., *Cómo se ofrece y se produce la prueba, la audiencia preliminar*, 3ed., ABELEDO-PERROT, Buenos Aires Argentina, 1997.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 20ª ed. Porrúa, México, 1980.
- GALLEGOS Reyes Humberto, *Los juicios de nulidad y amparo en materia fiscal*, Tercera Edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2011.
- HIDALGO, Murillo José D., *La argumentación en la audiencia oral y pública desde los principios de inmediación y contradicción*, Flores Editor y Distribuidor, México, 2012.
- MARGÁIN Manautou, Emilio, *El recurso administrativo en México*, Porrúa, México, 1999.
- MARTÍNEZ Morales, Rafael I., *Derecho Administrativo 1er curso*, 6ª ed., Oxford University Press, México, 2011.
- MIRANDA Pérez, Armando, *Temas selectos de Derecho Fiscal*, Editorial Novum, México, 2011.

- MONROY Mendoza, Luis G. *Manual del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Tax, México, 2002.
- OTERO Salas, Filiberto (coord.), *Derecho y justicia administrativa*, Lazcano Garza, México, 2015.
- OVALLE, Favela José, *Teoría general del proceso*, 6º edición, OXFORD UNIVERSITY PRESS, México, 2005.
- PAZ López, Alejandro, *El Recurso de revocación fiscal: análisis sistemático de este medio de defensa*, 3º Edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2009.
- PÉREZ Dayán, Alberto. *Teoría general del acto administrativo*, Porrúa, México, 2006.
- POLANÍA Tello, Nicolás. *La moralidad administrativa: de la formulación a la eficacia*, Universidad Externado de Colombia. Bogotá, Colombia. 2014.
- PONCE Rivera, Alejandro, *El juicio fiscal*, Segunda edición, EDICIONES FISCALES ISEF, S.A., México, 2010.
- RAMÍREZ Chavero, Iván, *El juicio contencioso administrativo. Aspectos teóricos, y práctica forense*, 3º ed., Editorial SISTA, México, 2011.
- RESOLUCIÓN. En: COUTURE, Eduardo J., *Vocabulario jurídico con especial referencia al Derecho Procesal positivo vigente uruguayo*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1988.
- RICO Puerta, Luis A., *El acto administrativo*, Sello editorial Universidad de Medellín, Medellín Colombia, 2013.
- RÍOS Granados Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los contribuyentes*, UNAM, México, 2016.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ªed. OXFORD University Press, México, 2003.
- ROLDÁN Xopa, José, *Derecho Administrativo*, Oxford University Press, México, 2008.
- RUÍZ Jiménez, César A. *Derechos Tributarios y Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, México, 2016.

- SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal mexicano*, Octava Edición, Porrúa, México, 2011.
- SÁNCHEZ Vega, Javier A. *Principios de Derecho Fiscal*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2015.
- SANTOFIMIO Orlando, Jaime, *Acto administrativo procedimiento, eficacia y validez*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá- Colombia, 1994.
- TAWIL Guido, Santiago, *La motivación del acto administrativo*, Depalma, Buenos Aires, Argentina. 1998.
- TRON Petit, Jean C., *La nulidad de los actos administrativos*, 5ª ed., Porrúa, México, 2015.
- TRUJILLO, Cabrera Juan, *La carga dinámica de la prueba. Conceptos fundamentales y aplicación práctica*, LEYER Editorial, Bogotá Colombia, 2000.
- VENEGAS Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, México, 2010.

Hemerografía.

- *Diccionario jurídico mexicano*, t.I A-B, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 1982

Páginas consultadas.

- <http://dle.rae.es/?id=AANYq2R|AAPaSmM>
- CRUZ Soto, Luis A. *El concepto de autoridad en el pensamiento de Aristóteles y su relación con el concepto de autoridad en el comportamiento administrativo*, Contaduría y administración, [en línea]: (231), mayo-agosto 2010, 53-78, [fecha de consulta 22 de enero de 2018]. Disponible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0186-10422010000200004&lng=es&tlng=es.
ISSN 0186-1042.

- Diálogos por la Justicia Cotidiana: Diagnósticos conjuntos y soluciones, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/79028/Diálogos_Justicia_Cotidiana.pdf.
- http://biblioteca.juridicas.unam.mx:8991/F/?func=direct&doc_number=1871864
- http://diariooficial.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5488900&fecha=04/07/2017
- http://diariooficial.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5488900&fecha=04/07/2017
- http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5489462&fecha=07/07/2017
- http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5489462&fecha=07/07/2017
- <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/nov/20161117-II.html#DictamenaD1>
- <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/63/2016/nov/20161117-II.html#DictamenaD1>
- http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx
- http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/preguntas_frecuentes/Paginas/firma_electronica_preguntas.aspx
- https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5488142&fecha=27/06/2017
- https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5488142&fecha=27/06/2017
- <https://www.gob.mx/justiciacotidiana/articulos/justicia-cotidiana-reformas-e-iniciativas-29921?idiom=es>
- <https://www.gob.mx/justiciacotidiana/articulos/justicia-cotidiana-reformas-e-iniciativas-29921?idiom=es>
- <http://dle.rae.es/?id=KvAZPI8>
- http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5510380&fecha=10/01/2018
- <http://dle.rae.es/?id=UVZCH0c>

- Oficio No. UE-SI-0829/2018 de 10 de octubre de 2018, emitido por la Junta de Gobierno y Administración, Secretaría Auxiliar, a través de la Unidad de Enlace/Transparencia, signado por su titular el Lic. Cuauhtémoc Ricardo López Pérez.

https://www.plataformadetransparencia.org.mx/web/guest/51?p_p_id=dashboardportlet_WAR_dashboardportlet&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=1&dashboardportlet_WAR_dashboardportlet_action=detalleSolicitud

- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Definitividad del procedimiento administrativo fiscal*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [en línea]: (S1), enero 2001, 251, [fecha de consulta 29 de enero de 2018]. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derechocomparado/article/view/3672/4482>
ISSN 2448-4873.

Legislación Vigente

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.
- Reglamento Interno del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Tratados Internacionales

- Convención Americana sobre Derechos.
- Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.