

## NATURALEZA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL

Por Mtro. Sinuhé Reyes Sánchez<sup>1</sup>

**SUMARIO:** 1. Introducción; 2. Antecedentes; 3. El recurso de revisión fiscal; 3.1 Control de legalidad y control constitucional; 3.2 Derechos de la autoridad administrativa en el juicio contencioso administrativo federal; 3.3 El recurso de revisión fiscal y el control de legalidad; 3.4 La jurisdicción resolutoria en el recurso de revisión fiscal; 3.5 Naturaleza del Recurso de Revisión Fiscal; 4. Propuesta; 5. Bibliografía recomendada.

**RESUMEN:** Se analiza la naturaleza de la facultad de resolución del recurso de revisión fiscal a cargo de los Tribunales Colegiados de Circuito, su evolución y adscripción como medio de defensa del cual dispone la autoridad administrativa en contra de sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y se reflexiona sobre las consecuencias de considerar este recurso procesal como última instancia y al tribunal resolutor como órgano terminal.

**PALABRAS CLAVE:** Recurso de revisión fiscal; Recurso procesal; Legalidad; Control de legalidad; Control constitucional; Control de convencionalidad; Medios ordinarios de defensa; Medios extraordinarios de defensa; Derechos humanos o fundamentales y tutela judicial efectiva.

**ABSTRACT:** We analyze the nature of the so-called tax appeals that meet the Mexican federal courts, its uniqueness, its evolution as a defense which has administrative authority has against decisions of the tax and administrative judge and we reflect on the consequences of this procedural remedy as a last resort and the federal courts as final judge solver.

**KEY WORDS:** Tax appeals, procedural remedy, due process of law, tax and administrative judge, defense of the governed, constitutional protection, Human rights and Fundamental Freedoms and effective judicial protection.

---

<sup>1</sup> Profesor en las materias de amparo, fiscal y administrativo en la UNAM, Universidad Panamericana y la Barra Nacional de Abogados; Doctorante en Derecho, Maestro en Ciencias Jurídicas y Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana; Máster en Políticas Jurídicas del siglo XXI por la Universidad de Almería; Especialista en Derecho Fiscal por la UNAM; Especialista en Ciencias Jurídico Penales por la Barra Nacional de Abogados y Licenciado en Derecho por la UNITEC. Es miembro de la Barra Mexicana Colegio de abogados, A.C.; Asesor y litigante en materia fiscal y administrativa (sinuhe@reyesfiscalistas.com).

## **I. INTRODUCCIÓN**

Con las reformas constitucionales acontecidas el año pasado, se ha retomado con nuevos bríos el tema de los derechos fundamentales y el papel de las autoridades de todos los niveles frente a ellos. Asimismo, la teoría contractual del Estado y la determinación acerca del ejercicio de la administración pública impulsan sendas reflexiones sobre el sistema de control de legalidad en sede administrativa y el control de constitucionalidad en sede judicial, sin omitir el novedoso control de convencionalidad. Como partitura a este ensayo, con la pretensión de que así sea digno de ser llamado, advertimos que no pretendemos acudir a la prueba documental y ni a la doctrina, sin embargo, al final recomendaremos alguna bibliografía. Por lo que en este artículo nos proponemos responder a los siguientes cuestionamientos: ¿La facultad resolutoria del recurso de revisión fiscal subyace en el control de legalidad o en el control constitucional?, ¿En la teoría contractualista se crean derechos sustanciales o facultades competenciales a las denominadas autoridades administrativas?, ¿Tienen derechos o facultades las autoridades administrativas en el juicio contencioso administrativo federal?, y ¿De qué naturaleza es la facultad resolutoria en el recurso de revisión fiscal a cargo del Tribunal Colegiado de Circuito?.

## **2. ANTECEDENTES**

So pretexto de inequidad procesal en contra de las autoridades administrativas por no poder rebatir las decisiones adversas en los juicios contenciosos administrativos federales, de manera tangible es hasta el año de 1946 que se reformó la fracción I del artículo 104 Constitucional, para introducir un recurso de corte procesal y por ende instancial al alcance de la autoridad cuya competencia inicialmente se adscribió a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En el año de 1967, se dota de base constitucional a la existencia de Tribunales de lo Contencioso Administrativo y el Código Fiscal de la Federación afina la procedencia de la denominada revisión fiscal y la establece como un recurso ordinario en contra de las sentencias de las Salas ordinarias del entonces Tribunal Fiscal de la Federación de competencia de su Sala Superior, luego entonces si la sentencia de esta segunda instancia desfavorecía a la autoridad administrativa demandada, podía interponer recurso de revisión fiscal ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En 1987 nuevamente se reformó el artículo 104, adicionando la fracción I-B constitucional consolidando la competencia de creación de Tribunales de lo Contencioso Administrativo en referencia al artículo 73 de la Constitución Federal, remitiendo la competencia del recurso de revisión fiscal a los Tribunales Colegiados de Circuito, se dispone radicalmente que en contra de la resolución que se emita en esta novedosa competencia no procede

recurso o juicio alguno, convirtiendo a estos tribunales en órganos terminales y dotando de una causal más de improcedencia constitucional a prueba de balas.

Por reforma del año 1988 al Código Fiscal Federal y la Ley Orgánica del Tribunal en cita, se abolió la segunda instancia de competencia de la Sala Superior y por ende el juicio contencioso administrativo federal se desarrolla como hasta la fecha en una sola instancia a diferencia de sus pares locales como los Tribunales de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y del Estado de México.

### **3. EL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL**

A reserva de pronunciarnos a la postre con mayor abundamiento sobre nuestra concepción de este recurso y su naturaleza, es conveniente preliminarmente destacar que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que es un medio de defensa que sólo procede contra las resoluciones que decreten o nieguen sobreseimientos y de las sentencias definitivas dictadas por las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como respecto de las que dicte su Sala Superior en ejercicio de la facultad de atracción, ya que dada su naturaleza excepcional, su procedencia debe preverse de manera estricta y no analógicamente.<sup>2</sup>

#### *3.1 Control de Legalidad y Control Constitucional*

Empecemos por reflexionar acerca de la adscripción de lo que conocemos por derechos fundamentales a las personas, en tal sentido haciendo referencia a la teoría contractual del Estado, el pueblo en un ejercicio soberano cede libertades y derechos para conformar una persona moral llamada gobierno en un acto político-jurídico de mandante a mandatario, a efecto de que éste satisfaga necesidades colectivas en un orden o entorno de legalidad. Luego entonces se dota de jerarquía o supraordinación a este ente público indispensable en la noción de orden ocupando el status de autoridad, sin embargo, debemos detenernos y cuestionar: ¿Se adscriben derechos fundamentales a la autoridad? o ¿Acaso no, la autoridad tiene el mandato precisamente de tutelar estos derechos de origen humano?, la respuesta que surge es contundente, la autoridad está para garantizar el pleno desarrollo de los derechos sustanciales de los seres humanos de cuya voluntad se originó su propia existencia, luego entonces se le dota de facultades competenciales para desarrollar la función pública mandatada.

---

<sup>2</sup> Véase la jurisprudencia número 2a./J. 205/2004 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, esta difícil tarea de fungir con el carácter de autoridad, sin mayor objeción, está sujeta al principio de legalidad que es operativo de la garantía de seguridad jurídica en la cual bajo la teoría contractualista el gobierno firmó como “garante”. Igualmente debemos considerar que la legalidad no sólo atañe al ente gubernamental sino en origen a los ciudadanos, de ahí que el primer contacto frente a la autoridad acontece cuando en el orden estructural social las personas que constituyen una determinada sociedad o comunidad política, no respetan ese orden establecido.

En este sentido la intervención autoritaria es necesaria ante la inobservancia de esta legalidad de primer piso, en donde el interés general se jerarquiza, pondera o armoniza con el interés individual, lo cual está regido por reglas y principios rectores que en caso de no respetarse, la misma Constitución provee de controles garantes para que se limite al empoderado, es decir, al gobierno con imperium conocido como autoridad, he aquí el “control de legalidad” de la actuación autoritaria en un segundo momento. Es precisamente en esta fase que se disponen de medios de defensa diseñados constitucionalmente, para que “ordinariamente” se resuelva ese sometimiento a la ley, en la materia administrativa encontramos a los recursos administrativos y los juicios contenciosos administrativos.

Secuencialmente ¿Qué pasa si estos “medios ordinarios de defensa” no bastan o no satisfacen la expectativa de legalidad?, claramente afirmamos que el mandato constitucional no se está cumpliendo, ya sea porque persiste el índice motivo de impugnación o bien por la falta de aceptación de lo que realmente es justo y se debe otorgar por las partes en contención, las cuales en no pocas ocasiones pretenden agotar hasta la última instancia con objetivos claramente dilatorios. En este tenor, ¿Qué instrumentos se accionan por defecto del control de legalidad?, si el control ordinario legal no llega a imperar tenemos medios extraordinarios de defensa, pero en sede distinta, ya que no estamos hablando del nivel legalista sino pisamos terrenos de orden superior, dicho de otra forma la arquitectura estructural se sitúa en el orden constitucional que estudiará la correspondencia del actuar de esos tribunales de legalidad a que hacen referencia los artículos 13 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El control constitucional propio de la “Justicia de la Unión” frente a los gobernados o administrados en el caso de nuestra materia, se instituye a través de medios de defensa extraordinarios (más allá de los ordinarios) conocido como juicio de amparo en sus dos vías indirecta o directa, sin embargo, ¿Qué clase de discusión se debate en esta clase juicios?, el tema sustancial y argumentativo no es el mismo en sede de legalidad que en la instancia constitucional, toda vez que no se discute el apego o no a la legalidad característica de los medios ordinarios de defensa, sino más allá es la posible violación a garantías individuales que tutelan derechos fundamentales reconocidos por la constitución o en

las convenciones sobre derechos humanos. Dado el principio de definitividad que rige en el juicio de amparo, se espera que el control de legalidad sea basto intermediario para contener ordinariamente la legalidad y sólo excepcionalmente se aborde el tema legalidad como no respectado, lo que finalmente se tradujo a la postre en una violación del orden supremo o mandatado en la Constitución Federal.

Pero ¿Quién detenta la acción de amparo?, en congruencia se adscriben a quien tiene la calidad de gobernado y se le reconocen derechos fundamentales garantizados constitucionalmente e incluso reconocidos convencionalmente mediante tratados internacionales, es decir, los humanos o las agrupaciones formadas por estos denominadas personas jurídicas o morales,<sup>3</sup> pero con una clara acotación, siempre que se encuentren en la subordinación jerárquica respecto al acto autoritario gubernamental.

### *3.2 Derechos de la autoridad administrativa en el juicio contencioso administrativo federal*

Si afirmamos que las autoridades administrativas dada su posición jerárquica no tienen derechos fundamentales o humanos, sino mejor aún están obligadas a respetarlos y hacerlos respetar legal y competencialmente hablando, sin embargo, en este discurso que hasta aquí hemos desarrollado no se ha abordado el caso en que la autoridad se sitúa en el juicio contencioso administrativo como demandada o demandante en una relación procesal, en la cual se cuestiona su *imperium* pero cuando éste ya fue ejercido, lo cual obliga a cuestionarnos entonces: ¿Qué clase de derechos tiene la autoridad en el juicio contencioso administrativo federal?, empezaremos por advertir que tanto la autoridad como el particular o administrado en términos generales pretenden legalidad en el actuar de ambos, sin embargo, en una contención se acude por el conflicto claro del interés jurídico que les representa la afectación a su esfera jurídica en el caso del gobernado, y por otro lado la jurisdicción y el cumplimiento de la función pública asignada que le resulta a la autoridad, por ello en el ámbito de la teoría general del proceso, el principio de equidad entre las partes asigna a la autoridad administrativa la calidad de parte, lo cual conlleva a la detentación de derechos adjetivos. Estos derechos incluyen las formalidades esenciales del procedimiento que si bien constituyen derechos fundamentales de los gobernados y más aún humanos conocidos como “tutela judicial efectiva”, no implica que de la perspectiva de la autoridad como parte en el proceso, no exista obligación de legalidad a cargo de quien juzga su actuar, en lo particular el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

---

<sup>3</sup> Véase la jurisprudencia que al efecto reconoce adscripción de derechos humanos a las personas jurídicas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y la posición de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la observancia de las tesis emitidas por la cita Corte Interamericana.

En esta tesitura en nuestra opinión la autoridad administrativa en el ejercicio de derechos adjetivos como parte en un juicio, le asisten medios de defensa intraprocesales y procesales instanciales para hacerlos valer como cualquier otra parte dentro de juicio.

### *3.3 El recurso de revisión fiscal y el control de legalidad*

En un argumento *a pari* se ha dicho que este recurso es para la autoridad el símil del juicio de amparo directo que tiene a su disposición el gobernado, sin embargo, nos parece errónea esta versión analógica simplista entre las dos figuras en comento, ya que si bien podemos encontrar similitudes, podemos decir que sustancialmente existen distingos que los separan, en primer término no es la misma discusión sustancial en el debate sometido a jurisdicción, ya que en el juicio de amparo directo se discute constitucionalidad y actualmente la plena vigencia de derechos humanos a través del control de convencionalidad, incluso se puede rebatir la constitucionalidad de leyes ante el Tribunal Colegiado de Circuito y ante la insatisfacción ocurrir en revisión de amparo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En contraste en el recurso de revisión fiscal se discute la legalidad que reclama la autoridad frente la probable inobservancia del tribunal administrativo de los derechos adjetivos de la autoridad ya sea demandada o demandante. Es decir, la sede es evidentemente de legalidad y constituye una instancia de alzada de control más (recurso de revisión fiscal) sobre otro control de legalidad (juicio contencioso administrativo federal). Al efecto reflexionemos, si los tribunales administrativos controlan la legalidad de la actuación de las autoridades administrativas y los tribunales colegiados de circuito controlan la legalidad del ejercicio jurisdiccional de dichos tribunales administrativos, ¿Quién controla a su vez la legalidad con la que se deben conducir los tribunales colegiados de circuito?, claramente nadie ya que no procede recurso ni juicio alguno, que responsabilidad tan grande ya que podría escapar la oportunidad de una discusión de constitucionalidad, por ello lanzamos la siguiente pregunta: ¿Qué alcance tiene esa tutela de legalidad a cargo de los tribunales colegiados de circuito?, la respuesta la abordaremos a continuación.

### *3.4 La jurisdicción resolutoria en el recurso de revisión fiscal*

Bajo la tesitura de que este recurso sólo puede interponerse por la autoridad y que es un control de legalidad adjetiva o formal en el proceso y/o en las sentencias, además de que su interposición es de carácter excepcional al tenor de los candados para su procedencia y por remisión normativa debe tramitarse conforme a la “revisión en el amparo”, una vez más debemos cuestionar: ¿Será válido que el Tribunal Colegiado de Circuito subsuma jurisdicción resolviendo el fondo un juicio contencioso administrativo federal?, al efecto debemos referir que la remisión normativa de cuenta nada dice al efecto si existe limitante o no, pero resulta que en la revisión del juicio de amparo el órgano resolutor

superior sí puede sustituir la instancia previa incluso resolviendo el fondo del asunto. Seamos más cautos, la analogía es también desafortunada ya que en la revisión de amparo en la primera instancia se discutió constitucionalidad, cuestión que ni por asomo se trató igualmente en el juicio contencioso administrativo federal que es de legalidad, sí llega a suceder que el Tribunal Colegiado de Circuito tome una decisión de fondo o que implique sobreseimiento que impida llegar al fondo y considerando que éste es un órgano terminal, es decir, que no procede contra sus decisiones recurso o juicio alguno, claramente podrían violarse derechos fundamentales del gobernado que no cuestionó ya que le favoreció la instancia contenciosa administrativa y por ende de ocurrir al amparo directo sería improcedente porque en nada le afectaba una decisión favorable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Esto se exorbita por la determinación jurisprudencial de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual indica que en los casos en los que las sentencias recurridas decreten la nulidad del acto administrativo impugnado por vicios formales, como es la falta o indebida fundamentación y motivación, la revisión fiscal resulta improcedente por no colmar los requisitos de importancia y trascendencia, pues en esos supuestos no se emite una resolución de fondo, al no declararse un derecho ni exigirse una obligación, sino sólo evidenciarse la carencia de determinadas formalidades elementales que debe revestir todo acto o procedimiento administrativo para ser legal.<sup>4</sup> Luego entonces, la facultad resolutoria en este recurso, podría dirigir a que el Tribunal Colegiado de Circuito resuelva el fondo del asunto subsumiendo jurisdicción o bien dando instrucciones precisas de cómo debe resolverse indefectiblemente en el juicio contencioso administrativo, sin posibilidad de una discusión de constitucionalidad.

### *3.5 Naturaleza del recurso de revisión fiscal*

En conclusión podemos decir que es un recurso de índole procesal instancial en control ordinario de legalidad de procedencia excepcional a disposición de la autoridad demandada o demandante, por el cual se puede confirmar, revocar y modificar las sentencias definitivas dictadas en juicio contencioso administrativo federal; las que resuelvan la declaración del derecho a la indemnización o condene al Servicio de Administración Tributaria en términos del artículo 34 de su ley; las que resuelvan sobre la condenación de costas o indemnización del artículo 6° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; y la resolución dictada con motivo de las reclamaciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado.

---

<sup>4</sup> Véase la jurisprudencia número 2a./J. 88/2011 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

#### *4. Propuesta*

La evolución de este medio de defensa es desarrollada desde su constitucionalización, su adscripción competencial, su restricción de acceso o procedencia e incluso hasta iniciativas para su abolición. Consideramos especialmente preocupante que a los Tribunales Colegiados de Circuito se les otorgue el carácter de órgano terminal y que precisamente este tipo de tribunal esté conociendo de control de legalidad que le es ajeno a su función originaria de juzgador constitucional, en todo caso proponemos que se devuelva competencia a la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para que se instituya en una segunda instancia. La famosa revisión adhesiva a disposición del administrado que puede interponer a la par de la revisión fiscal resulta por demás inoperante en la instancia en la que se encuentra, ya que si el particular se ve obligado a agraviarse en contra de una sentencia de nulidad o lesividad, tiene a su disposición el amparo directo que le reporta más protección en la sede constitucional y derechos humanos, además impide que no se tenga por consentida dicha sentencia. Por ello, sin demeritar el derecho de las autoridades administrativas de hacer valer los derechos procesales que les asisten, debe suprimirse la calidad de órgano terminal de los Tribunales Colegiados de Circuito que en su carácter de revisores en control de legalidad máxime si resuelven el fondo del asunto, permitiendo la discusión constitucional en el caso de que el gobernado vea vulnerados sus derechos fundamentales mediante amparo directo, ya que de lo contrario sería sobreponer un medio ordinario de defensa sobre un control de constitucionalidad.



## 5. BIBLIOGRAFÍA RECOMENDADA

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo M. y ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo, *Justicia Fiscal y Administrativa*, Porrúa, México, 2010.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación y de Legitimidad*, Porrúa, México, 2009.

SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., *Los medios de impugnación en materia Administrativa*, Porrúa, México, 2006.